NN 82/2021 (19.7.2021.), Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen 2019.) – Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, i usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih Međunarodnih standarda koje proizlaze iz Međunarodnog revizijskog standarda 315 i Međunarodnog standarda za povezane usluge 4400 (izmijenjen) - Angažmani za dogovorene postupke

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

1514

Na temelju članka 106. stavka 2. točke 6. i članka 108. stavka 1. točke 2. Zakona o reviziji (»Narodne novine«, broj 127/17) i članka 17. točke 6. Statuta Hrvatske revizorske komore (»Narodne novine«, broj 58/18 i 147/20), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore na sjednici održanoj 18. lipnja 2021., donijelo je

ODLUKU

O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNOG REVIZIJSKOG STANDARDA 315 (IZMIJENJEN 2019.) – IDENTIFICIRANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA, i usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih Međunarodnih standarda koje proizlaze iz Međunarodnog revizijskog standarda 315 I MEĐUNARODNOG STANDARDA ZA POVEZANE USLUGE 4400 (IZMIJENJEN) – ANGAŽMANI ZA DOGOVORENE POSTUPKE

Objavljuju se Međunarodni revizijski standardi koje je pripremio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) i u izvorniku objavila Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants, IFAC), a Hrvatska revizorska komora, uz odobrenje IFAC-a, prevela na hrvatski jezik:

1. Međunarodni revizijski standard 315 (izmijenjen 2019.) – *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja,* izdanje prosinac 2019., i usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda koje proizlaze iz Međunarodnog revizijskog standarda 315.

Usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda koje proizlaze iz Međunarodnog revizijskog standarda 315, odnose se na sljedeće:

– Međunarodnog revizijskog standarda 200 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 210 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 230 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 240 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 250 (izmijenjen) (»Narodne novine«, br. 3/19)
– Međunarodnog revizijskog standarda 260 (izmijenjen) (»Narodne novine«, br. 107/16)
– Međunarodnog revizijskog standarda 265 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 300 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 330 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 402 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 500 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 501 (»Narodne novine«, br. 71/09)
– Međunarodnog revizijskog standarda 530 (»Narodne novine«, br. 71/09)

– Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen) (»Narodne novine«, br. 71/19)

– Međunarodnog revizijskog standarda 550 (»Narodne novine«, br. 71/09)

– Međunarodnog revizijskog standarda 600 (»Narodne novine«, br. 71/09)

– Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjen) (»Narodne novine«, br. 33/16)

– Međunarodnog revizijskog standarda 620 (»Narodne novine«, br. 71/09)

– Međunarodnog revizijskog standarda 701 (»Narodne novine«, br. 107/16)

– Međunarodnog revizijskog standarda 720 (»Narodne novine«, br. 107/16).

Međunarodni revizijski standard 315 (izmijenjen 2019.) stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju na 15. prosinca 2021. ili nakon tog datuma.

Usklađujuće izmjene i dopune navedenih Međunarodnih revizijskih standarda stupaju na snagu istovremeno s Međunarodnim revizijskim standardom 315 (izmijenjen 2019.).

2. Međunarodni standard za povezane usluge 4400 (izmijenjen) – *Angažmani za ugovorene postupke,* izdanje travanj 2020.

Međunarodni standard za povezane usluge 4400 (izmijenjen) stupa na snagu za angažmane za dogovorene postupke za koje su uvjeti angažmana ugovoreni na 1. siječnja 2022. ili nakon tog datuma.

Klasa: 011-01/21-01/2
Urbroj: 251-442-01-21-01
Zagreb, 18. lipnja 2021.

Predsjednik
Hrvatske revizorske komore
Berislav Horvat, v. r.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 315 (IZMIJENJEN 2019.)

IDENTIFICIRANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA

(izdanje prosinac 2019.)

Uvod

Područje primjene ovog MRevS-a

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje revizorovu odgovornost za identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima.

Ključni koncepti u ovom MRevS-u

2. MRevS 200 uređuje opće ciljeve revizora u obavljanju revizije financijskih izvještaja,[1](MRevS 200, Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima)

uključujući stjecanje dovoljnih i primjerenih revizijskih dokaza radi smanjenja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu.[2](MRevS 200, točka 17)

Revizijski rizik je funkcija rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i rizika otkrivanja.[3](MRevS 200, točka 13(c))

MRevS 200 objašnjava da rizici značajnih pogrešnih prikazivanja mogu postojati na dvije razine:[4](MRevS 200, točka A36)
na razini financijskih izvještaja kao cjeline i na razini tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objava.

3. MRevS 200 zahtijeva od revizora korištenje profesionalne prosudbe u planiranju i obavljanju revizije te planiranje i obavljanje revizije s profesionalnim skepticizmom imajući u vidu mogućnost postojanja okolnosti koje uzrokuju značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima.[5](MRevS 200, točke 15 – 16)

4. Rizici na razini financijskih izvještaja odnose se pretežno na financijske izvještaje kao cjelinu i potencijalno utječu na mnoge tvrdnje. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje sastoje se od dvije komponente, inherentnog i kontrolnog rizika:

- inherentni rizik se opisuje kao podložnost tvrdnje o klasi transakcija, stanja računa ili objave pogrešnog prikazivanja koje može biti značajno, bilo pojedinačno ili skupno s drugim pogrešnim prikazivanjima prije uzimanja u obzir bilo koje povezane kontrole,
- kontrolni rizik se opisuje kao rizik da pogrešno prikazivanje, koje može nastati u nekoj tvrdnji o klasi transakcija, stanju računa ili objavi i koje može biti značajan pojedinačno ili zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima, ne bude pravovremeno prevenirano ili otkriveno i ispravljeno od strane subjektovog sustava internih kontrola.

5. MRevS 200 objašnjava da se rizici značajnih pogrešnih prikazivanja procjenjuju na razini tvrdnje radi utvrđivanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih revizijskih postupaka koji su potrebni radi pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.[6](MRevS 200, točka A43a i MRevS 330, Revizorovi odgovori na procijenjene rizike, točka 6) Za identificirane rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje, ovaj MRevS zahtijeva zasebnu procjenu inherentnog i kontrolnog rizika. Kao što je objašnjeno u MRevS-u 200, inherentni rizik je viši za neke tvrdnje i s njima povezane klase transakcija, stanja računa i objava nego za druge. Stupanj do kojeg varira inherentni rizik naziva se u ovom MRevS-u »spektrom inherentnog rizika«.

6. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja koje je revizor identificirao i procijenio uključuju i one koji nastaju zbog pogreške kao i one koji nastaju zbog prijevare. Iako se ovaj MRevS primjenjuje na obje vrste rizika, značaj prijevare je takav da su daljnji zahtjevi i smjernice uključeni u MRevS-u 240[7](MRevS 240, Revizorova odgovornost u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja) u svezi s postupcima procjene rizika i s time povezanim aktivnostima radi pribavljanja informacija koje se koriste za identificiranje, procjenjivanje i postupanje s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare.

7. Revizorov proces identifikacije i procjenjivanje rizika je iterativan i dinamičan. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola su međuovisni s konceptima u sklopu zahtjeva za identificiranjem i procjenjivanjem rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Pri stjecanju razumijevanja koje zahtijeva ovaj MRevS mogu se razvijati početna očekivanja rizika koja se mogu dalje razrađivati dok revizor nastavlja obavljati proces identifikacije i procjenjivanja rizika. Dodatno, ovaj MRevS i MRevS 330 zahtijevaju od revizora da ponovo pregleda procjene rizika te modificira daljnje opće postupke i daljnje revizijske postupke temeljno na revizijskim dokazima koji su pribavljeni tijekom obavljanja daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330, ili ako su pribavljene nove informacije.

8. MRevS 330 zahtijeva od revizora da oblikuje i implementira opće postupke radi postupanja s procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja.[8](MRevS 330, točka 5) MRevS 330 dalje objašnjava da na revizorovu procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskih izvještaja te na revizorove opće postupke utječe revizorovo razumijevanje kontrolnog okruženja. MRevS 330 također zahtijeva od revizora da oblikuje i obavi daljnje revizijske postupke čija vrsta, vremenski raspored i opseg su utemeljeni na i odgovarajući su procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje.[9](MRevS 330, točka 6)

Prilagodljivost opsega

9. MRevS 200 navodi da neki MRevS-ovi uključuju razmatranja o prilagodljivosti opsega koja ilustriraju primjenu zahtjeva na sve subjekte bez obzira na to jesu li njihove prirode i okolnosti manje ili više kompleksne.[10](MRevS 200, točka A65a) Ovaj MRevS primjenjuje se na revizije kod svih subjekata, bez obzira na njihovu veličinu ili kompleksnost te materijal za primjenu uključuje specifična razmatranja koja su specifična za manje i za više kompleksne subjekte, ovisno o tome što je u pojedinom slučaju primjereno. Iako veličina subjekta može biti pokazatelj njegove kompleksnosti, neki mali subjekti mogu biti kompleksni dok neki veliki subjekti mogu biti manje kompleksni.

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju na 15. prosinca 2021. ili nakon toga.

Cilj

11. Cilj revizora je identificirati i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uslijed prijevare ili pogreške, na razinama financijskih izvještaja i tvrdnji, stvarajući na taj način osnovu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja.

Definicije

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

(a) *Tvrdnje* – iskazi, eksplicitni ili drugačiji, koji se odnose na priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje informacija u financijskim izvještajima koji su inherentni u menadžmentovom iskazu da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Tvrdnje koristi revizor pri razmatranju različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koji se mogu pojaviti pri identificiranju, procjenjivanju i postupanju s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja. (Vidjeti točku: A1)

(b) *Poslovni rizik* – rizik nastao uslijed značajnih uvjeta, događaja, okolnosti, radnji ili propusta koji mogu negativno utjecati na subjektovu sposobnost da postigne svoje ciljeve i realizira svoje strategije ili koji proizlazi iz postavljanja neprimjerenih ciljeva i strategija.

(c) *Kontrole* – politike ili postupci koje uspostavlja subjekt radi postizanja kontrolnih ciljeva menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje. U ovom kontekstu: (Vidjeti točke: A2 – A5)

(i) politike su iskazi o tome što bi se trebalo ili se ne bi trebalo učiniti unutar subjekta radi realizacije kontrole. Takvi iskazi mogu biti dokumentirani, eksplicitno navedeni u komunikacijama ili implicitno sadržani u radnjama i odlukama.

(ii) postupci su radnje kojima se implementiraju politike.

(d) *Opće kontrole informacijske tehnologije (IT)* – kontrole nad subjektovim IT procesima koje podržavaju stalno i primjereno funkcioniranje IT okruženja, uključujući stalno i učinkovito funkcioniranje kontrola nad obradom informacija i integritetom informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost informacija) u subjektovom informacijskom sustavu. Vidjeti, također, definiciju *IT okruženja.*

(e) *Kontrole obrade informacija* – kontrole koje su povezane s obradom informacija u IT aplikacijama ili s ručnim obradama informacija u subjektovom informacijskom sustavu koje su izravno usmjerene na rizike integriteta informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost transakcija i ostalih informacija). (Vidjeti točku: A6)

(f) Čimbenici inherentnog rizika – karakteristike događaja ili stanja koje utječu na podložnost pogrešnom prikazivanju, bilo zbog prijevare ili pogreške, neke tvrdnje o klasi transakcija, stanju računa ili objavi prije razmatranja kontrola. Ovi čimbenici mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i uključivati kompleksnost, subjektivnost, promjenu, neizvjesnost ili podložnost pogrešnom prikazivanju zbog menadžmentove pristranosti ili drugih čimbenika rizika prijevare[11](MRevS 240, točke A24 – A27) ako utječu na inherentni rizik. (Vidjeti točke: A7 – A8)

(g) *IT okruženje* – IT aplikacije i podržavajuća IT infrastruktura, kao i IT procesi i osoblje koje je uključeno u ove procese, a koje subjekt koristi radi podrške poslovanju i realizacije poslovnih strategija. Za svrhe ovog MRevS-a:

(i) IT aplikacija je program ili skup programa koji se koristi u započinjanju, obradi, evidentiranju i izvještavanju o transakcijama ili informacijama. IT aplikacije uključuju skladišta podataka i sastavljače izvještaja,

(ii) IT infrastruktura obuhvaća mrežu, operativne sustave i baze podataka te s njima povezani hardware i softver,

(iii) IT procesi su subjektovi procesi u svrhu upravljanja pristupom IT okruženju, upravljanja promjenama programa ili promjenama IT okruženja i upravljanja IT aktivnostima.

(h) *Relevantne tvrdnje* – tvrdnja o klasi transakcija, stanju računa ili objavi je relevantna ako je s njom povezan rizik značajnih pogrešnih prikazivanja. Utvrđivanje je li tvrdnja relevantna tvrdnja obavlja se prije razmatranja bilo kojih povezanih kontrola (tj. inherentni rizik). (Vidjeti točku: A9)

(i) *Rizici koji proizlaze iz korištenja IT* – podložnost kontrola obrade informacija neučinkovitom oblikovanju ili funkcioniranju, ili rizici povezani s integritetom informacija (tj. potpunost, točnost i valjanost transakcija ili ostalih informacija) u subjektovom informacijskom sustavu zbog neučinkovitog oblikovanja ili funkcioniranja kontrola u subjektovim IT procesima (vidjeti IT okruženje).

(j) *Postupci procjene rizika* – revizijski postupci oblikovani i provedeni radi identificiranja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške na razini financijskih izvještaja i na razini tvrdnje.

(k) *Signifikantna klasa transakcija, stanja računa ili objava* – klasa transakcija, stanja računa ili objava za koje postoji jedna ili više relevantnih tvrdnji.

(l) *Značajan rizik* – identificirani rizik značajnih pogrešnih prikazivanja: (Vidjeti točku: A10)

(i) za koji je procjena inherentnog rizika blizu gornjoj granici spektra inherentnog rizika zbog stupnja do kojeg čimbenici inherentnog rizika utječu na kombinaciju vjerojatnosti nastanka pogrešnog prikazivanja i intenzitetu potencijalnog pogrešnog prikazivanja ako bi takvo pogrešno prikazivanje nastalo; ili

(ii) koji se mora smatrati značajnim rizikom u skladu s zahtjevima ostalih MRevS-ova.[12](MRevS 240, točka 27 i MRevS 550, Povezane osobe, točka 18)

(m) *Sustav internih kontrola* – sustav koji je oblikovan, implementiran i održavan od strane onih koji su zaduženi za upravljanje, menadžmenta i drugog osoblja radi pružanja razumnog uvjerenja o postizanju ciljeva subjekta u odnosu na pouzdanost financijskog izvještavanja, efektivnost i efikasnost poslovanja te usklađenost s primjenjivim zakonima i regulativom. Za potrebe MRevS-ova, sustav internih kontrola sastoji se od pet međusobno povezanih komponenti:

(i) kontrolnog okruženja;

(ii) subjektovog procesa procjene rizika;

(iii) subjektovog procesa monitoringa sustava internih kontrola;

(iv) informacijskog sustava i komunikacija; i
(v) kontrolnih aktivnosti.

Zahtjevi

Postupci procjene rizika i povezane aktivnosti

13. Revizor će oblikovati i obaviti postupke procjene rizika radi pribavljanja revizijskih dokaza koji pružaju primjerenu osnovu za: (Vidjeti točke: A11 – A18)

(a) identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, zbog prijevare ili pogreške, na razini financijskih izvještaja i na razinama tvrdnji, i

(b) oblikovanje daljnjih revizijskih postupaka u skladu s MRevS-om 330.

Revizor će oblikovati i obaviti postupke procjene rizika na način koji nije pristran u smjeru pribavljanja onih revizijskih dokaza koji mogu biti potvrđujući ili u smjeru isključivanja revizijskih dokaza koji mogu biti opovrgavajući. (Vidjeti točku: A14)

14. Postupci procjenjivanja rizika uključivat će sljedeće: (Vidjeti točke: A19 – A21)

(a) postavljanje upita menadžmentu i drugim odgovarajućim pojedincima unutar subjekta, uključujući pojedince unutar funkcije interne revizije (ako takva funkcija postoji), (Vidjeti točke: A22 – A26);

(b) analitičke postupke, (Vidjeti točke: A27 – A31);

(c) promatranje i provjeravanje. (Vidjeti točke: A32 – A36)

Informacije iz ostalih izvora

15. Kod pribavljanja revizijskih dokaza u skladu s točkom 13., revizor će razmotriti informacije iz: (Vidjeti točke: A37 – A38)

(a) revizorovih postupaka vezanih uz prihvaćanje ili nastavljanje odnosa s klijentom ili revizijskog angažmana; i

(b) ako je primjenjivo, drugih angažmana koje je obavio angažirani partner kod subjekta.

16. Ako revizor namjerava koristiti informacije dobivene iz revizorovog prijašnjeg iskustva sa subjektom i iz revizijskih postupaka obavljenih u prethodnim revizijama, revizor će ocijeniti jesu li takve informacije i nadalje relevantne i pouzdane kao revizijski dokazi za tekuću reviziju. (Vidjeti točke: A39 – A41)

Rasprava angažiranog tima

17. Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima raspravit će primjenu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i podložnost financijskih izvještaja subjekta značajno pogrešnom prikazivanju. (Vidjeti točke: A42 – A47)

18. Ako postoje članovi angažiranog tima koji nisu bili uključeni u raspravu angažiranog tima, angažirani partner će odrediti pitanja koja moraju biti komunicirana tim članovima.

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točke. A48 – A49)

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (Vidjeti točke: A50 – A55)

19. Revizor će obaviti postupke procjene rizika radi stjecanja razumijevanja o:

(a) sljedećim aspektima subjekta i njegovog okruženja:

(i) organizacijska struktura subjekta, vlasništvo i upravljanje te njegov poslovni model, uključujući opseg do kojega taj poslovni model uključuje korištenje informatičke tehnologije (IT); (Vidjeti točke: A56 – A67)

(ii) industrijski (u smislu bilo koje vrste poslovne djelatnosti, op.prev.), regulatorni i drugi vanjski čimbenici; (Vidjeti točke: A68 – A73) i

(iii) mjere, interne i eksterne, koje su korištene za procjenu financijske uspješnosti subjekta; (Vidjeti točke: A74 – A81)

(b) primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, računovodstvenim politikama subjekta te razlozima za bilo kakve promjene tih politika; (Vidjeti točke: A82 – A84) i

(c) načinu na koji čimbenici inherentnog rizika utječu na podložnost tvrdnji pogrešnom prikazivanju te stupanj do kojega to čine u pripremanju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, utemeljeno na razumijevanju stečenom prema (a) i (b). (Vidjeti točke: A85 – A89)

20. Revizor će ocijeniti jesu li računovodstvene politike subjekta primjerene i konzistentne u odnosu na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

Razumijevanje komponenti subjektovog sustava internih kontrola (Vidjeti točke: A90 – A95)