

ISSAI 200

Međunarodne standardne vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) objavljuje INTOSAI, Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. Za opširnije informacije, posjetite stranicu www.issai.org

I N T O S A I

*Temeljna načela
financijske revizije*

ODBOR ZA PROFESIONALNE STANDARDE INTOSAI-A

Tajništvo OPS-a

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAKS:+45 3311 0415 • E-POŠTA: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



Glavno tajništvo INTOSAI-a - RECHNUNGSHOF
(Austrijski revizijski sud)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Faks: ++43 (1) 718 09 69

E-POŠTA: intosai@rechnungshof.gv.at;
INTERNETSKA ADRESA: <http://www.intosai.org>

UVOD.....	1
SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA FINACIJSKE REVIZIJE.....	2
OKVIR ZA OBAVLJANJE FINACIJSKE REVIZIJE.....	4
Cilj financijske revizije	4
Zahtjevi pokriveni ISSAI-em 200.....	4
Preduvjeti za financijsku reviziju u skladu s ISSAI-ma.....	4
Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene.....	7
Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskih izvještaja	8
ELEMENTI FINACIJSKE REVIZIJE	8
Tri strane u financijskoj reviziji	8
Prikladni kriteriji	9
Informacije o predmetu revizije	9
Revizije s izražavanjem razumnog uvjerenja.....	9
NAČELA FINACIJSKE REVIZIJE.....	10
Opća načela	10
Pretpostavke za provedbu financijskih revizija.....	10
Etičnost i neovisnost.....	10
Kontrola kvalitete	10
Vođenje i vještine angažiranog tima	11
Načela vezana uz osnovne revizijske koncepte.....	12
Revizijski rizik.....	12
Stručna prosudba i profesionalni skepticizam.....	13
Značajnost.....	14
Komunikacija	15
Dokumentacija.....	16
Načela vezana uz revizijski proces	17
Dogovaranje uvjeta revizije.....	17
Planiranje.....	18
Upoznavanje sa subjektom revizije.....	19
Procjena rizika.....	21
Odgovori na procijenjene rizike	22
Pitanja koja pri reviziji financijskih izvještaja treba uzeti u obzir u vezi s prijevarama	23
Pitanja koja treba uzeti u obzir u vezi s pretpostavkom trajnosti poslovanja.....	24
Pitanja koja pri reviziji financijskih izvještaja treba uzeti u obzir u vezi sa zakonima i propisima	26
Revizijski dokazi	27
Razmatranje naknadnih događaja.....	29
Ocjena netočnosti	30
Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima	31
Pitanja bitna za revizije financijskih izvještaja grupa (uključujući konsolidirane financijske izvještaje javnog sektora)	40

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice neophodni su za vjerodostojnost, kvalitetu i profesionalnost revizije javnog sektora. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI-a), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), zamišljeni su radi promicanja neovisne i djelotvorne revizijske djelatnosti i pomoći članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim djelokrugom, kao i s domaćim zakonima i propisima.
2. *ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora* je standard u kojemu se daje opći prikaz temeljnih načela revizije javnog sektora i pobliže se utvrđuje mjerodavnost ISSAI-a. *ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije* je standard razvijen radi obrade ključnih načela vezanih uz reviziju financijskih izvještaja javnog sektora. Nadovezuje se na temeljna načela iz ISSAI-a 100 i dodatno ih razrađuje kako bi se uklopili u poseban okvir revizije financijskih izvještaja te čini osnovu za revizijske standarde vezane uz reviziju financijskih izvještaja. ISSAI 200 se treba iščitavati i tumačiti u vezi s ISSAI-em 100.
3. Glavna svrha ISSAI-a vezanih uz financijsku reviziju je ponuditi članicama INTOSAI-a sveobuhvatan skup načela, standarda i smjernica za reviziju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora. Uz ISSAI 200, ISSAI vezani uz financijsku reviziju obuhvaćaju i Smjernice za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999) na četvrtoj razini Okvira ISSAI-a. U ISSAI-u 1000 se daje opći uvod u te smjernice, dok svaki od ISSAI-a 1200 do 1810 sadrži *Upute za rad* koje INTOSAI objavljuje radi pružanja smjernica za primjenu Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS 200 do 810) koje je razradio Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB). Svaka Uputa za rad i odgovarajući MrevS zajednički čine smjernicu unutar Okvira ISSAI-a.
4. Financijska revizija je usredotočena na određivanje jesu li financijske informacije subjekta prikazane u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvješćivanja i regulatornim okvirom. Sukladno djelokrugu VRI-a, opseg financijskih revizija javnog sektora može biti određen i kao skup revizijskih ciljeva koje treba ostvariti povrh ciljeva revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom financijskog izvješćivanja. Ti ciljevi mogu obuhvaćati reviziju:
 - računa i drugih financijskih izvještaja države ili subjekata, a koji nisu nužno sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvješćivanja opće namjene;
 - proračuna, proračunskih razdjela, izdvajanja i drugih odluka o raspoređivanju sredstava te njihove provedbe;
 - politika, programa ili aktivnosti određenih njihovom pravnom osnovnom ili izvorom financiranja;
 - zakonski određenih područja odgovornosti, kao što su odgovornosti ministara; i
 - određenih kategorija prihoda ili rashoda, odnosno imovine ili obveza.

5. Kada su, sukladno djelokrugu VRI-a, određeni takvi dodatni revizijski ciljevi, VRI bi možda trebala razmotriti i razvoj ili usvajanje standarda zasnovanih na općim temeljnim načelima revizije javnog sektora iz ISSAI-a 100 te temeljnim načelima revizije usklađenosti i učinkovitosti. U tu svrhu, od značaja mogu biti i upute koje se u Smjernicama za financijsku reviziju daju u pogledu okvira posebne namjene¹, revizija pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskog izvještaja² te izvješća o skraćenim financijskim izvještajima³.
6. Ovaj ISSAI sadrži potanke informacije o sljedećim:
 - Svrha i mjerodavnost Temeljnih načela financijske revizije;
 - Okvir za obavljanje revizije financijskih izvještaja javnog sektora;
 - Elementi revizije financijskih izvještaja; i
 - Načela revizije financijskih izvještaja.

SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA FINACIJSKE REVIZIJE

7. ISSAI 200 sadrži temeljna načela revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom financijskog izvješćivanja. Ta se načela primjenjuju i kada je VRI angažiran ili nadležan za reviziju pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskog izvještaja, odnosno financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima financijskog izvješćivanja posebne namjene ili skraćenih financijskih izvještaja. Kada se u ISSAI-u 200 spominju revizije financijskih izvještaja, pod time se podrazumijevaju i odgovornosti te naravi.
8. Na te se odgovornosti prema potrebi mogu primijeniti standardi financijskih revizija iz ISSAI-a 1000 do 1810. No, revizori se ne smiju pozivati na primjenu ISSAI-a ako:
 - nisu ispunjeni preduvjeti za reviziju u skladu s ISSAI-ma vezanim uz financijsku reviziju⁴; ili
 - revizor nije u mogućnosti postupiti u skladu s mjerodavnošću koja se pripisuje MrevS-ima⁵ i ISSAI-ma.
9. Temeljna načela financijske revizije se primjenjuju na sve revizije financijskih izvještaja javnog sektora, bilo za čitavu državnu upravu, dijelove državne uprave ili pojedinačne subjekte.

¹ ISSAI 1800 – Posebna pitanja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene.

² ISSAI 1805 – Posebna pitanja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskog izvještaja.

³ ISSAI 1810 – Revizija radi izvješćivanja o skraćenim financijskim izvještajima.

⁴ ISSAI 1210 – Dogovaranje uvjeta revizijskih poslova, točke 6.-8.

⁵ ISSAI 1000, točke 37.-43.

10. ISSAI 200 – *Temeljna načela financijske revizije* čine jezgru detaljnih revizijskih standarda iz ISSAI-a 1000 do 1810 na četvrtoj razini Okvira ISSAI-a. Načela iz ISSAI-a 200 mogu se koristiti na tri načina:

- kao osnova za razvoj standarda,
- kao osnova za usvajanje dosljednih domaćih standarda ili
- kao osnova za usvajanje Smjernica za financijsku reviziju kao mjerodavnih standarda.

11. U izvješćima bi se na ISSAI 200 trebalo pozivati jedino ako su razvijeni ili usvojeni revizijski standardi koji su u potpunosti usuglašeni sa svim bitnim načelima iz ISSAI-a 200. Načelo se smatra bitnim kada je primjenjivo na dotičnu vrstu revizije ili spregu više vrsta revizije, kao i na njene okolnosti ili postupke. Ova načela ni na koji način nemaju prevagu nad domaćim zakonima, propisima ili utvrđenim djelokrugom VRI-a.

12. Kada su revizijski standardi usvojeni ili razvijeni na osnovi Temeljnih revizijskih načela, na iste se u izvješćima može pozvati navođenjem sljedećih riječi:

...Revizija je obavljena u skladu sa [standardima] koji se zasnivaju na [ili su u suglasju s] Temeljnim revizijskim načelima (ISSAI 100-999) iz Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

13. VRI koja je kao svoje mjerodavne standarde usvojila Smjernice za financijsku reviziju s četvrte razine, na iste bi se trebala pozvati i u svojim izvješćima. Ovisno o primijenjenim standardima i djelokrugu VRI-a, to se može učiniti na dva načina:

- a) u skladu s ISSAI-ima 1000-1810, što podrazumijeva potpunu usuglašenost sa svim bitnim MrevS-ima i dodatnim smjernicama iznesenim u Uputama za rad INTOSAI-a;
- b) u skladu s MrevS-ima, što za sobom povlači usuglašenost sa svim bitnim MrevS-ima.

U ISSAI-u 100 se dodatno objašnjava mjerodavnost koja se pripisuje ISSAI-ima.

14. Kada se kao mjerodavni standardi koriste ISSAI s četvrte razine, revizori javnog sektora trebaju poštivati i mjerodavnost MrevS-a. Kako su smjernice s četvrte razine razvijene na način da se u njima ogleda najbolja praksa, bilo bi uputno kada bi ih VRI nastojale u cijelosti usvojiti kao svoje mjerodavne standarde. INTOSAI uvažava činjenicu da će u određenim okolnostima to možda biti nemoguće uslijed odsutnosti osnovnih administrativnih mehanizama ili zbog toga što zakonima ili propisima nisu stvorene pretpostavke za obavljanje revizije financijskih izvještaja u skladu sa Smjernicama za financijsku reviziju. Gdje god je to slučaj, VRI-ima je na raspolaganju mogućnost razvoja mjerodavnih standarda zasnovanih na Temeljnim načelima financijske revizije.

15. Kada se ISSAI s četvrte razine koriste kao mjerodavni standardi za reviziju financijskih izvještaja koja se provodi zajedno s revizijom usklađenosti, revizori javnog sektora trebaju poštovati kako mjerodavnost Smjernica za financijsku reviziju, tako i mjerodavnost Smjernica za reviziju usklađenosti⁶.

OKVIR ZA OBAVLJANJE FINACIJSKE REVIZIJE

Cilj financijske revizije

16. Svrha revizije financijskih izvještaja je povećati stupanj sigurnosti predviđenih korisnika u pogledu financijskih izvješća. To se postiže tako što revizor izražava svoje mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvješćivanja ili – u slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom financijskog izvješćivanja na osnovi objektivnog prikazivanja, jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu prikazani objektivno, odnosno daju li istinitu i objektivnu sliku u skladu s tim okvirom. Zakonima ili propisima koji su obvezujući za tijela koje obavljaju reviziju javnog sektora mogu se propisati i druge formulacije tog mišljenja. Revizija provedena u skladu sa standardima zasnovanim na Temeljnim načelima financijske revizije INTOSAI-a te mjerodavnim etičkim zahtjevima, omogućiti će revizoru izražavanje takvog mišljenja.

17. ISSAI 200 se zasniva na sljedećim ciljevima, a kako je pobliže određeno u ISSAI-u 1200⁷:

Pri provođenju revizije financijskih izvještaja, opći ciljevi revizora su:

- a) dobiti razumno uvjerenje o tome da financijski izvještaji, promatrani u cjelini, ne sadrže značajne netočnosti, bilo uslijed prijevare ili pogreške, što revizoru omogućuje izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvješćivanja; i
- b) izvijestiti o financijskim izvještajima i iznijeti rezultate revizije, u skladu s nalazima revizora.

Zahtjevi pokriveni ISSAI-em 200

Preduvjeti za financijsku reviziju u skladu s ISSAI-ma

18. **Revizor treba ocijeniti jesu li ispunjeni preduvjeti za reviziju financijskih izvještaja.**
19. Pretpostavku za financijsku reviziju provedenu u skladu s ISSAI-ima čine sljedeći uvjeti:

⁶ ISSAI 4000 – Opći uvod u Smjernice za reviziju usklađenosti i ISSAI 4200 – Smjernice za reviziju usklađenosti u vezi s revizijom financijskih izvještaja.

⁷ ISSAI 1200, točka 11. MRevS-a 200.

- Okvir financijskog izvješćivanja uporabljen za sastavljanje financijskih izvještaja je, prema sudu revizora, prihvatljiv.
 - Rukovodstvo subjekta prihvaća i shvaća svoju dogovornost:
 - za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvješćivanja, uključujući – tamo gdje je bitno – i njihovo objektivno prikazivanje;
 - za interne kontrole koje su, prema njegovom sudu, neophodne za sastavljanje financijskih izvještaja koji ne sadrže značajne netočnosti nastale bilo uslijed prijevare ili pogreške; i
 - za to da revizoru omogući neograničen pristup svim informacijama o kojima ima spoznaje i koje su bitne za sastavljanje financijskih izvještaja.
20. Okviri financijskog izvješćivanja mogu biti opće ili posebne namjene. Okvir je zamišljen kako bi se ispunile potrebe za informiranjem širokog kruga korisnika, a naziva se okvirom opće namjene, dok su okviri posebne namjene zamišljeni radi ispunjavanja potreba određenog korisnika ili skupine korisnika. Okviri se mogu nazivati i okvirima objektivnog prikazivanja ili okvirima usklađenosti. Okvirom objektivnog prikazivanja zahtijeva se pridržavanje tog okvira, ali se – bilo izričito ili prešutno – dopušta i mogućnost potrebe za odstupanjem od određenog zahtjeva ili pružanja dodatnih informacija radi postizanja objektivnog prikazivanja financijskih izvještaja. Pojam “okvir usklađenosti” se koristi kada se govori o okviru koji nalaže pridržavanje zahtjeva tog okvira te se ne prihvaća mogućnost nikakvih odstupanja radi postizanja objektivnog prikazivanja.
21. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvješćivanja, rukovodstvo neće raspolagati nikakvom primjerenom podlogom za sastavljanje financijskih izvještaja, a revizor neće raspolagati prikladnim kriterijima za njihovu reviziju. Prikladni bi kriteriji trebali biti službene naravi. Primjerice, pri sastavljanju financijskih izvještaja, kao kriteriji mogu poslužiti Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora (IPSAS-i), Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja (IFRS-i) odnosno drugi međunarodni ili domaći okviri financijskog izvješćivanja za potrebe javnog sektora.
22. Kada je sastavljen u skladu s okvirom financijskog izvješćivanja za javni sektor, cjeloviti skup financijskih izvještaja u pravilu se sastoji od:
- izvještaja o financijskom položaju;
 - izvještaja o financijskom rezultatu;
 - izvještaja o promjenama u neto imovini/kapitalu;
 - izvještaja o novčanom toku;
 - usporedbe planiranih i ostvarenih iznosa – bilo kao zaseban dodatni financijski izvještaj ili kao usklađenje;
 - bilješki, koje čine sažetak značajnih računovodstvenih politika i druga obrazloženja.
 - U određenim okolnostima, cjeloviti skup financijskih izvještaja može obuhvaćati i druga izvješća, kao što su izvješća o učinkovitosti i izvješća o proračunskim izdvajanjima.

Ako su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom za druge računovodstvene osnove, kao što je modificirana obračunska ili novčana osnova, cjeloviti skup financijskih izvještaja možda neće obuhvaćati sve od navedenog.

23. Revizor će okvir propisan zakonom ili propisom često smatrati prihvatljivim. No, čak i ako se smatra neprihvatljivim, takav se okvir može dopustiti ako:

- rukovodstvo u financijskim izvještajima pristane objaviti sve dodatne informacije neophodne ne bi li bi spriječilo da isti budu obmanjujući; a
- revizor u svoje izvješće o financijskim izvještajima uvrsti odjeljak posvećen isticanju pitanja, kojim se pozornost korisnika svraća na objavljene dodatne informacije.

Ako navedeni uvjeti nisu ispunjeni, revizor bi trebao ocijeniti učinak obmanjujuće naravi financijskih izvještaja na njegovo izvješće i mišljenje te razmotriti potrebu za upoznavanjem zakonodavca s predmetnim pitanjem.

24. Prihvatljivi okviri financijskog izvješćivanja u pravilu se odlikuju određenim značajkama kojima se osigurava da su informacije iznesene u financijskim izvještajima bitne za predviđene korisnike:

- važnost – informacije iznesene u financijskim izvještajima su važne za prirodu revidiranog subjekta i svrhu financijskih izvještaja;
- potpunost – nisu izostavljene nikakve transakcije, događaji, stanja računa ili objave podataka koje bi mogle utjecati na zaključke zasnovane na financijskim izvještajima;
- pouzdanost – informacije iznesene u financijskim izvještajima:
 - (i) tamo gdje je to primjenjivo, odražavaju ekonomsku bit događaja i transakcija, a ne tek njihov pravni oblik; i
 - (ii) kada se koriste u sličnim okolnostima, dovode do razumno dosljednih ocjena, mjerenja, prikazivanja i objave podataka;
- neutralnost i objektivnost – informacije u financijskim izvještajima su nepristrane;
- razumljivost – informacije u financijskim izvještajima su jasne i sveobuhvatne te nisu podložne bitno različitim tumačenjima.

Pri utvrđivanju prihvatljivosti okvira financijskog izvješćivanja, revizoru može dodatno pomoći i Dodatak 2. ISSAI-a 1210⁸.

25. U nekim javnosektorskim okruženjima, financijske revizije se nazivaju revizijama izvršenja proračuna, što nerijetko uključuje ispitivanje transakcija u odnosu na proračun, a kako bi se ustanovila njihova zakonitost i pravilnost. U takvim revizijskim okruženjima često nema prihvatljivog okvira financijskog izvješćivanja. Rezultati financijskih transakcija mogu biti prikazani kao usporedba između iznosa stvarnih rashoda i iznosa predviđenih proračunom.

⁸ ISSAI 1210 – Dogovaranje uvjeta poslova.

U okruženjima u kojima se obavljaju takve revizije i u kojima nema financijskih izvještaja prikazanih u skladu s nekim prihvatljivim okvirom financijskog izvješćivanja, revizor može zaključiti kako nisu stvoreni preduvjeti za reviziju utvrđeni ISSAI-ma za financijsku reviziju. Revizori stoga mogu razmotriti mogućnost razvoja standarda, pri čemu Temeljna načela financijske revizije mogu koristiti kao smjernice kako bi udovoljili svojim posebnim potrebama. Kada se kao dio revizijskog djelokruga spominje financijska revizija, ali se to ne povezuje s financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s nekim okvirom financijskog izvješćivanja, predlaže se da se kao najbolja raspoloživa praksa uzmu ISSAI te da standardi osmišljeni za dotično okruženje budu prožeti njihovim duhom. Kada se kao dio revizijskog djelokruga spominju revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskog izvještaja, od važnosti bi mogao biti ISSAI 1805⁹.

26. Revizija koja se obavlja u okruženjima gdje je glavni naglasak revizije na usklađenosti s mjerodavnim podlogama će se, prema svojoj vrsti, u pravilu smatrati revizijom usklađenosti. Tu se za razvoj ili usvajanje standarda revizijskog rada kao važan izvor informacija može iskoristiti *ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti*. S druge strane, ako se sukladno djelokrugu revizije dopusti promjena revizijskih postupaka i ako se za potrebe sastavljanja financijskih izvještaja uvede primjena prihvatljivih okvira financijskog izvješćivanja, nakon toga se mogu usvojiti i ISSAI-e za financijsku reviziju.

Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene

27. Načela iz ISSAI-a 200 su primjenjiva na revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima kako opće, tako i posebne namjene. Uz sastavljanje financijskih izvještaja opće namjene, subjekti javnog sektora mogu sastavljati i financijske izvještaje za druge strane (poput upravnih tijela, zakonodavca ili drugih strana s nadzornom ulogom), koje mogu zahtijevati financijske izvještaje prilagođene njihovim posebnim potrebama za informacijama. U izvjesnim okruženjima, takvi financijski izvještaji su i jedini financijski izvještaji što ih sastavlja subjekt javnog sektora. Financijski izvještaji sastavljeni s nekom posebnom namjenom nisu primjereni za najširu javnost. Revizori bi iz navedenih razloga trebali pomno ispitati je li okvir financijskog izvješćivanja osmišljen radi ispunjavanja potreba za financijskim informiranjem širokog kruga korisnika (okvir opće namjene) ili radi udovoljavanja zahtjevima nekog tijela nadležnog za postavljanje standarda.
28. Okviri posebne namjene bitni za javni sektor mogu obuhvaćati:
 - novčane primitke i izdatke kao računovodstvenu osnovu za informacije o novčanom toku koje je neki subjekt možebitno dužan podastrijeti kakvom upravnom tijelu;
 - odredbe o financijskom izvješćivanju što ih je utvrdila kakva međunarodna financijska organizacija ili mehanizam;
 - odredbe o financijskom izvješćivanju što ih utvrdilo kakvo upravno tijelo, zakonodavac ili druge strane koje obavljaju nadzornu ulogu radi ispunjavanja zahtjeva tog tijela; ili

⁹ ISSAI 1805 – Posebna pitanja – Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskog izvještaja.

- odredbe o financijskom izvješćivanju sadržane u kakvom ugovoru, kao što je ugovor o bespovratnim sredstvima za neki projekt.
29. Za revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s takvim okvirima bitna su načela iz ISSAI-a 200. Povrh tih načela, za VRI-e bi možda bilo korisno kada bi pri razvoju ili usvajanju na njima zasnovanih standarda, razmotrile i zahtjeve iz ISSAI-a 1800, koji se bavi posebnim pitanjima vezanim uz primjenu ISSAI-a 1200-1700 na reviziju financijskih izvještaja u skladu s okvirom posebne namjene.

Revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskih izvještaja

30. Načela ISSAI-a 200 su primjenjiva i na revizije subjekata javnog sektora koji financijske informacije, uključujući pojedinačne financijske izvještaje ili određene elemente, račune ili stavke financijskog izvještaja, pripremaju za druge strane (poput upravnih tijela, zakonodavca ili drugih strana s nadzornom ulogom).

Takve informacije mogu ući u djelokrug VRI-a. Revizori mogu biti angažirani i za reviziju pojedinačnih financijskih izvještaja ili određenih elemenata, računa ili stavki – poput projekata financiranih sredstvima države – čak i ako nisu angažirani za reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja dotičnog subjekta.

31. Za VRI-e bi možda bilo korisno kada bi pri razvoju ili usvajanju standarda zasnovanih na načelima iz ISSAI-a 200 razmotrile i zahtjeve i smjernice iz ISSAI-a 1805, koji se bavi posebnim pitanjima vezanim uz primjenu zahtjeva iz MRevS-a na reviziju pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa, računa ili stavke financijskog izvještaja. Pojedinačni financijski izvještaj ili određeni element, račun ili stavka financijskog izvještaja mogu se pripremiti u skladu s okvirom opće ili posebne namjene.

ELEMENTI FINACIJSKE REVIZIJE

32. Revizije financijskih izvještaja predstavljaju poslove s izražavanjem uvjerenja, u koje su uključene najmanje tri zasebne strane: revizor, odgovorna strana i predviđeni korisnici. Elementi revizije javnog sektora opisani su u ISSAI-u 100¹⁰. ISSAI 200 obrađuje dodatne značajke elemenata bitnih za reviziju financijskih izvještaja.

Tri strane u financijskoj reviziji

33. Kod revizije financijskih izvještaja, odgovorna strana snosi odgovornost za informacije o predmetu revizije (u pravilu, financijske izvještaje kao takve), a može biti odgovorna i za ono na što se taj predmet odnosi (financijske aktivnosti koje se ogledaju u financijskim izvještajima).

¹⁰ ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora.

Odgovorna strana je u pravilu izvršni ogranak vlasti i/ili podređeni mu sustav subjekata javnog sektora koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima, izvršavanje ovlasti pod nadzorom zakonodavca i sadržaj financijskih izvještaja. Od tih se tijela očekuje da upravljaju sredstvima i izvršavaju sukladno odlukama i pretpostavkama zakonodavca.

34. Zakonodavci predstavljaju građane, koji su krajnji korisnici financijskih izvještaja javnog sektora. “Predviđeni korisnik” je ponajprije parlament, koji predstavlja građane tako što u okviru javnog demokratskog procesa donosi odluke i određuje prioritete u vezi s javnim financijama te namjenom i sadržajem rashoda i prihoda. Odluke i pretpostavke zakonodavca mogu tvoriti osnovu za širu perspektivu financijske revizije javnog sektora. Za subjekte javnog sektora, zakonodavci i regulatori često su glavni korisnici njihovih financijskih izvještaja.
35. Odgovorna strana i predviđeni korisnici mogu biti iz istih subjekata javnog sektora ili iz različitih tijela. U prvom slučaju, nadzorni odbor neke državne strukture može tražiti uvjerenje o informacijama što ih je iznijela uprava tog istog subjekta javnog sektora. Odnos između odgovorne strane i predviđenih korisnika treba promatrati u vezi s određenim poslom, a isti može odstupati od ustaljenijeg poimanja linija odgovornosti.

Prikladni kriteriji

36. Kriteriji su poredbena mjerila koja se koriste za ocjenu ili mjerenje predmeta revizije, uključujući mjerila za prikazivanje i objavu podataka. Kriteriji koji se koriste pri sastavljanju financijskih izvještaja u pravilu su službene naravi, a može se raditi o IPSAS-ima, IFRS-ima ili drugim domaćim okvirima financijskog izvješćivanja za primjenu u javnom sektoru.

Informacije o predmetu revizije

37. Informacije o financijskom položaju, financijskim rezultatima i novčanim tokovima te bilješke sadržane u financijskim izvještajima (informacije o predmetu revizije) proizlaze iz primjene financijsko-izvještajnog okvira za (kriterije za) priznavanje, mjerenje, prikazivanje i objavu na financijske podatke subjekta javnog sektora (predmet revizije). Pojam “informacije o predmetu revizije” odnosi se na ishod ocjene ili mjerenja tog predmeta. Informacije o predmetu (npr. financijski izvještaji subjekta) su ono o čemu revizor prikuplja dostatne i primjerene dokaze koji će mu poslužiti kao razumna podloga za izražavanje mišljenja u izvješću o reviziji.

Revizije s izražavanjem razumnog uvjerenja

38. Revizije financijskih izvještaja koje se provode u skladu s ISSAI-ma predstavljaju revizije s izražavanjem razumnog uvjerenja. Razumno uvjerenje je snažno, ali s obzirom na ograničenja svojstvena reviziji nije i apsolutno, zbog čega će većina revizijskih dokaza što ih revizor pribavi, biti usmjerena više ka tome da budu uvjerljivi nego li nepobitni.

Općenito, revizije s izražavanjem razumnog uvjerenja su zamišljene kako bi dovele do zaključka iskazanog u pozitivnom obliku, kao što je formulacija “po našem mišljenju, financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu prikazuju objektivno (ili daju istinitu i objektivnu sliku) financijski položaj ... 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 ...”.

39. Revizije s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kao što su revizije radi obavljanja uvida, trenutno nisu obuhvaćene ISSAI-ma za financijske revizije. Kod takvih se revizija izražava niža razina uvjerenja nego li kod revizija s izražavanjem razumnog uvjerenja, a zamišljeni su kako bi doveli do zaključka iskazanog u negativnom obliku, kao što je formulacija “pozornost nam nije skrenulo ništa što bi nas navelo na pomisao da financijski izvještaji nisu objektivno prikazani u svakom značajnom pogledu”. Revizori koji obavljaju takve revizije možda će morati primijeniti smjernice izvan okvira ISSAI-a za financijsku reviziju. U tom smislu, od koristi bi mogla biti temeljna revizijska načela iz ISSAI-a 100.

NAČELA FINACIJSKE REVIZIJE

Opća načela

Pretpostavke za provedbu financijskih revizija

Etičnost i neovisnost

40. **Revizor se treba pri obavljanju revizije financijskih izvještaja trebao pridržavati svih mjerodavnih etičkih zahtjeva, uključujući one vezane uz neovisnost.**
41. Revizori koji provode revizije u skladu s ISSAI-ma podliježu *ISSAI-u 30 – Etički kodeks*, na način na koji se isti primjenjuje u domaćoj okolini. Revizori VRI-a koji su kao svoje mjerodavne standarde usvojili ISSAI-e četvrte razine, odnosno koji primjenjuju MRevS-e dužni su se ili pridržavati Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe, koji je objavio Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA) (IESBA-ov Kodeks), a u kojem se utvrđuju temeljna etička načela za profesionalne računovođe, ili donijeti u najmanju ruku jednako zahtjevna domaća pravila. Tu od važnosti može biti i primjena Etičkog kodeksa INTOSAI-a u domaćoj okolini. Dakle, VRI u svom okruženju mora usvojiti etičke zahtjeve iz ISSAI 30 ili IESBA-ovog Kodeksa ne bi li u svojim izvješćima mogla navesti kako je revizija obavljena u skladu s ISSAI-ma ili MRevS-ima.

Kontrola kvalitete

42. **Revizor bi na razini revizije trebao provoditi postupke kontrole kvalitete koji će pružiti razumno jamstvo da je revizija obavljena u skladu s profesionalnim standardima i mjerodavnim zakonskim i regulatornim zahtjevima te da je izvješće o reviziji primjereno u danim okolnostima.**

43. Kako se navodi u ISSAI-u 100, VRI bi trebale usvojiti postupke kontrole kvalitete u skladu s *ISSAI-em 40 – Kontrola kvalitete za VRI*, koji pruža podlogu za primjenu IAASB-ovih Međunarodnih standarda kontrole kvalitete (ISQC 1) u okruženju javnog sektora. ISQC-om 1 se utvrđuju standardi i daju smjernice za sustav kontrole kvalitete unutar organizacije. Iako su opća svrha i ključna načela ISSAI-a 40 u suglasju s ISQC-om 1, zahtjevi iz ISSAI-a 40 su prilagođeni ne bi li se osigurala njihova mjerodavnost za VRI-e.
44. Čelnik VRI-a ili jednakovrijedno višečlano tijelo snose opću odgovornost za uvođenje i provedbu postupaka kontrole kvalitete u VRI-u, mada se odgovornost u svakodnevnom radu može prenijeti i na druge. Primjerice, svaki voditelj revizorskog tima zadužen za neki revizijski posao u konačnici će odgovarati čelniku VRI-a.
45. Revizori koji su u javnom sektoru angažirani na reviziji financijskih izvještaja u skladu sa standardima koji su zasnovani na načelima iz ISSAI-a 200 ili su s njima u suglasju, podliježu zahtjevima u pogledu kontrole kvalitete na razini revizije. Pri razvoju standarda zasnovanih na ISSAI-u 200 ili usvajanju standarda koji su usuglašeni s istim, VRI bi trebala razmotriti utvrđivanje zahtjeva vezanih uz:
- potrebu da voditelj revizorskog tima preuzme odgovornost za opću kvalitetu kod svakog revizijskog posla;
 - potrebu da se voditelj revizorskog tima pobrine za to da se članovi tima pridržavaju mjerodavnih etičkih zahtjeva;
 - potrebu da voditelj revizorskog tima donese zaključak o pridržavanju zahtjeva koji se u pogledu neovisnosti primjenjuju na revizijski posao i poduzme prikladne mjere za uklanjanje svega što ugrožava neovisnost;
 - potrebu da se voditelj revizorskog tima uvjeri u to da njegov tim i svi vanjski stručnjaci zajednički raspolažu odgovarajućom stručnošću i sposobnostima;
 - potrebu da voditelj revizorskog tima preuzme odgovornost za provedbu revizije, točnije, za:
 - vođenje, nadziranje i obavljanje revizije;
 - brigu o tome da se provjere provode u skladu s politikama i postupcima VRI-a u vezi s provjerama.

Vođenje i vještine angažiranog tima

46. **Revizor bi se trebao uvjeriti u to da cijeli revizorski tim i svi vanjski stručnjaci zajednički raspolažu stručnošću i sposobnostima za:**
- a) **obavljanje revizije u skladu s mjerodavnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i**
 - b) **omogućavanje revizoru da objavi izvješće koje je u danim okolnostima primjereno.**
47. Pri razmatranju stručnosti i sposobnosti koje se očekuju od tima kao cjeline, revizor može provjeriti je li tim:

- kroz odgovarajuću obuku i praktično iskustvo upoznat s revizijskim poslovima slične prirode i složenosti;
- upoznat s profesionalnim standardima i mjerodavnim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
- opremljen tehničkim znanjem, uključujući bitne informacijsko-tehnološkijske vještine i poznavanje posebnih područja računovodstva i revizije;
- sposoban primijeniti stručnu prosudbu;
- upoznat s politikama i postupcima kontrole kvalitete u VRI-u;
- sposoban ispuniti uvjete postavljene djelokrugom revizije u danom okruženju, uključujući poznavanje mjerodavnih mehanizama izvješćivanja, te izvršiti zakonodavca ili kakvo drugo upravno tijelo, odnosno u javnom interesu;
- opremljen vještinama na području revizije učinkovitosti ili revizije usklađenosti, ako je to bitno.

Načela vezana uz osnovne revizijske koncepte

48. U ISSAI-ma 1000-2999 iznose se najbolji običaji u primjeni Temeljnih načela financijske revizije. No, ako se VRI opredijeli za razvoj standarda zasnovanih na temeljnim načelima ili za usvajanje domaćih standarda usuglašanih s tim načelima, potrebno je razmotriti pitanja obrađena u ovom i narednim poglavljima.

Revizijski rizik

49. **Revizor bi revizijski rizik u okolnostima dane revizije trebao svesti na prihvatljivo nisku razinu ne bi li dobio razumno uvjerenje kao osnovu za mišljenje izraženo u pozitivnom obliku.**
50. U slučaju revizije financijskih izvješća, revizijski rizik je rizik da će revizor iznijeti neprimjeren zaključak ako su informacije o predmetu revizije značajno netočne. Revizor će taj rizik u okolnostima dane revizije svesti na prihvatljivo nisku razinu ne bi li dobio razumno uvjerenje kao osnovu za iznošenje zaključka u pozitivnom obliku. Kako bi bila svrsishodna, razina uvjerenja što ga je revizor dobio mora biti takva da se sigurnost predviđenih korisnika u pogledu informacija o predmetu revizija podigne na stupanj kudikamo veći od beznačajnog.
51. Općenito, revizijski rizik ovisi o sljedećim čimbenicima:
- Rizici značajne netočnosti sastoje se od inherentnog rizika i kontrolnog rizika:
 - a) Inherentni rizik – podložnost informacija o predmetu revizije na značajno materijalne pogreške, uz pretpostavku da ne postoje s time povezane kontrole;
 - b) Kontrolni rizik – rizik da bi se značajna netočnost mogla pojaviti te da je s time povezane kontrole neće pravodobno spriječiti, odnosno otkriti i ispraviti. Ako je bitan za predmet revizije, određeni će kontrolni rizik uvijek postojati zbog ograničenja koja se nužno javljaju pri osmišljanju i primjeni unutarnjih kontrola.

- Revizijski rizik ovisi o rizicima značajnih netočnosti i riziku ne otkrivanja:
- c) Rizik ne otkrivanja – rizik da revizor neće otkriti neku značajnu netočnost.
52. Procjena rizika počiva na revizijskim postupcima pribavljanja informacija koje su u tu svrhu neophodne, kao i na dokazima pribavljenim tijekom revizije. Procjena rizika je stvar stručne prosudbe i ne daje mogućnost točnog mjerenja. Mjera u kojoj će revizor razmatrati pojedini element rizika ovisit će o okolnostima dane revizije.

Stručna prosudba i profesionalni skepticizam

53. **Revizor bi planiranju i provedbi revizije trebao pristupiti s profesionalnim skepticizmom, uz uvažavanje činjenica o postojanju okolnosti zbog kojih bi financijski izvještaji mogli biti značajno netočni. Pri planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja te donošenju zaključaka i izvješćivanju o istoj, revizor bi trebao primjenjivati stručnu prosudbu.**
54. Pojmovi "profesionalni skepticizam" i "stručna prosudba" bitni su pri utvrđivanju zahtjeva u vezi s odlukama revizora o odgovoru na pitanja vezana uz reviziju. U njima se ogleda revizorov stav koji uključuje i sklonost propitkivanju. Ti se koncepti obrađuju u ISSAI-ma za financijsku reviziju.
55. Koncept stručne prosudbe revizor primjenjuje u svim fazama revizijskog procesa. On obuhvaća primjenu odgovarajućih stručnih sposobnosti, znanja i iskustva vezanih uz određene revizijske, računovodstvene i etičke standarde, pri donošenju odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni s obzirom na okolnosti revizijskog posla¹¹.
56. Stručna prosudba je neophodna osobito pri donošenju odluka o:
- značajnosti i revizijskom riziku;
 - prirodi, vremenskom tijeku i opsegu revizijskih postupaka koji će se koristiti radi ispunjavanja zahtjeva iz ISSAI-a i MrevS-a te prikupljanja revizijskih dokaza;
 - ocjeni o tome jesu li prikupljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi i treba li još nešto učiniti kako revizor ostvario sve postavljene ciljeve;
 - ocjeni prosudbe rukovodstva u vezi s primjenom okvira financijskog izvješćivanja primjenjivog na subjekt revizije;
 - izvlačenju zaključaka iz pribavljenih revizijskih dokaza – primjerice, ocjeni razumnosti procjena koje je rukovodstvo pripremlilo pri sastavljanju financijskih izvještaja.
57. Profesionalni skepticizam od temeljne je važnosti za sve revizijske poslove. Revizor pri planiranju i provedbi revizije s izražavanjem uvjerenja, pristupa sa stajališta profesionalnog skepticizma, uz uvažavanje činjenice da bi mogle postojati okolnosti zbog kojih bi informacije o predmetu revizije mogle biti značajno netočne.

¹¹ ISSAI 1200, točka 13.

Pristupanje reviziji sa stajališta stručnog skepticizma znači da je revizor sklon propitkivanju te donosi kritičke ocjene valjanosti pribavljenih dokaza i budno pazi na dokaze koji su proturječni ili dovodi u pitanje pouzdanost dokaza ili izjava odgovorne strane. Takav je pristup neophodan tijekom čitavog revizijskog procesa kako bi se smanjio rizik previda sumnjivih okolnosti, pretjeranog uopćavanja pri izvlačenju zaključaka iz zapažanja i oslanjanja na pogrešne pretpostavke pri određivanju prirode, vremenskog tijeka i razmjera postupaka za prikupljanje dokaza i ocjeni njihovih rezultata.

Značajnost

58. **Pri planiranju i obavljanju revizije, revizor bi na odgovarajući način trebao primjenjivati koncept značajnosti.**
59. Netočnost je značajna, bilo pojedinačno ili zajedno s drugim netočnostima, ako se može opravdano očekivati kako će utjecati na odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ima kako kvantitativnu, tako i kvalitativnu stranu. U javnom sektoru ona nije ograničena na ekonomske odluke korisnika jer se na financijskim izvještajima mogu temeljiti i odluke o tome treba li nastaviti s određenim vladinim programima ili odobriti financijska sredstva. U javnom sektoru, kvalitativni vidovi značajnosti uglavnom igraju važniju ulogu nego u drugim vrstama subjekata. Ocjena značajnosti te razmatranje osjetljivosti i drugih kvalitativnih čimbenika u određenoj reviziji stvar su prosudbe revizora.
60. Pri utvrđivanju revizijske strategije, revizor bi trebao ocijeniti značajnost za financijske izvještaje u cjelini. Ako se za jednu ili više skupina transakcija, stanja računa ili objavljenih podataka može opravdano očekivati kako će netočni iznosi koji su ispod praga značajnosti utjecati na odluke korisnika temeljene na financijskim izvještajima, revizor bi trebao odrediti i razinu ili razine značajnosti koje treba primijeniti na te skupine transakcija, stanja računa ili objavljenih podataka.
61. Za potrebe procjene rizika značajnih netočnosti i utvrđivanja prirode, vremenskog tijeka i razmjera daljnjih revizijskih postupaka, revizor bi trebao odrediti i značajnost rezultata. Planiranjem revizije isključivo radi otkrivanja pojedinačno značajnih netočnosti previda se činjenica da pojedinačno neznajne netočnosti u svojoj ukupnosti mogu dovesti do toga da financijski izvještaji budu značajno netočni te se ne ostavlja nikakav prostor za bilo kakve neotkrivene netočnosti. Značajnost rezultata potrebno je utvrditi kako bi se na prihvatljivu razinu svela vjerojatnost da će neispravljene i neotkrivene netočnosti u svojoj sveukupnosti prijeći prag značajnosti utvrđen za financijske izvještaje u cjelini. Na to utječe revizorovo poznavanje subjekta, spoznaje o tome potrebno je obnavljati tijekom provedbe postupaka procjene rizika, a sve ovisi i o prirodi i razmjerima netočnosti uočenih prilikom prethodnih revizija, pa tako i o revizorovim očekivanjima u pogledu netočnosti unutar sadašnjeg razdoblja.

62. Revizor primjenjuje koncept značajnosti pri planiranju i obavljanju revizije, kao i pri ocjeni učinaka uočenih netočnosti na reviziju te učinaka bilo kakvih neispravljenih netočnosti, uključujući propuste, na financijske izvještaje. Mišljenje revizora se odnosi na financijske izvještaje u cjelini, tako da revizor nije odgovoran za otkrivanje netočnosti koje nisu općenito značajne. Međutim, revizor bi trebao uočiti i dokumentirati neznačajne kvantitativne netočnosti jer bi iste zbog svoje prirode ili u svojoj sveukupnosti mogle biti značajne. Netočnosti koje su ispod praga značajnosti ne treba uzimati u obzir.
63. Utvrđena značajnost kod planiranja revizije ne određuje obvezno i iznos ispod kojega će se neispravljene pogreške - bilo pojedinačno ili skupno - uvijek ocjenjivati kao neznačajne. Okolnosti vezane uz izvjesne netočnosti mogu navesti revizora na to da ih ocijeni kao značajne čak i ako su ispod praga značajnosti. Iako je nemoguće osmisliti revizijske postupke za otkrivanje netočnosti koje bi mogle biti značajne isključivo zbog svoje prirode, revizor pri ocjeni učinka neispravljenih netočnosti na financijske izvještaje ne razmatra samo njihovu veličinu, već i narav te posebne okolnosti njihova nastanka. Pitanja koja revizor uzima u obzir obuhvaćaju osjetljivosti određenih transakcija ili programa, javni interes, potrebu za djelotvornim zakonodavnim nadzorom i uređenjem te prirodu netočnosti ili odstupanja (npr. radi li se o posljedici prijevare ili korupcije).

Komunikacija

64. **Revizor bi unutar upravljačke strukture revidiranog subjekta trebao prihvatiti odgovarajuću osobu (osobu) za kontakte i s njima komunicirati o planiranom opsegu i vremenskom rasporedu revizije te o svim značajnim nalazima.**
65. Revizor bi trebao komunicirati kako s rukovodstvom, tako i s osobama zaduženim za upravljanje. Komunikacija podrazumijeva pribavljanje informacija bitnih za reviziju i pravodobno upoznavanje osoba zaduženih za upravljanje sa zapažanjima koja su značajna i bitna za njihov nadzor nad procesom financijskog izvješćivanja. Važno je promicati djelotvorno dvosmjernu komunikaciju s osobama zaduženim za upravljanje.
66. U javnom sektoru, utvrđivanje osoba zaduženih za upravljanje može predstavljati izazov. Subjekt revizije može činiti dio veće ili šire strukture s upravljačkim tijelima na više organizacijskih razina i s nadležnošću za različite funkcije (tj. vertikalno i horizontalno). Zbog toga se u nekim slučajevima može ispostaviti kako je za upravljanje zaduženo više zasebnih skupina. Nadalje, kako revizija javnog sektora može obuhvaćati kako ciljeve vezane uz financijske izvještaje, tako i one vezane uz usklađenost, i tu se može raditi o posebnim upravljačkim tijelima.
67. Komunikacija bi se trebala odvijati u pisanom obliku ako revizor utvrdi kako usmena komunikacija nije dostatna. Od revizora se može tražiti i komuniciranja sa stranama izvan organizacije, kao što su zakonodavac, regulatori ili financijske agencije.
68. Pisanom komunikacijom ne treba obuhvatiti sva pitanja koja se jave tijekom revizije. No, pisana komunikacija je presudna za važne revizijske nalaze koje su revizori dužni priopćiti osobama zaduženim za upravljanje.

69. Revizori u javnom sektoru su često zaduženi za reviziju čitavog ili velikih dijelova sustava države i njene uprave. U takvim okolnostima, revizori mogu imati pristup informacijama koje potječu od drugih revidiranih subjekata i revizija obavljenih u tom smislu, a koje mogu biti od važnosti za osobe zadužene za upravljanje. Tu se kao primjer mogu navesti značajne pogreške u transakcijama revidiranog subjekta koje mogu utjecati i na druge subjekte revizije ili sustavi odgovarajućih kontrola koji su drugim subjektima revizije donijeli povećanje učinkovitosti. Kada okolnosti to dopuštaju, priopćavanje ovakvih informacija osobama zaduženim za upravljanje, reviziji može dati dodatnu vrijednost. Međutim, priopćavanje takvih informacija može biti zabranjeno zakonima, propisima ili etičkim zahtjevima.

Dokumentacija

70. **Revizor bi trebao pripremati revizijsku dokumentaciju koja je dostatna da bi iskusnom revizoru koji o predmetnoj reviziji nema prethodnih spoznaja omogućila stjecanje uvida u narav, vremenski tijek i opseg revizijskih postupaka provedenih radi pridržavanja mjerodavnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva, rezultate tih postupaka i pribavljene revizijske dokaze, kao i važna pitanja koja su se javila tijekom revizije, zaključke donesene u tom smislu te važne stručne prosudbe donesene pri izvlačenju tih zaključaka. Dokumentaciju treba pripremati pravodobno.**
71. Odgovarajuća revizijska dokumentacija važna je iz više razloga. Ona će:
- potvrditi i potkrijepiti mišljenja i izvješća revizora;
 - poslužiti kao izvor informacija za sastavljanje izvješća ili odgovaranje na sve upite revidiranog subjekta ili koje druge strane;
 - poslužiti kao dokaz revizorovog pridržavanja revizijskih standarda;
 - omogućiti lakše planiranje, nadzor i provjeru;
 - pripomoći stručnom usavršavanju revizora;
 - pripomoći vođenju brige o zadovoljavajućem izvršenju rada povjerenog drugima; i
 - pružiti dokaze o obavljenom radu za potrebe budućeg pozivanja na isti.
72. Revizijski standardi zasnovani na temeljnim načelima trebaju obuhvaćati dodatne zahtjeve u pogledu dokumentacije, i to ne sljedećim područjima:
- pravodobna priprema dokumentacije;
 - oblik, sadržaj i opseg dokumentacije;
 - zahtjevi u vezi s dokumentacijom za slučaj kada je, prema sudu revizora, neophodno odstupati od mjerodavnog zahtjeva iz primijenjenih revizijskih standarda;
 - zahtjevi u vezi s dokumentacijom za slučaj kada revizor obavlja nove ili dodatne revizijske postupke ili donosi nove zaključke nakon datuma izvješća o reviziji;
 - sastavljanje završnog revizijskog spisa.

Dodatne smjernice o donošenju zahtjeva i revizijskoj dokumentaciji sadržane su u ISSAI-ma četvrte razine.

73. Za revizore iz tijela s pravosudnom ulogom, kao što su revizijski sudovi, dokumentacija tvori dio podloge za donošenje službenih rješenja. U tom okruženju, procesno-pravnim odredbama mogu se utvrditi posebni i strogi zahtjevi koje treba poštivati u vezi s povjerljivošću dokumentacije vezane uz postupanja u predmetu. K tome, kako odluke mogu dovesti do nastanka pravno obvezujuće javne odgovornosti, revizori mogu podlijevati dodatnim zahtjevima u pogledu čuvanja dokumentacije.

Načela vezana uz revizijski proces

Dogovaranje uvjeta revizije

74. **Revizor s rukovodstvom i osobama zaduženim za upravljanja treba dogovoriti uvjete revizijskog posla ili, ako su ovi jasno zadani, utvrditi obostranu suglasnost u pogledu istih.**
75. Uvjeti revizije javnog sektora u pravilu su zadani, te ne podliježu zahtjevima rukovodstva i osoba zaduženih za upravljanje niti dogovoru s njima. Umjesto službenog dogovaranja uvjeta, revizori u javnom sektoru se mogu opredijeliti za službeno usuglašavanje oko pripadajućih uloga i odgovornosti rukovodstva i revizora. Kako revizora u javnom sektoru u pravilu angažira zakonodavno tijelo kojemu isti podnosi i svoja izvješća, možda će biti potrebno postizanje dogovora kako sa zakonodavcem, tako i s osobama zaduženim za upravljanje.
76. Revizor bi odgovarajuće predstavnike osoba zaduženih za upravljanje trebao upoznati sa svojim odgovornostima u vezi s revizijom financijskih izvještaja, uključujući njegovu odgovornost za formiranje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima što ih je rukovodstvo sastavilo pod nadzorom osoba zaduženih za upravljanje.
77. Ako su uvjeti revizije dovoljno potanko određeni zakonom ili propisom, možda ih neće biti potrebno navesti u pismu o preuzimanju revizijskog posla ili kakovom drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma. Jedina iznimka može biti izjava rukovodstva i, prema potrebi, osoba zaduženih za upravljanje, o tome kako primaju na znanje i shvaćaju odgovornosti utvrđene određenim revizijskim standardima kao što su ISSAI i MRevS-i. Kako su takvi angažmani u javnom sektoru uobičajeni, zaključivanje pisanih sporazuma nije potrebno, iako oni mogu pomoći pojašnjavaanju odgovornosti uključenih strana.
78. Osobama zaduženim za upravljanje treba poslati i pregled planiranog opsega i vremenskog rasporeda revizije, u koji bi revizor trebao uključiti gledišta o važnim kvalitativnim vidovima računovodstvene prakse revidiranog subjekta, uključujući računovodstvene politike, računovodstvene procjene i objavu podataka u financijskim izvještajima.

79. VRI su u pravilu dužne obavljati reviziju kako je to propisano. U pravilu ne raspoložu mogućnošću odbijanja revizijskog posla, čak i ako preduvjeti nisu ispunjeni. Standardi razvijeni na osnovi temeljnih načela moraju nuditi smjernice za odgovarajuće postupanje u takvim okolnostima. U tom smislu, smjernice su sadržane u ISSAI-u 1210¹².

Planiranje

80. **Revizor treba izraditi opću revizijsku strategiju u kojoj se utvrđuje opseg, vremenski raspored i usmjerenje revizije, kao i plan revizije.**
81. Pri izradi plana revizije, revizor će se rukovoditi općom revizijskom strategijom. Pri izradi revizijske strategije, revizor treba:
- odrediti značajke revizije koje određuju njen opseg;
 - utvrditi ciljeve revizije u pogledu izvješćivanja kako bi se planirao vremenski raspored revizije i predvidjela potrebna komunikacije;
 - razmotriti čimbenike koji su, prema njegovom stručnom sudu, važni za usmjeravanje rada revizorskog tima;
 - razmotriti rezultate preliminarnih aktivnosti i, prema potrebi, utvrditi jesu li bitne spoznaje što ih je revizor angažiran za reviziju dotičnog subjekta stekao u drugim revizijama koje je obavio;
 - utvrditi prirodu, vremenski raspored i količinu resursa neophodnih za obavljanje revizije;
 - razmotriti rezultate i spoznaje stečene slijedom revizija učinkovitosti i drugih revizijskih aktivnosti bitnih za subjekt revizije, uključujući implikacije prijašnjih preporuka;
 - razmotriti i procijeniti očekivanja zakonodavca i drugih bitnih korisnika izvješća o reviziji.
82. **Revizor bi trebao propisno isplanirati reviziju kako bi osigurao njenu djelotvornu i učinkovitu provedbu.**
83. Revizor bi trebao izraditi plan revizije, koji bi trebao sadržavati opis:
- prirode, vremena i opseg postupaka planirane procjene rizika;
 - prirode, vremena i opseg predviđenih daljnjih revizijskih postupaka, i to na razini tvrdnje;
 - ostalih predviđenih revizijskih postupaka koji su neophodni kako bi revizija bila u skladu s mjerodavnim standardima, pri čemu ti postupci mogu uključivati ili opisivati: pregled pravnog okvira za reviziju; kratki opis aktivnosti, programa ili subjekta koji je predmet revizije; razloge za obavljanje revizije; čimbenike koji utječu na reviziju, uključujući i one koji određuju značajnost pitanja koja valja razmotriti; ciljeve i opseg revizije; revizijski pristup; značajke revizijskih dokaza koje valja prikupiti te postupaka potrebnih za njihovo prikupljanje i analizu; neophodne resurse; vremenski raspored revizije; oblik, sadržaj i korisnike izvješća o reviziji i pisma rukovodstvu.

¹² ISSAI 1210 – Dogovaranje uvjeta poslova.

84. Opću revizijsku strategiju i plan revizije potrebno je dokumentirati. Isto tako, treba ih ažurirati, prema potrebi, i tijekom same revizije.

Upoznavanje sa subjektom revizije

85. **Revizor treba biti upoznat sa subjektom revizije i njegovim okruženjem, uključujući postupke unutarnjih kontrola koji su bitni za reviziju.**
86. Poznavanje različitih vidova organizacije i njenog okruženja omogućuje revizoru djelotvorno planiranje i provedbu revizije. Neophodne spoznaje će obuhvaćati:
- bitne okolnosti, propise i druge vanjske čimbenike, uključujući primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja;
 - narav subjekta revizije, uključujući njegov način rada, upravljačku strukturu, financiranje (kako bi revizor mogao shvatiti vrste transakcija, stanja računa i objavljene podatke koji se očekuju u financijskim izvještajima), te izbor i primjenu računovodstvenih politika, uključujući razloge njihovih promjena;
 - mjerenje i pregled financijskih rezultata subjekta revizije;
 - odluke potaknute zbivanjima izvan revidiranog subjekta, kao što su politički procesi, novi programi ili proračunska ograničenja;
 - posebne zakone i propise kojima podliježe subjekt revizije i moguće posljedice njihovog nepridržavanja;
 - programske ciljeve i strategije koje mogu obuhvaćati elemente javne politike i tako se odraziti na procjenu rizika;
 - upravljačke strukture na koje utječe pravna struktura subjekta revizije, primjerice, ovisno o tome radi li se o ministarstvu, odjelu, agenciji ili kakvoj drugoj vrsti tijela javnog sektora.
87. Radi upoznavanja s kontrolnim okruženjem, možda bi bilo važno razmotriti komunikaciju pri subjektu revizije kao i njegovu primjenu načela čestitosti i etičkih vrijednosti, njegovu opredijeljenost za stručnost i sposobnost, sudjelovanje osoba zaduženih za upravljanje, način razmišljanja i rada rukovodstva, organizacijski ustroj, prisutnost i razinu djelatnosti unutarnje revizije, raspodjelu ovlasti i odgovornosti te kadrovsku politiku i praksu.
88. Bitne revizijske dokaze moguće je pribaviti kombinacijom ispitivanja i drugih postupaka procjene rizika, kao što su potkrepljivanje ispitivanja promatranjima ili pregledom dokumenata. Primjerice, vođenjem razgovora s rukovodstvom i zaposlenicima, revizor može steći uvid u to kako rukovodstvo upoznaje zaposlenike sa svojim gledištima o poslovnoj praksi i etičkom ponašanju. Revizor, zatim, može utvrditi jesu li uvedene odgovarajuće kontrole tako što će, primjerice, razmotriti raspolaže li rukovodstvo pisanim kodeksom ponašanja i postupa li u skladu s njime.

89. Kao dio procesa upoznavanja, revizor treba također razmotriti raspolaže li subjekt revizije procedurama za utvrđivanje poslovnih rizika bitnih za ciljeve financijskog izvješćivanja i obavlja li daljnje procjene važnosti tih rizika tako što ocjenjuje vjerojatnost njihovog nastanka. Ako je takav postupak uspostavljen, revizor se s njime i njegovim rezultatima treba i upoznati.
90. Upoznavanje revizora s unutarnjim kontrolama bitnim za financijsko izvješćivanje može obuhvaćati sljedeća područja:
- vrste transakcija koje su dio redovnog poslovanja subjekta revizije i koje su važne za financijske izvještaje;
 - postupci – vođeni kako ručno, tako i primjenom informacijske tehnologije – koji se koriste za pokretanje, evidentiranje, obradu, potrebno ispravljanje, prijenos u glavnu knjigu i prikazivanje tih transakcija u financijskim izvještajima;
 - računovodstvena evidencija, prateće informacije i posebni računi u financijskim izvještajima, a koji se koriste za pokretanje, evidentiranje, obradu i prikazivanje transakcije u izvještajima, uključujući postupke ispravljanja netočnih informacija i prenošenja informacija u glavnu knjigu;
 - način na koji se u informacijski sustav pohranjuju podaci o događajima i okolnostima različitim od transakcija, a koje su važne za financijske izvještaje;
 - proces financijskog izvješćivanja koji se koristi za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta revizije, uključujući važne računovodstvene procjene i objave podataka;
 - kontrole vezane uz knjiženja u dnevnik, uključujući i izvanredna knjiženja u dnevnik radi evidentiranja neuobičajenih jednokratnih transakcija ili usklađenja;
 - bitne kontrole vezane uz pridržavanje mjerodavnih podloga;
 - kontrole vezane uz praćenje ostvarenja u odnosu na proračun;
 - kontrole vezane uz prijenos proračunskih sredstava drugim subjektima revizije;
 - kontrole podataka s oznakom tajnosti, vezanih uz nacionalnu sigurnost, te osjetljivih osobnih podataka, kao što su porezne i zdravstvene informacije; i
 - nadzor i druge kontrole što ih strane izvan subjekta revizije provode na područjima kao što su:
 - pridržavanje zakona i propisa, kao što su propisi o javnoj nabavi;
 - izvršenje proračuna;
 - druga područja određena zakonskim propisima ili djelokrugom revizije; i
 - upravljačka odgovornost.
91. Revizija ne traži upoznavanje sa svim kontrolama koje se provode u vezi sa svakom važnom vrstom transakcija, stanjem računa i podatkom objavljenim u financijskim izvještajima, odnosno sa svakom tvrdnjom koja je za njih bitna. Međutim, poznavanje kontrola revidiranog subjekta i, ako je bitno, kontrola na razini čitavog sustava državne uprave nije dostatno za provjeru njihove djelotvornosti u redovnom poslovanju, osim ako određenim stupnjem automatizacije nije osigurana dosljednost u njihovoj provedbi.

Procjena rizika

92. **Revizor bi trebao procijeniti rizike značajnih netočnosti na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji u vezi s vrstama transakcija, stanja računa i objava podataka tako da osigura podlogu za daljnje revizijske postupke.**
93. Postupci procjene rizika mogu obuhvaćati:
- postavljanje upita rukovodstvu subjekta revizije i njegovim zaposlenicima koji bi, prema sudu revizora, mogli raspolagati informacijama koje bi mogle pomoći pri utvrđivanju rizika značajnih netočnosti radi prijave ili pogreške;
 - analitičke postupke;
 - promatranja i provjere.
94. Rizike značajnih netočnosti treba utvrditi i procijeniti kako na razini financijskih izvještaja, tako i na razini tvrdnji u vezi s vrstama transakcija, stanja računa i objava podataka, kako bi se osigurala podloga za određivanje i provođenje daljnjih revizijskih postupaka. U tu svrhu, revizor treba:
- utvrđivati rizike tijekom procesa upoznavanja sa subjektom revizije i njegovim okruženjem, ispitivanjem bitnih kontrola vezanih uz rizike te razmatranjem vrsta transakcija, stanja računa i objave podataka u financijskim izvještajima;
 - procijeniti utvrđene rizike i ocijeniti imaju li značajniji prožimajući učinak na financijske izvještaje u cjelini i mogu li možda utjecati na veći broj tvrdnji;
 - povezati utvrđene rizike s onime što bi moglo poći krivo na razini tvrdnji, uz vođenje računa o bitnim kontrolama koje revizor namjerava testirati; i
 - razmotriti vjerojatnost netočnosti, uključujući mogućnost višestrukih netočnosti, te je li mogućnost javljanja netočnosti takva da se može smatrati značajnom.
95. Kao dio procjene rizika, revizor određuje je li bilo koji od utvrđenih rizika, prema njegovome sudu, značajan. Pri donošenju suda o tome koji su rizici značajni, revizor treba u najmanju ruku razmotriti sljedeće:
- je li taj rizik ujedno i rizik prijave;
 - je li taj rizik povezan s nedavnim važnim ekonomskim, računovodstvenim ili drugim događajima te traži li radi toga posebnu pozornost;
 - složenost transakcija;
 - odnosi li se taj rizik na važne transakcije s povezanim osobama;
 - stupanj subjektivnosti pri mjerenju financijskih informacija vezanih uz taj rizik, osobito kod onih mjerenja gdje je prisutna visoka razina mjerne nesigurnosti;
 - odnosi li se taj rizik na važne transakcije koje izlaze iz okvira redovnog poslovanja subjekta revizije ili se na koji drugi način ocjenjuju kao neuobičajenima; i
 - utječe li taj rizik i na pridržavanje zakona i propisa.

96. Utvrđivanje i procjena rizika značajnih netočnosti na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnji, kao i s njima povezane kontrole s kojima se revizor upoznao, moraju se primjereno dokumentirati.

Odgovori na procijenjene rizike

97. **Revizor treba postupiti na odgovarajući način kako bi odgovorio na procijenjene rizike značajnih netočnosti u financijskim izvještajima.**
98. Odgovori na procijenjene rizike obuhvaćaju osmišljavanje revizijskih postupaka koji se bave tim rizicima, kao što su dokazni postupci i testiranje kontrola. Dokazni postupci uključuju kako testiranje pojedinosti, tako i dokaznu analizu vrsta transakcija, stanja računa i objavljenih podataka.
99. Priroda, vremenski tijek i opseg revizijskih postupaka temelje se i predstavljaju odgovor na procijenjene rizike značajnih netočnosti na razini tvrdnji. Pri osmišljanju neophodnih revizijskih postupaka, revizor bi trebao razmotriti razloge procijenjenih rizika značajnih netočnosti na razini tvrdnji u vezi sa svakom vrstom transakcija, stanjem računa i objavljenim podatkom. Ti razlozi mogu uključivati inherentni rizik transakcija (vjerojatnost značajne netočnosti zbog određenih karakteristika te vrste transakcija, stanja računa ili objavljenog podatka) i kontrolni rizik (je li se prilikom procjene rizika vodilo računa o bitnim kontrolama).
100. Ispitivanje kontrolnog rizika od revizora traži pribavljanje dokaza o djelotvornom obavljanju kontrola (to jest, revizor se pri određivanju prirode, vremenskog rasporeda i opsega dokaznih postupaka namjerava osloniti na djelotvornost kontrola u redovnom poslovanju).
101. Kod određivanja i provođenja testova značajnih kontrola radi pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza o njihovoj djelotvornosti, revizor treba voditi računa o tome da veće oslanjanje na djelotvornost nekih kontrola, traži uvjerljivije (pribavljene) revizijske dokaze.
102. **Revizor bi trebao osmisliti i provesti dokazne postupke za svaku značajnu vrstu transakcija, stanje računa i objavljene podatke, bez obzira na procijenjene rizike značajne netočnosti.**
103. Revizor bi uvijek trebao provesti određeno dokazno testiranje, bez obzira na to jesu li testirane i kontrole. Zatim, ako revizor utvrdi kako je procijenjeni rizik značajne netočnosti na razini tvrdnje značajan, potrebno je provesti dokazne postupke koji predstavljaju izričit odgovor upravo na taj rizik. Kada se pristup nekom značajnom riziku sastoji isključivo od dokaznih postupaka, ti bi postupci trebali uključivati testove detalja.

Pitanja koja pri reviziji financijskih izvještaja treba uzeti u obzir u vezi s prijevarama

104. **Revizor bi trebao utvrditi i procijeniti rizike pojave značajnih netočnosti u financijskim izvještajima uslijed prijevare, pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s procijenjenim rizicima netočnosti uslijed prijevare te na odgovarajući način odgovoriti na prijevaru ili sumnju na prijevaru uočenu tijekom revizije.**
105. Glavna odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevara počiva na rukovodstvu subjekta i osobama zaduženim za upravljanje. Važno je da rukovodstvo, pod nadzorom osoba zaduženih za upravljanje, stavlja snažan naglasak na sprječavanje prijevara (ograničavanje mogućnosti za pojavu prijevare) i odvracanje od prijevara (odbijanje pojedinaca od počinjenja prijevare zbog vjerojatnosti njenog otkrivanja). Revizor je odgovoran za dobivanje razumnog uvjerenja o tome da financijski izvještaji, promatrani u cjelini, ne sadrže značajne netočnosti, bilo da su prouzročene prijevarom ili pogreškom.
106. Netočnosti u financijskim izvještajima mogu proisteći iz prijevare ili iz pogreške. Razlika je u tome je li radnja koja je dovela to netočnosti bila namjerna ili nenamjerna. Iako je prijevara širok pravni pojam, revizor se bavi jedino prijevarama koje su uzrok značajnih netočnosti u financijskim izvještajima. Za revizora su bitne dvije vrste namjernih netočnosti: netočnosti koje su posljedica prijevarnog financijskog izvješćivanja i netočnosti koje su posljedica protupravnog prisvajanja imovine.
107. Od revizora se očekuje da tijekom čitave revizije zadrži stav profesionalnog skepticizma, uz uvažavanje mogućnosti pojave značajnih netočnosti uslijed prijevare kako na razini financijskih izvještaja, tako i na razini tvrdnji u vezi s vrstama transakcija, stanjima računa i objavljenim podacima, bez obzira na njegovo prijašnje iskustvo u pogledu poštenja i čestitosti rukovodstva i osoba zaduženih za upravljanje. Pri provođenju postupaka procjene rizika i s time povezanih aktivnosti upoznavanja sa subjektom revizije i njegovim okruženjem, revizor bi trebao nastojati pribaviti informacije koje mogu poslužiti za utvrđivanje rizika pojave značajnih netočnosti uslijed prijevare.
108. Područja na kojima revizori trebaju osobito paziti na rizike prijevare s posljedicom značajne netočnosti mogu uključivati javnu nabavu, bespovratna sredstva, namjerno iznošenje pogrešnih rezultata ili informacija i zlouporabu ovlasti ili moći. Pri razvoju standarda zasnovanih na ovim temeljnim načelima, od pomoći bi mogle biti smjernice vezane uz područja rizika prijevare, sadržane u ISSAI-u 1240.
109. Zahtjevi vezani uz izvješćivanje o prijevarama u javnom sektoru mogu podlijegati posebnim odredbama o djelokrugu revizije ili s time povezanim zakonima ili propisima, a od revizora se može tražiti da s tim pitanjima upozna i strane izvan revidiranog subjekta, kao što su regulatorna tijela i tijela nadležna za provedbu zakona. U određenim okruženjima, može postojati i izričita obveza upoznavanja istražnih tijela s naznakama koje upućuju na postojanje prijevare, pa čak i obveza suradnje s tim tijelima pri utvrđivanju je li došlo do prijevare ili zlouporabe.

U drugim okruženjima, revizori mogu podlijegati obvezi da okolnosti koje možda ukazuju na mogućnost prijevare ili zloporabe prijave nadležnom pravosudnom tijelu ili odgovarajućem ogranku izvršne ili zakonodavne vlasti, kao što su tužiteljstvo, policija ili (ako je to bitno iz zakonskih razloga) pogođene treće osobe. Revizori bi trebali voditi računa i o tome da kod korištenja javnih sredstava prijevarena privlači još veću pozornost javnosti. Zbog toga bi revizori možda trebali biti spremni odgovoriti na očekivanja javnosti u pogledu otkrivanja prijevarena. U ISSAI-u 1240 spominje se mogućnost proširenja odgovornosti izvješćivanja unutar javnog sektora kako bi se ponudio odgovor na pitanja vezana uz odgovornost prema javnosti.

Pitanja koja treba uzeti u obzir u vezi s pretpostavkom trajnosti poslovanja

110. **Revizor bi trebao razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koje bi mogle baciti ozbiljnu sumnju na sposobnost revidiranog subjekta za opstanak u skladu s pretpostavkom trajnosti poslovanja.**
111. Financijski se izvještaji u pravilu sastavljaju pod pretpostavkom da će subjekt revizije opstati po načelu trajnosti poslovanja i da će kroz doglednu budućnost nastaviti s ispunjavanjem svojih zakonskih obveza. Pri procjeni je li pretpostavka trajnosti poslovanja osnovana, osobe odgovorne za sastavljanje financijskih izvještaja u obzir uzimaju sve raspoložive informacije vezane uz doglednu budućnost. Financijski izvještaji opće namjene sastavljaju se na osnovi načela trajnosti poslovanja, osim ako zakonodavac nije donio odluku o raspuštanju subjekta revizije ili prestanku njegova poslovanja.
112. Za “obične” subjekte javnog sektora, poput onih koji se financiraju iz državnog proračuna, načelo trajnosti poslovanja može imati mali značaj ili biti posve beznačajno. Međutim, za neke vrste subjekata, poput državnih poduzeća ili zajedničkih pothvata s drugim ulagateljima (uključujući subjekte privatnog sektora koji posluju u pravnim oblicima koji predviđaju ograničenu odgovornost vlasnika), to ne mora biti slučaj. Odgovornost za provedbu vladinih programa može se ugovorom prenijeti i na subjekte privatnog sektora, kao što su NVO-i i privatna društva, ali ih i dalje može revidirati VRI. Sve je veći naglasak na izdvajanju djelatnosti iz javnog sektora, zbog čega su načelo trajnosti poslovanja i prosudba revizora u vezi s time, sve bitniji za reviziju u javnom sektoru.
113. Neki okviri financijskog izvješćivanja od rukovodstva izričito zahtijevaju obavljanje posebne procjene sposobnosti revidiranog subjekta za opstanak po načelu trajnosti poslovanja, a sadrže i standarde u vezi s pitanjima koja u tom smislu treba razmotriti i podacima što ih treba objaviti. Kako je pretpostavka trajnosti poslovanja jedno od temeljnih načela pri sastavljanju financijskih izvještaja, rukovodstvo mora procijeniti sposobnost subjekta revizije za opstanak prema tom načelu i u slučaju kada okvir financijskog izvješćivanja to od njega izričito ne traži.

114. Revizor bi trebao pribaviti dostatne i primjerene dokaze o osnovanosti oslanjanja rukovodstva na pretpostavku trajnosti poslovanja pri sastavljanju i prikazivanju financijskih izvještaja te zaključiti postoji li bilo kakva značajna nesigurnost u pogledu sposobnosti revidiranog subjekta za opstanak po načelu trajnosti poslovanja. Ako su financijski izvještaji sastavljeni na osnovi načela trajnosti poslovanja, ali je oslanjanje na tu pretpostavku prema njegovome sudu neosnovano, revizor bi trebao izraziti negativno mišljenje. Ako zaključi da je oslanjanje na pretpostavku trajnosti poslovanja u danim okolnostima osnovano i da su u financijskim izvješćima objavljeni odgovarajući podaci, ali da postoji i značajna nesigurnost, revizor bi trebao izraziti pozitivno mišljenje i uvrstiti odjeljak za isticanje pitanja. Ako taj podatak nije objavljen u financijskim izvještajima, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, već prema potrebi, u skladu s ISSAI-u 1705¹³.
115. Opseg razmatranja će ovisiti o okolnostima pojedinog slučaja. Procjene pretpostavke trajnosti poslovanja ne počivaju na testiranju solventnosti koje se obično provodi u trgovačkim društvima. Naime, u izvjesnim okolnostima, procjena pretpostavke trajnosti poslovanja testiranjem likvidnosti i solventnosti može biti naizgled nepovoljna, ali drugi čimbenici mogu ukazivati kako subjekt revizije ipak posluje po načelu trajnosti. Primjerice:
- Pri procjeni posluje li neka državna uprava po načelu trajnosti, može se smatrati kako neki subjekti revizije, zahvaljujući ovlasti naplate pristojbi ili poreza, ispunjavaju pretpostavku trajnosti poslovanja čak i ako tijekom dužih razdoblja posluju s negativnom neto imovinom/kapitalom; i
 - Procjena izvještaja o financijskom položaju pojedinačnog subjekta na datum izvješćivanja može upućivati na to kako oslanjanje na pretpostavku trajnosti poslovanja pri sastavljanju financijskih izvještaja nije osnovano. Međutim, mogu postojati višegodišnji sporazumi o financiranju ili drugi dogovori koji će revidiranom subjektu osigurati nastavak poslovanja.
116. Općenito govoreći, određivanje osnovanosti pretpostavke trajnosti poslovanja važnije je za pojedinačne subjekte revizije nego za državnu upravu u cjelini. U slučaju pojedinačnih subjekata revizije, prije donošenja zaključka kako je pretpostavka trajnosti poslovanja osnovana, osobe odgovorne za sastavljanje financijskih izvještaja trebale bi razmotriti čitav niz čimbenika vezanih uz tekuća i očekivana ostvarenja, mogući ili najavljeni preustroj organizacijskih jedinica, procjene prihoda ili vjerojatnost daljnjeg financiranja državnim sredstvima te moguće izvore zamjenskog financiranja.
117. Pri provedbi postupaka procjene rizika, revizor treba razmotriti postoje li događaji ili okolnosti koje bi mogle baciti ozbiljnu sumnju na sposobnost revidiranog subjekta za opstanak u skladu s pretpostavkom trajnosti poslovanja. Pri donošenju ocjene o sposobnosti revidiranog subjekta za nastavak poslovanja, revizor bi trebao ispitati dva zasebna čimbenika koji se, međutim, katkad preklapaju:

¹³ ISSAI 1705 – Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora

- veći rizik povezan s promjenama u smjeru politike (primjerice, u slučaju promjene vlasti); i
- neuobičajeniji operativni ili poslovni rizik (primjerice, kada subjekt revizije ne raspolaže dostatnim obrtnim kapitalom za nastavak poslovanja na postojećoj razini).

Pitanja koja pri reviziji financijskih izvještaja treba uzeti u obzir u vezi sa zakonima i propisima

118. **Revizor bi trebao utvrditi rizike značajnih netočnosti nastalih uslijed izravnog i značajnog nepridržavanja zakona i propisa. Utvrđivanje tih rizika trebalo bi se temeljiti na poznavanju zakonskog i regulatornog okvira primjenjivog na određeno okruženje u kojem posluje subjekt revizije, uključujući način na koji se ovaj pridržava tog okvira.**

Revizor bi trebao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s pridržavanjem zakona i propisa koji su općenito priznati kao akti s izravnim i značajnim učinkom na određivanje značajnih iznosa i objavljenih podataka u financijskim izvještajima.

119. Od revizora se očekuje dobivanje razumnog uvjerenja o tome da financijski izvještaji, promatrani u cjelini, ne sadrže značajne netočnosti, bilo uslijed prijevare ili pogreške. Međutim, revizor nije odgovoran za sprječavanje nepridržavanja i od njega se ne može očekivati otkrivanje svih povreda zakona i propisa.
120. Pri provedbi revizije financijskih izvještaja u skladu sa standardima koji se zasnovani na ISSAI-u 200 ili su s njime u suglasju, revizor treba biti upoznat sa zakonskim i regulatornim okvirom primjenjivim na subjekt.
121. Zakoni i propisi mogu imati znatno različit učinak na financijske izvještaje. Zakoni i propisi kojima podliježe subjekt revizije čine mjerodavni zakonski i regulatorni okvir. Odredbe nekih zakona ili propisa imaju izravan učinak na financijske izvještaje jer određuju prirodu iskazanih iznosa i objavljenih podataka. Iako drugi zakoni sadrže odredbe kojih se je rukovodstvo dužno pridržavati ili utvrđuju uvjete pod kojima subjekt revizije smije poslovati, isti nemaju izravan učinak na njegove financijske izvještaje.
122. Nepridržavanje zakona i propisa može dovesti do novčanih kazni, sudskih postupaka ili drugih posljedica na štetu subjekta revizije, a koje mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje.
123. U javnom sektoru, raspodjela bespovratnih sredstava i subvencija od strane nekog tijela može podlijezati posebnim zakonima i propisima koji će imati izravan utjecaj na financijske izvještaje. Isto tako, okvir financijskog izvješćivanja može često uključivati informacije poput izvješća o proračunu, izvješća o proračunskim izdvajanjima ili izvješća o učinkovitosti. Kada okvir financijskog izvješćivanja uključuje takve informacije, revizor možda treba razmotriti posebne zakone i propise koji bi na njih mogli izravno ili neizravno utjecati.

124. Osobe zadužene za upravljanje treba upozoriti na pitanja koja se tiču nepridržavanja zakona i pripisa, a koja revizor zapazi tijekom revizije, osim u slučaju kada su ta pitanja beznačajna. Međutim, djelokrug revizije ili obveze subjekata javnog sektora koje proizlaze iz zakona, propisa, ministarskih naputaka, zahtjeva iz državnih politika ili odluka zakonodavca mogu nametnuti dodatne ciljeve kao što je odgovornost za prijavljivanje svih slučajeva nepridržavanja mjerodavnih podloga, čak i kada su beznačajni.
125. Takav prošireni opseg izvješćivanja može, primjerice, obuhvaćati obvezu izražavanja posebnog mišljenja o tome pridržava li se subjekt revizije zakona i propisa ili prijavljivanja slučajeva nepridržavanja.
Ti dodatni ciljevi obrađeni su u *ISSAI-u 400 – Temeljena načela revizije usklađenosti i s njime povezanim smjernicama*¹⁴. Međutim, čak i kada nema takvih dodatnih ciljeva, široka javnost može imati očekivanja u pogledu revizorskog izvješćivanja o nepridržavanju mjerodavnih podloga. Zato bi revizori trebali imati na umu ta očekivanja i budno paziti na slučajeve nepridržavanja.

Revizijski dokazi

126. **Revizor bi trebao provoditi revizijske postupke na način da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze i tako donese zaključke na kojima će temeljiti svoje mišljenje.**
127. Revizijski postupci u danim okolnostima trebaju biti prikladni za pribavljane dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Revizijski dokazi sastoje se od informacija sadržanih u računovodstvenoj evidenciji na kojoj počivaju financijski izvještaji te informacija iz drugih izvora. Revizor treba razmotriti kako važnost, tako i pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokazi. Revizija financijskih izvještaja ne uključuje provjeru vjerodostojnosti dokumentacije, a revizor nije obučen niti se od njega očekuje da bude stručnjak za takvu provjeru. Međutim, revizor bi trebao razmotriti pouzdanost informacija koje će se koristiti kao dokazi, uključujući fotokopije, telefaks-poruke, filmski snimljene, digitalizirane ili druge elektroničke dokumente, te – tamo gdje je to bitno – voditi brigu o kontrolama njihove izrade i vođenja.
128. Revizijski dokazi trebaju biti dostatni i primjereni. Dostatnost je mjerilo količine dokaza, dok se primjerenost odnosi na njihovu kvalitetu, tj. njihovu važnost i pouzdanost. Količina potrebnih dokaza ovisi o riziku značajnih netočnosti informacija o predmetu revizije (što je veći rizik, to će po svoj prilici, biti potrebno više dokaza), kao i o kvaliteti tih dokaza (što su dokazi kvalitetniji, to će ih manje možda biti potrebno). Dakle, dostatnost i primjerenost kao karakteristike dokaza, su međusobno povezani. Međutim, samim pribavljanjem veće količine dokaza ne može se nadoknaditi njihova loša kvaliteta.

¹⁴ ISSAI 4000 – Smjernice za reviziju usklađenosti – Opći uvod i ISSAI 4200 – Smjernice za reviziju usklađenosti u vezi s revizijom financijskih izvještaja.

129. Na pouzdanost dokaza utječu njihovi izvori i narav, a uvjetuju je i posebne okolnosti u kojima su dokazi pribavljeni. Uopćavanja u pogledu pouzdanosti raznih vrsta dokaza su moguća, ali uz važne iznimke. Čak i kada su dokazi pribavljeni iz izvora izvan revidiranog subjekta, kao što su vanjske potvrde, mogu postojati okolnosti koje bi mogle utjecati na pouzdanost tih informacija. Uz uvažavanje mogućnosti postojanja iznimki, od koristi bi se mogla pokazati sljedeća uopćavanja u pogledu pouzdanosti dokazati:
- Dokazi su pouzdaniji kada su pribavljeni iz neovisnih izvora izvan subjekta revizije.
 - Dokazi koji su stvoreni unutar subjekta revizije su pouzdaniji kada su s njima povezane kontrole djelotvorne.
 - Dokazi koje je izravno pribavio revizor (primjerice, promatranjem primjene neke kontrole) su pouzdaniji od dokaza pribavljenih posredno ili izvlačenjem zaključaka (primjerice, ispitivanjem primjene neke kontrole).
 - Dokazi su pouzdaniji kada postoje u dokumentiranom obliku, bilo na papiru, elektroničkom ili kakvom drugom mediju (primjerice, zapisnik vođen tijekom sastanka pouzdaniji je od naknadnog usmenog izvješća o predmetu rasprave).
 - Dokazi sadržani u izvornim dokumentima pouzdaniji su od dokaza sadržanih u preslikama ili faksimilima.
130. Veće uvjerenje običnu pružaju dosljedni dokazi koji su pribavljeni iz različitih izvora ili su različite naravi nego dokazni materijali koji se razmatraju pojedinačno. K tome, pribavljanjem dokaza iz različitih izvora, odnosno različite naravi, možda će biti moguće raspoznati pojedinačne dokazne materijale koji su nepouzdan.
131. Revizijski dokazi mogu se pribaviti testiranjem računovodstvene evidencije. Baš kao i o informacijama koje podupiru i potkrepljuju tvrdnje rukovodstva, treba voditi brigu i o svim informacijama koje su s tim tvrdnjama u proturječju. U slučaju financijskih izvještaja u javnom sektoru, rukovodstvo može nerijetko tvrditi kako su transakcije i događaji nastali u skladu sa zakonskim propisima ili odgovarajućom mjerodavnom podlogom i takve tvrdnje mogu s pravom ulaziti u djelokrug financijske revizije. Za revizore u javnom sektoru će pri razvoju ili usvajanju standarda u takvim slučajevima možda biti neophodno i da razmotre zahtjeve i upute iz Temeljnih načela revizije usklađenosti i s njima povezanih smjernica¹⁵.
132. Pri usvajanju ili razvoju revizijskih standarda, VRI bi trebale razmotriti i potrebu postavljanja zahtjeva u pogledu pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza u odnosu na:
- korištenje vanjskih potvrda kao revizijskih dokaza;
 - revizijske dokaze izvedene iz analitičkih postupaka i raznih tehnika revizijskog uzorkovanja;
 - revizijske dokaze izvedene iz mjerenja pravične (fer) vrijednosti, ako je to bitno;
 - revizijske dokaze u slučaju kada subjekt revizije ima povezane osobe;
 - revizijske dokaze izvedene iz korištenja uslužnih organizacija od strane subjekta revizije;

¹⁵ ISSAI 400, 4000 i 4200.

- revizijske dokaze izvedene iz korištenja rada unutarnje revizije ili, kada je to dopušteno zakonom ili propisom i smatra se bitnim, izravne pomoći unutarnjih revizora;
- revizijske dokaze dobivene od vanjskih stručnjaka;
- korištenje pisanih izvjava koje govore u prilog revizijskih dokaza.

Dodatne smjernice o navedenim postupcima i zahtjevima sadržane su u ISSAI-ma četvrte razine, koji VRI-ma mogu biti od pomoći pri razvoju daljnjih zahtjeva na tim područjima.

133. U određenim okruženjima poput revizijskih sudova, revizori mogu podlijevati zakonima i propisima koji od njih iziskuju poznavanje i strogo pridržavanje postupaka vezanih uz pravila dokazivanja. Revizori u javnom sektoru bi se trebali upoznati sa svakom politikom i postupkom kojim se opisuju dodatni zahtjevi u vezi s revizijskim dokazima, a osmišljen je kako bi se osiguralo pridržavanje mjerodavnih pravila.

Razmatranje naknadnih događaja

134. **Revizor bi trebao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome da su ustanovljeni svi događaji nastali između datuma sastavljanja financijskih izvještaja i datuma sastavljanja izvješća o reviziji, a koji iziskuju usklađenje ili objavu podataka u financijskim izvještajima. Isto tako, revizor bi trebao 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.**
135. Potrebno je osmisлити postupke kako bi se što temeljitije pokrilo razdoblje od datuma financijskih izvještaja do datuma izvješća o obavljenoj reviziji. Od revizora se, međutim, ne očekuje provođenje dodatnih revizijskih postupaka po pitanjima u vezi s kojima prethodni revizijski postupci nisu doveli do zadovoljavajućih zaključaka. Na financijske izvještaje mogu utjecati određene vrste naknadnih događaja (nastalih nakon datuma financijskih izvještaja). Takvi se događaji izrijeком spominju u mnogim okvirima financijskog izvješćivanja. Obično se razlučuju dvije vrste događaja:
- a) događaji koji pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum financijskih izvještaja; i
 - b) događaji koji pružaju dokaze o okolnostima nastalim nakon datuma financijskih izvještaja.

136. Postupci pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza mogu uključivati:

- korake koji se poduzimaju radi upoznavanja sa svim postupcima što ih je rukovodstvo uvelo kako bi osiguralo ustanovljavanje naknadnih događaja;
- postavljanje upita rukovodstvu;
- iscrpno pregledavanje zapisnika; i
- iscrpno pregledavanje najnovijih privremenih financijskih izvještaja subjekta, ako ih ima.

Pri postavljanju upita rukovodstvu, revizori će možda trebati razmotriti naknadne događaje koji su bitni za sposobnost subjekta za ispunjavanje njegovih programskih ciljeva, pa stoga mogu utjecati na prikazivanje informacija o rezultatima u financijskim izvještajima.

137. Revizor nema nikakvu obvezu provođenja bilo kakvih revizijskih postupaka u vezi s financijskim izvještajima nakon datuma izvješća o obavljenoj reviziji. Međutim, ako nakon datuma izvješća o obavljenoj reviziji, ali prije objave financijskih izvještaja, dođe do spoznaja o kakvoj činjenici koja ga je, da mu je bila poznata na datum izvješća o obavljenoj reviziji, mogla navesti na izmjenu tog izvješća, revizor treba poduzeti odgovarajuće mjere. Te mjere mogu uključivati:
- raspravljanje tog pitanja s rukovodstvom i, prema potrebi, osobama zaduženim za upravljanje,
 - utvrđivanje jesu li potrebne izmjene financijskog izvješća i, ako je tako;
 - postavljanje upita o tome kako rukovodstvo to pitanje namjerava riješiti u financijskim izvještajima.
138. Ako rukovodstvo ne poduzme neophodne korake kako bi osiguralo da svi koji su primili financijske izvještaje, pod uvjetom da su ovi već objavljeni, budu upoznati sa stanjem stvari i ako financijske izvještaje ne izmijeni u okolnostima u kojima revizor smatra kako ih treba izmijeniti, revizor bi rukovodstvo i osobe zadužene za upravljanje trebao obavijestiti kako će nastojati spriječiti buduće oslanjanje na izvješće o obavljenoj reviziji. To može podrazumijevati traženje pravnog savjeta i izvješćivanje odgovarajućeg službenog tijela. Dodatne smjernice sadržane su u ISSAI-u 1560¹⁶.

Ocjena netočnosti

139. **Revizor bi trebao voditi cjelovitu evidenciju netočnosti uočenih tijekom revizije te na odgovarajući način i pravodobno upoznavati rukovodstvo i osobe zadužene za upravljanje sa svim netočnostima evidentiranim za trajanja revizije.**
140. Neispravljene pogreške potrebno je ocijeniti u odnosu na njihovu značajnost, bilo pojedinačno ili skupno, kako bi se utvrdio učinak koji bi mogle imati na mišljenje koje će biti izneseno u izvješću o obavljenoj reviziji.
141. Revizor bi od rukovodstva trebao zatražiti da ispravi netočnosti, a ako ovo odbije ispraviti neke ili sve netočnosti s kojima je upoznato, revizor bi trebao ustanoviti zašto je tome tako. Pri ocjeni jesu li financijski izvještaji u cjelini netočni, revizor bi u obzir trebao uzeti razloge iznesene za neizvršenje ispravaka. Osobe zadužene za upravljanje potrebno je obavijestiti o neispravljenim netočnostima i učinku koje bi ove, pojedinačni ili skupno, mogle imati na mišljenje u izvješću o obavljenoj reviziji. U svojoj obavijesti, revizor treba pojedinačno navesti neispravljene značajne netočnosti prema vrstama transakcija, stanjima računa i objavljenim podacima.

¹⁶ ISSAI 1560 – Naknadni događaji.

142. Netočnosti koje su očito beznačajne u pravilu ne trebaju biti obznanjene, osim ako revizor u skladu s djelokrugom revizije, nije dužan izvijestiti o svim netočnostima. Revizor treba utvrditi jesu li neispravljene netočnosti pojedinačno li skupno značajne. U tom smislu, revizor bi trebao razmotriti:

- veličinu i prirodu netočnosti, kako u odnosu na određene vrste transakcija, stanja računa i objavljene podatke, tako i na financijske izvještaje u cjelini, te posebne okolnosti njihovog nastanka; i
- učinak neispravljenih netočnosti iz prethodnih razdoblja na odgovarajuće vrste transakcija, stanja računa ili objavljene podatke, kao i na financijske izvještaje u cjelini.

Dodatne smjernice za ocjenu netočnosti sadržane su u ISSAI-u 1450¹⁷.

Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima

143. **Revizor bi na temelju ocjene zaključaka izvučenih iz pribavljenih revizijskih dokaza trebao formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji u cjelini sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja. Mišljenje bi se trebalo jasno izraziti u pisanom izvješću u kojem se opisuju i osnove za mišljenje.**

144. Ciljevi financijske revizije javnog sektora često su širi od izražavanja mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja. Djelokrugom revizije ili zakonom, propisom, ministarskim nalogom, zahtjevima državnih politika ili odlukama zakonodavca mogu biti predviđeni dodatni ciljevi koji su od jednake važnosti za mišljenje o financijskim izvještajima. Ti dodatni ciljevi mogu uključivati revizijske i izvještajne odgovornosti koje se, primjerice, odnose na sve nalaze u vezi s nepridržavanjem mjerodavnih podloga. No, čak i kada nisu postavljeni nikakvi dodatni ciljevi, široka javnost može gajiti očekivanja u pogledu izvješćivanja o nepridržavanju mjerodavnih podloga ili djelotvornosti unutarnjih kontrola.

145. Revizori odgovorni za izvješćivanje o pridržavanju ili nepridržavanju mjerodavnih podloga mogu razmotriti Temeljna načela revizije usklađenosti i s njima povezane smjernice¹⁸.

146. Kako bi formirao mišljenje, revizor mora ponajprije zaključiti je li dobiveno razumno uvjerenje o tome da financijski izvještaji u cjelini ne sadrže značajne netočnosti, bilo uslijed prijevare ili pogreške. Pri donošenju tog zaključka, u obzir je potrebno uzeti:

- a) jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi;
- b) jesu li neispravljene netočnosti značajne, bilo pojedinačno ili skupno; i
- c) ocjene revizora u vezi sa sljedećim pitanjima koja se uzimaju u obzir pri utvrđivanju mišljenja:

¹⁷ ISSAI 1450 – Ocjena netočnosti uočenih tijekom revizije.

¹⁸ ISSAI 400, 4000 i 4200.

- Jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvješćivanja, uključujući razmatranje kvalitativnih značajki računovodstvene prakse subjekta, kao što je moguća pristranost u prosudbama rukovodstva;
 - Jesu li u financijskim izvješćima na odgovarajući način iznesene računovodstvene politike koje su odabrane i koje se primjenjuju;
 - Jesu li računovodstvene politike koje su odabrane i koje se primjenjuju u suglasju s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja i jesu li primjerene;
 - Jesu li računovodstvene procjene rukovodstva razumne;
 - Jesu li informacije prikazane u financijskim izvještajima bitne, pouzdane, usporedive i razumljive;
 - Jesu li u financijskim izvještajima objavljeni odgovarajući podaci ne bi li se predviđenim korisnicima omogućilo stjecanje uvida u učinak značajnih transakcija i događaja na informacije iznesene u financijskim izvješćima;
 - Je li pojmovlje koje se koristi u financijskim izvještajima primjereno, uključujući i naslov svakog od financijskih izvještaja;
 - Pozivaju li se financijski izvještaji na primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja, odnosno opisuju li ga na odgovarajući način.
- d) Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom objektivnog prikazivanja, pri donošenju zaključka u obzir bi trebalo uzeti i je li financijskim izvještajima postignuto objektivno prikazivanje:
- u smislu sveukupnog prikaza, strukture i sadržaja;
 - u smislu pitanja prikazuju li financijski izvještaji, uključujući s njima povezane bilješke, objektivno transakcije i događaje na koje se odnose.

Oblik mišljenja

147. Ako je zaključeno kako su financijski izvještaji u svakom bitnom pogledu sastavljeni u skladu s primjenjivim financijskim okvirom, revizor bi trebao izraziti bezuvjetno (pozitivno) mišljenje.

Ako revizor na temelju pribavljenih financijskih dokaza zaključi kako financijski izvještaji, promatrani u cjelini, ne sadrže značajne netočnosti ili ako nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi zaključio da financijski izvještaji, promatrani u cjelini, ne sadrže značajne netočnosti, revizor bi svoje mišljenje u izvješću o obavljenoj reviziji trebao modificirati u odjeljku pod naslovom "Određivanje vrste modifikacije mišljenja revizora".

148. Ako izvještajima sastavljenim u skladu sa zahtjevima okvira objektivnog prikazivanja nije ostvareno objektivno prikazivanje, revizor bi o tom pitanju trebao raspraviti s rukovodstvom i, ovisno o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvješćivanja i načinu na koji je to pitanje razriješeno, utvrditi je li neophodno modificirati njegovo mišljenje.

Neophodni elementi izvješća o reviziji

149. Izvješće o reviziji treba biti sastavljeno u pisanom obliku i sadržavati sljedeće elemente:

- naslov koji jasno ukazuje da se radi o izvješću neovisnog revizora;
- naziv korisnika, već prema tome kako nalažu okolnosti revizije;
- uvodni dio u kojem se (1) određuje čiji su financijski izvještaji revidirani, (2) navodi da su financijski izvještaji revidirani, (3) ističe naslov svakog od izvještaja koji čine financijske izvještaje, (4) upućuje na sažetak važnih računovodstvenih politika i drugih obrazloženja i (5) ističe datum ili razdoblje na koje se odnosi svako od financijskih izvještaja koja čine financijske izvještaje;
- dio pod naslovom “Odgovornost rukovodstva za financijske izvještaje”, u kojem se navodi kako je rukovodstvo odgovorno za financijske izvještaje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja te za unutarnje kontrole kojima se omogućuje sastavljanje financijskih izvještaja koji ne sadrže značajne netočnosti nastale bilo uslijed prijevare ili pogreške;
- dio pod naslovom “Odgovornost revizora”, u kojem se ističe kako je odgovornost revizora izraziti mišljenje na temelju revizije financijskih izvještaja, a revizija se opisuje tako da se navodi kako uključuje postupke pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i podacima objavljenim u financijskim izvještajima, pri čemu odabrani postupci ovise o prosudbi revizora u pogledu, između ostaloga, rizika značajnih netočnosti u financijskim izvještajima, bilo da su nastale uslijed prijevare ili pogreške. Pri obavljanju procjene rizika, revizor bi trebao razmotriti unutarnje kontrole bitne za sastavljanje financijskih izvještaja i osmisлити revizijske postupke koji su u danim okolnostima primjereni. U ovom se dijelu treba pozvati i na ocjenu primjerenosti korištenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena rukovodstva, kao i načina na koji su financijski izvještaji, općenito gledano, prikazani. Potrebno je navesti vjeruje li revizor kako su pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni kako bi činili osnovu za njegovo mišljenje;
- dio pod naslovom “Mišljenje”, u kojemu bi trebalo koristiti jednu od sljedećih jednakovrijednih rečenica za izražavanje bezuvjetnog (nemodificiranog) mišljenja o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom objektivnog prikazivanja:
 - o *Financijski izvještaji u svakom bitnom pogledu objektivno prikazuju ... u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja]; ili*
 - o *Financijski izvještaji daju istinitu i objektivnu sliku ... u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja].*

Kada izražava bezuvjetno (nemodificirano) mišljenje o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom, revizor bi u svom mišljenju trebao navesti kako su financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s [primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja].

Ako se primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja na koji se poziva ne odnosi na IPSAS-e ili IFRS-e, revizor treba istaknuti zemlju porijekla dotičnog okvira.

- ako se to zahtijeva ili ako tako odredi revizor, dio naslovljen “Izvešće o ostalim zakonskim i regulatornim obvezama” ili drukčije, već prema tome kakav je njegov sadržaj, a u kojem se utvrđuju odgovornosti izvješćivanja unutar izvješća o reviziji financijskih izvještaja, koje su utvrđene povrh obveze izvješćivanja o financijskim izvješćima;
- potpis revizora;
- datum na koji je revizor pribavio dostatne i primjerene dokaze koji čine osnovu za njegovo mišljenje o financijskim izvještajima, uključujući dokaze o tome:
 - o da su *sastavljeni* svi izvještaji koji čine sastavni dio financijskih izvještaja, uključujući pripadajuće bilješke; i
 - o da su *propisno* ovlaštene osobe potvrdile kako preuzimaju dogovornost za financijske izvještaje.
- mjesto unutar zemlje u kojoj revizor obavlja svoju djelatnost.

150. Osim mišljenja, 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

151. Ako je na temelju revizijskih dokaza zaključeno kako financijski izvještaji u cjelini sadrže značajne netočnosti ili ako revizor nije bio u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi zaključio da financijski izvještaji u cjelini ne sadrže materijalne dokaze, revizor treba modificirati svoje mišljenje u izvješću o obavljenoj reviziji. Revizori mogu izraziti tri vrste modificiranog mišljenja: **uvjetno** (mišljenje s rezervom), nepovoljno (negativno) i suzdržano mišljenje.

Određivanje vrste modifikacije mišljenja revizora

152. 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.

153. Revizor treba izraziti uvjetno mišljenje (s rezervom) ako: (1) nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi kako netočnosti, pojedinačno ili skupno, imaju značajan, ali ne prožimajući učinak na financijske izvještaje; ili ako (2) revizor nije bio u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali zaključuje kako bi bilo kakve neotkrivene netočnosti mogle imati značajan, ali ne i prožimajući učinak na financijske izvještaje.

154. Revizor trebao izraziti nepovoljno (negativno) mišljenje ako, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi kako netočnosti, bilo pojedinačno ili skupno, imaju i značajan i prožimajući učinak na financijske izvještaje.
155. Revizor treba izraziti suzdržano mišljenje ako, nakon što nije bio u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, zaključi kako bi bilo kakve neotkrivene netočnosti mogle imati i značajan i prožimajući učinak na financijske izvještaje. Ako revizor nakon prihvatanja posla dođe do spoznaje o tome da je rukovodstvo u odnosu na opseg revizije nametnulo neko ograničenje za koje revizor smatra da će vjerojatno dovesti do potrebe za izražavanjem mišljenja s rezervnom, odnosno uvjetnog ili suzdržanog mišljenja o financijskim izvještajima, revizor bi od rukovodstva trebao tražiti uklanjanje tog ograničenja.
156. Ako izražava modificirano mišljenje, revizor bi trebao izmijeniti i naslov kako bi naslov odgovarao vrsti izraženog mišljenja. ISSAI 1705¹⁹ sadrži dodatne smjernice za posebne formulacije koje treba rabiti pri izražavanju modificiranog mišljenja i opisivanju odgovornosti revizora. K tome, sadrži i ogleadne primjere izvješća.

Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću o obavljenoj reviziji

157. 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, ali 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. Odjeljak za isticanje pitanja trebao bi se odnositi isključivo na informacije prikazane ili objavljene u financijskim izvještajima.
158. Odjeljak za isticanje pitanja bi trebao:
- biti uvršten odmah iza mišljenja;
 - biti naslovljen “Isticanje pitanja” ili na koji drugi primjeren način;
 - jasno upućivati na pitanje koje se ističe i ukazivati gdje se u financijskim izvještajima mogu pronaći odgovarajući objavljeni podaci koji u potpunosti opisuju dotično pitanje; i
 - ukazivati na to da mišljenje revizora nije modificirano u odnosu na istaknuto pitanje.
159. 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 obavljene 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 kakvim drugim primjerenim naslovom. Taj bi se odjeljak trebao nalaziti odmah iza mišljenja i odjeljka za isticanje pitanja, ako ovaj postoji.

¹⁹ ISSAI 1705 – Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.

160. Ako revizor očekuje kako će u izvješće o obavljenoj reviziji uvrstiti bilo koji od ovih odjeljaka ili oba, s tim bi očekivanjem te s formulacijom tih odjeljaka trebao upoznati osobe zadužene za upravljanje. K tome, revizor može biti dužan ili odlučiti da, osim osoba zaduženih za upravljanje, o tome obavijesti i druge strane, poput zakonodavca.
161. Uslijed djelokruga ili očekivanja u pogledu revizije javnog sektora, mogu se proširiti okolnosti u kojima bi moglo biti važno uvrstiti odjeljak za isticanja pitanja (u vezi s pitanjem koje je propisno objavljeno u financijskim izvještajima) ili odjeljak za ostala pitanja (u vezi s informacijama koje nisu objavljene u financijskim izvještajima).

Usporedne informacije – usporedne brojke i financijski izvještaji

162. Usporedne se informacije odnose na iznose i objavljene podatke uključene u financijske izvještaje u odnosu na jedno ili više prethodnih razdoblja. Revizor treba utvrditi sadrže li financijski izvještaji usporedne informacije koje se zahtijevaju primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja i jesu li te informacije ispravno svrstane. U tom smislu, revizor treba ocijeniti:
- slažu li se usporedne informacije s iznosima i drugim objavljenim podacima prikazanim u prethodnom razdoblju ili, prema potrebi, iznova iskazanim; i
 - jesu li računovodstvene politike koje se ogledaju 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.
163. Ako revizor tijekom tekućeg razdoblja dođe do spoznaja o kakvoj možebitnoj značajnoj netočnosti u usporednim informacijama, treba provesti dodatne revizijske postupke koji su u danim okolnostima neophodni za pribavljanje dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza o tome postoji li tu značajna netočnost.
164. Usporedne se informacije mogu javiti u obliku usporednih brojki koje su u financijske izvještaje za tekuće razdoblje uvrštene kao njihov sastavni dio ili su zamišljene isključivo kako bi ih se iščitavalo u odnosu na iznose i druge objavljene podatke vezane uz tekuće razdoblje. Kada su prikazane usporedne brojke, revizor se na njih u svom mišljenju ne bi smio pozivati, osim u sljedećim okolnostima:
- Ako je izvješće o reviziji za prethodno razdoblje, u obliku u kojemu je ranije objavljeno, sadržavalo mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja ili negativno mišljenje te ako je pitanje koje je dovelo do te modifikacije ostalo nerazriješeno, revizor u svom izvješću o reviziji financijskih izvještaja za tekuće razdoblje treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, modificirano u odnosu na usporene podatke koji su u iste uključeni.

- Ako revizor pribavi revizijske dokaze o tome da financijski izvještaji za prethodno razdoblje, o kojima je izraženo pozitivno mišljenje, sadrže neku značajnu netočnost i ako usporedne brojke nisu propisno iznova iskazane ili nisu objavljeni odgovarajući podaci, revizor u svom mišljenju o financijskim izvještajima za tekuće razdoblje treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje.
- Ako financijski izvještaji za prethodno razdoblje nisu revidirani, revizor bi u odjeljku za ostala pitanja trebao navesti da usporedne brojke nisu revidirane.

Revizor bi ove okolnosti trebao razmotriti koristeći tekuću godinu za potrebe usporedbe i razmatranja pitanja značajnosti za tekuću godinu. Ako su prikazani usporedni financijski izvještaji, mišljenje revizora bi trebalo upućivati na svako razdoblje za koje su prikazani i za koje je izraženo mišljenje revizora.

165. Kada izvješćuje o financijskim izvještajima za prethodno razdoblje u vezi s revizijom za tekuće razdoblje, a ako se njegovo sadašnje mišljenje o financijskim izvještajima za prethodno razdoblje razlikuje od ranije izraženog mišljenja, revizor bi razloge bitne za tu razliku trebao iznijeti u odjeljku za ostala pitanja.
166. Ako je financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao neki prethodni revizor, revizor bi, uz izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima za tekuće razdoblje, u odjeljku za ostala pitanja trebao navesti:
- da je financijske izvještaje za prethodno razdoblje revidirao prethodni revizor;
 - vrstu mišljenja koje je izrazio prethodni revizor i, ako je mišljenje bilo modificirano, razloge koji su do toga doveli; i
 - datum prethodnog izvješća (osim ako izvješće prethodnog revizora o financijskim izvještajima za prethodno razdoblje nije iznova objavljeno zajedno s financijskim izvještajima za tekuće razdoblje).
167. Ako revizor zaključi kako postoji neka značajna netočnost koja utječe na financijske izvještaje za prethodno razdoblje o kojima je prethodni revizor u svom izvješću izrazio nemodificirano mišljenje, s tom je netočnošću dužan upoznati odgovarajuću razinu rukovodstva i osobe zadužene za upravljanje te zatražiti da se o tome obavijesti i prethodni revizor. Ako se financijski izvještaji za prethodno razdoblje izmijene i ako prethodni revizor pristane objaviti novo izvješće o reviziji izmijenjenih financijskih izvještaja, revizor treba izvijestiti isključivo o tekućem razdoblju.
168. Ako financijski izvještaji za prethodno razdoblje nisu revidirani, revizor bi u odjeljku za ostala pitanja trebao navesti da usporedni financijski izvještaji nisu revidirani. No, time se revizor ne oslobađa obveze pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza o tome da početna stanja ne sadrže netočnosti koje značajno utječu na financijske izvještaje za tekuće razdoblje. Dodatne smjernice za usporedne informacije sadržane su u ISSAI-u 1710²⁰.

²⁰ ISSAI 1710 – Usporedne informacije – usporedne brojke i financijski izvještaji.

Odgovornosti revizora u pogledu ostalih informacija u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje

169. Revizor bi trebao pročitati ostale informacije kako bi ustanovio sve značajne nedosljednosti ili značajne činjenične netočnosti u odnosu na revidirane financijske izvještaje. Ako po čitanju ostalih informacija ustanovi kakvu značajnu nedosljednost ili značajnu činjeničnu netočnost, revizor treba utvrditi je li revidirane financijske izvještaje ili ostale informacije potrebno izmijeniti. Mjere koje bi revizor trebao poduzeti mogu uključivati modificiranje svoga mišljenja, uskraćivanje 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.
170. Ako ustanovi neku značajnu nedosljednost ili značajnu činjeničnu netočnost koju rukovodstvo odbije ispraviti, revizor je o tome dužan obavijestiti osobe nadležne za upravljanje. Revizori također mogu biti dužni ili odlučiti da, osim osoba nadležnih za upravljanje, obavijeste i druge strane, poput zakonodavca. Dodatne smjernice za odgovornosti revizora u pogledu ostalih dokumenata sadržane su u ISSAI-u 1720²¹.

Posebna pitanja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene

171. Revizor je dužan utvrditi prihvatljivost okvira financijskog izvješćivanja koji je primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja. Kod revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revizor bi trebao steći uvid u:
- svrhu u koju su financijski izvještaji sastavljeni;
 - predviđene korisnike; i
 - korake što ih je rukovodstvo poduzelo radi utvrđivanja da je primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja u danim okolnostima prihvatljiv.
172. Pri planiranju i provedbi revizije financijskih izvještaja posebne namjene, revizor bi trebao utvrditi iziskuju li okolnosti posla pridavanje posebne pozornosti primjeni ISSAI-a.
173. Pri formiranju mišljenja i izvješćivanju o financijskim izvještajima posebne namjene, revizor bi se trebao pridržavati jednakih zahtjeva kao i u slučaju financijskih izvještaja opće namjene. U izvješću o reviziji financijskih izvještaja posebne namjene potrebno je:
- opisati svrhu radi koje su sastavljeni financijski izvještaji ; i
 - uputiti na odgovornost rukovodstva za utvrđivanje prihvatljivosti primjenjivog okvira financijskog izvješćivanja u okolnostima u kojima rukovodstvo ima mogućnost izbora okvira koji će se koristiti pri sastavljanju financijskih izvještaja.

²¹ ISSAI 1720 – Odgovornosti revizora u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje.

174. Revizor bi u svoje izvješće trebao uvrstiti odjeljak za isticanje pitanja, u kojem korisnika upozorava na činjenicu da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i da, shodno tome, možda nisu prikladni za neku drugu namjenu.
175. Dodatne smjernice za posebna pitanja u vezi s revizijama financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene sadržane su u ISSAI-i 1800²².

Posebna pitanja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskog izvještaja

176. U slučaju revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja, revizor bi ponajprije trebao utvrditi je li ta revizija izvediva. Temeljna se načela primjenjuju na revizije pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja bez obzira na to je li revizor angažiran i za reviziju cjelovitog financijskog izvještaja subjekta. Ako nije angažiran i za reviziju cjelokupnih financijskih izvještaja, revizor bi trebao utvrditi je li revizija pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa tih financijskih izvještaja u skladu s temeljnim načelima određenim mjerodavnim revizijskim standardima.
177. Revizor bi trebao utvrditi i hoće li primjena okvira financijskog izvješćivanja dovesti do prikazivanja kojim se osigurava odgovarajuća objava podataka kako bi se predviđenim korisnicima omogućilo razumijevanje informacija u financijskom izvještaju ili njegovom elementu, kao i učinka značajnih transakcija i događaja na te informacije.
178. Revizor bi trebao razmotriti je li očekivani oblik mišljenja prikladan u okolnostima revizije te bi, prema potrebi, trebao prilagoditi zahtjeve u vezi s izvješćivanjem.
179. Ako je revizor angažiran radi izvješćivanja o pojedinačnom financijskom izvještaju ili o određenom elementu financijskog izvještaja u povezanosti s revizijom radi cjelovitog skupa izvještaja subjekta, za svaku bi reviziju trebao izraziti odvojeno mišljenje.
180. Ako je mišljenje u izvješću o reviziji cjelokupnih financijskih izvještaja subjekta modificirano ili ako izvješće sadrži odjeljak za isticanje pitanja, odnosno odjeljak za ostala pitanja, revizor bi trebao utvrditi učinak koji bi to moglo imati na izvješće o reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja. Prema potrebi, revizor treba modificirati mišljenje ili uvrstiti odjeljak za isticanje pitanja, odnosno odjeljak za ostala pitanja u izvješće o reviziji pojedinačnog financijskog izvještaja ili određenog elementa financijskog izvještaja.

²² ISSAI 1800 – Posebna pitanja – Revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene.

181. Ako zaključi kako je neophodno izraziti nepovoljno (negativno) mišljenje ili se suzdržati od mišljenja o cjelokupnim financijskim izvještajima subjekta, revizor ne može izraziti bezuvjetno (pozitivno) mišljenje ni o pojedinačnom financijskom izvještaju ili određenom elementu istog. Tomu je tako jer bi bezuvjetno (pozitivno) mišljenje bilo u proturječju s nepovoljnim (negativnim) mišljenjem ili suzdržavanjem od mišljenja o financijskim izvješćima u cjelini. Dodatni zahtjevi i smjernice za objavu tih izvješća u povezanosti s mišljenjem o cjelovitom skupu financijskih izvještaja sadržane su u ISSAI-u 1805²³.

Pitanja bitna za revizije financijskih izvještaja grupa (uključujući konsolidirane financijske izvještaje javnog sektora)

182. **Revizori angažirani radi revizije financijskih izvještaja grupe trebali bi pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s financijskim informacijama svih njenih komponenti i procesom konsolidacije, a kako bi izrazili mišljenje o tome jesu li konsolidirani financijski izvještaji javnog sektora u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja.**

183. Načela iz ISSAI-a 200 primjenjuju se na sve reviziji financijskih izvještaja u javnom sektoru, bilo da se radi o komponentama javnog sektora ili o čitavom javnom sektoru. U slučajevima kada je revizor angažiran radi revizije financijskih izvještaja grupe, kao što su konsolidirani financijski izvještaji javnog sektora, mogu se primjenjivati posebni zahtjevi i pitanja koja treba uzeti u obzir. Revizor koji obavlja reviziju financijskih izvještaja grupe naziva se revizorom grupe. Revizor grupe bi trebao utvrditi strategiju revizije grupe i izraditi plan revizije grupe. Načela upoznavanja sa subjektom revizije trebala bi obuhvaćati upoznavanje grupe, njenih komponenti i njihovih okruženja, uključujući kontrole na razini cijele grupe, kao i upoznavanje s procesom konsolidacije. Tako stečene spoznaje trebale bi biti dostatne za potvrdu ili izmjenu početnog određenja komponenti koje će, po svoj prilici, biti važne za financijske izvještaje grupe, te za procjenu rizika značajnih netočnosti financijskih izvještaja grupe, bilo uslijed prijevare ili pogreške.

184. Komponente financijskih izvještaja grupe mogu obuhvaćati agencije, odjele, urede, tvrtke, fondove, okruge, zajedničke pothvate i nevladine organizacije. Komponente se mogu smatrati važnima:

- zbog njihove pojedinačne financijske važnosti;
- ako je, zbog njihove posebne prirode ili okolnosti, izgledno kako će uključivati važne rizike značajnih netočnosti financijskih izvještaja grupe;
- ako uključuju javno osjetljivija pitanja, kao što su pitanja nacionalne sigurnosti, projekti financirani sredstvima donatora ili izvješćivanje o poreznim prihodima.

²³ ISSAI 1805 – Posebna pitanja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavki financijskog izvještaja.

185. U javnom sektoru katkad je teško donijeti odluku o tome koje komponente obuhvatiti financijskim izvještajima grupe. Primjena okvira financijskog izvješćivanja može dovesti do isključivanja određene vrste agencija, odjela, ureda, tvrtki, zajedničkih pothvata ili nevladinih organizacija. U takvim slučajevima, ako smatra kako bi taj ishod doveo do obmanjujućeg prikazivanja financijskih izvještaja grupe, revizor grupe može – uz učinak izvješća o reviziji – razmotriti i potrebu da se s tim pitanjem upozna zakonodavac ili druga odgovarajuća regulatorna tijela.
186. U određenim prilikama, okvir financijskog izvješćivanja možda neće pružati izričite smjernice za uključivanje ili isključivanje određene vrste agencija, odjela, ureda, tvrtki, zajedničkih pothvata ili nevladinih organizacija u financijske izvještaje grupe odnosno iz njih. U takvim slučajevima, revizor grupe može sudjelovati u raspravama između rukovodstva grupe i rukovodstva komponente ne bi li utvrdio hoće li način na koji se komponenti pristupa u financijskim izvještajima grupe dovesti do objektivnog prikazivanja. Ova poteškoća može imati posljedice po korištenje rada revizora komponenti. Moguće je i da rukovodstvo grupe ne pristane na uključivanje komponente u financijske izvještaje grupe, što revizoru grupe, pak, može ograničiti mogućnost komuniciranja s revizorom komponente i korištenja njegovoga rada.
187. U slučaju komponente koja je važna zbog svoje pojedinačne financijske važnosti unutar grupe, revizorski tim grupe ili revizor komponente koji nastupa u njegovo ime trebao bi revidirati financijske informacije komponente, uz primjenu razine značajnosti koju je za komponentu odredio revizor grupe. Za komponentu koja je važna zbog svoje posebne prirode ili okolnosti i zbog toga što je izgledno kako uključuje važne rizike značajnih netočnosti financijskih izvještaja grupe, revizorski tim grupe ili revizor komponente koji nastupa u njegovo ime možda neće trebati revidirati financijske informacije, ali može primijeniti utvrđene revizijske postupke vezane u važne rizike koji su uočeni. U slučaju komponenti koje nisu važne, revizorski tim grupe treba provesti analitičke postupke na razini grupe.
188. Pri razvoju ili usvajanju revizijskih standarda koji su zasnovani na Temeljnim načelima financijske revizije ili su s njima u suglasju, možda bi bilo korisno razmotriti potanke smjernice za revizije grupa, sadržane u ISSAI-u 1600²⁴.

²⁴ ISSAI 1600 – Posebna pitanja – Revizije financijskih izvještaja grupa (uključujući rad revizora komponenti).