

**MEĐUNARODNI OKVIR ZA
ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM
UVJERENJA**

**MEĐUNARODNI STANDARDI ZA
ANGAŽMANE UVIDA**

**MEĐUNARODNI STANDARDI ZA
ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM
UVJERENJA**

**MEĐUNARODNI STANDARDI ZA
POVEZANE USLUGE**

(prijevod s engleskog jezika)

Međunarodne revizijske standarde, Međunarodne standarde kontrole kvalitete i Međunarodne smjernice revizijske prakse Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koje je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u 2009. god. na engleskom jeziku u izvorniku, s nazivom 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control (ISBN 978-1-934779-92-7) i 2008 Handbook of International Standards on Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (ISBN 978-1-934779-06-4), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska Komora u prosincu 2009. god. i objavljuju se uz dopuštenje Međunarodne federacije računovođa. Postupak prijevoda je razmotrila Međunarodna federacija računovođa i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u IFAC Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards. Odobreni tekst svih publikacija Međunarodne federacije računovođa je onaj koji ona objavi na engleskom jeziku.

Copyright © travanj 2009 Međunarodne federacije računovođa (IFAC). Sva prava pridržana. Koristi se uz dopuštenje Hrvatske revizorske Komore. Kontaktirati Permissions@ifac.org radi dobivanja dozvole za umnažanje, pohranjivanje ili prosljeđivanje ovog dokumenta.

ISBN 978-953-56066-0-4

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 729880

SADRŽAJ

stranica

OKVIR

Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja	4-2
---	-----

REVIZIJE I UVIDI POVIJESNIH FINACIJSKIH INFORMACIJA

2000-2699 Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU)

MSU 2400 Angažmani uvida u financijske izvještaje (prije MRevS 910)	24-39
MSU 2410 Uvid u financijske informacija međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta	40-74

ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA RAZLIČITI OD REVIZIJE I UVIDA POVIJESNIH FINACIJSKIH INFORMACIJA

3000-3699 Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU)

3000-3399 PRIMJENJIVI ZA SVE ANGAŽMANE

MSIU 3000 Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija	75-92
---	-------

3400-3699 STANDARDI ZA POSEBNU PROBLEMATIKU

MSIU 3400 Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija (prije MRevS 810)	93-101
MSIU 3402 Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizaciji	102-144

POVEZANE USLUGE

4000-4699 Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU)

MSPU 4400 Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s financijskim informacijama (prije MRevS 920)	145-153
MSPU 4410 Angažmani za obavljanje kompilacije financijskih informacija (prije MRevS 930)	154-162

MEĐUNARODNI OKVIR ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

(Na snazi za izvješća za angažmane s izražavanjem uvjerenja izdane na 1. siječnja 2005. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-6
Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja	7-11
Djelokrug Okvira	12-16
Prihvatanje angažmana	17-19
Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja.....	20-60
Neprimjereno korištenje imena praktikanta	61
Dodatak: Razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja	

Uvod

1. Ovaj Okvir definira i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja i ustanovljuje na koje se angažmane primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi), Međunarodni standardi za angažmane uvide (MSU) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU). On daje okvir na koji se pozivaju:
 - (a) profesionalni računovođe u javnoj praksi (tzv. "praktikanti") kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni računovođe u javnom sektoru se pozivaju na Zahtjeve javnog sektora na kraju Okvira. Profesionalni računovođe koji nisu u javnoj praksi ni u javnom sektoru potiču se na razmatranje Okvira kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja¹;
 - (b) ostali koji su uključeni u angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući namjeravane korisnike izvješća s izražavanjem uvjerenja i odgovornu stranu; i
 - (c) Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) pri izradi MRevS-ova, Međunarodnih standarda za angažmane uvide (MSU) i Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU).
2. Ovaj Okvir sam po sebi ne ustanovljuje standarde ili sadrži zahtjeve postupanja za obavljanje preuzete obveze izražavanja uvjerenja. Za obavljanje preuzetih obveza s izražavanjem uvjerenja, MRevS-ovi, Međunarodni standardi za angažmane uvida i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja sadrže temeljna načela, neophodne postupke i s tim povezane upute, dosljedne konceptima sadržanim u ovom Okviru. Odnos između Okvira i MRevS-ova, Međunarodnih standarda za angažmane uvide (MSU-ova) i Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU-ova) je ilustriran u Strukturi objava koje je izdao IAASB koja je dio *Priručnika s objavama za međunarodno revidiranje, izražavanje uvjerenja i etiku*.
3. U nastavku je prikaz sažetka Okvira:
 - *Uvod*: Ovaj okvir uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja koje obavljaju praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi). On osigurava okosnicu na koju se pozivaju ti računovođe i ostali uključeni u angažmane s izražavanjem uvjerenja, poput onih koji su angažirali praktikanata ("stranka koja angažira").
 - *Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja*: Ovaj dio definira angažmane s izražavanjem uvjerenja i ustanovljuje ciljeve dviju vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja koji su dopušteni za obavljanje praktikanatu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi). Ovaj Okvir naziva te dvije vrste – angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja.²

¹ Ako profesionalni računovođa nije u javnoj praksi, primjerice poput unutarnjeg revizora, primjenjuje ovaj Okvir i (a) u izvješću profesionalnog računovođe se poziva na ovaj Okvir, MRevS-ove, MSU-ove i MSIU-ove; i (b) profesionalni računovođa ili drugi članovi tima koji izražava uvjerenje i, ako je primjenjivo, poslodavac profesionalnog računovođe, kada profesionalni računovođa ili drugi članovi tima za izražavanje uvjerenja i, ako je primjenjivo, zaposlenici profesionalnog računovođe, nisu neovisni u odnosu na subjekt za koji se obavlja preuzeta obveza izražavanja uvjerenja, manjak neovisnosti i sadržaj odnosa sa subjektom se istaknuto objavljuje u izvješću profesionalnog računovođe. Osim toga, to izvješće ne sadrži u naslovu riječ "neovisno", a svrha i njegovi korisnici su ograničeni.

² Za angažmane s izražavanjem uvjerenja u vezi s povijesnim financijskim informacijama, angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja nazivaju se revizije, a angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja se nazivaju – uvidi.

- *Djelokrug Okvira*: Ovaj dio objašnjava razlike angažmana s izražavanjem uvjerenja u odnosu na druge angažmane, poput savjetodavnih angažmana.
- *Prihvatanje angažmana*: U ovom dijelu se navode karakteristike koje moraju biti ispunjene prije nego praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može prihvatiti angažman s izražavanjem uvjerenja.
- *Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja*: U ovom dijelu se navode i razmatraju pet elemenata angažmana s izražavanjem uvjerenja koje obavljaju praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi), a čine ih: trostrani odnos, predmet ispitivanja, kriteriji, dokazi i izvješće s izražavanjem uvjerenja. Tu se objašnjavaju važne razlike između angažmana s razumnim uvjerenjem i angažmana s ograničenim uvjerenjem (također se razmatraju i u Dodatku). U ovom se dijelu također razmatraju, primjerice, značajne promjene predmeta ispitivanja u angažmanima s izražavanjem uvjerenja i kako se zaključci izražavaju za svaku od dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- *Neprimjereno korištenje imena praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi)*: U ovom dijelu se razmatraju posljedice povezanosti praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) s predmetom ispitivanja.

Etička načela i Standardi kontrole kvalitete

4. Osim ovim Okvirom, MRevS-ima, MSU-ima i MSIU-ima, praktikanti (profesionalne računovođe u javnoj praksi) pri obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja se usmjeravaju i s:
 - (a) IFAC-ovim *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* (Kodeksom), koji ustanovljuje temeljna etička načela za profesionalne računovođe; i
 - (b) Međunarodnim standardima kontrole kvalitete (MSKK), koji ustanovljuju standarde i sadrže upute tvrtkama za sustav kontrole kvalitete³.
5. Dio A Kodeksa sadrži temeljna etička načela o kojima moraju voditi računa svi profesionalni računovođe, a uključuju:
 - (a) čestitost;
 - (b) objektivnost;
 - (c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
 - (d) povjerljivost; i
 - (e) profesionalno ponašanje.
6. Dio B Kodeksa, koji se odnosi samo na profesionalne računovođe u javnoj praksi (praktikante), sadrži konceptualni pristup neovisnosti koji uzima u obzir, za svaki angažman s izražavanjem uvjerenja, prijetnje neovisnosti, prihvatljive mjere zaštite i javni interes. On zahtijeva od tvrtki i članova tima za izražavanje uvjerenja da prepoznaju i ocijene okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje neovisnosti te poduzmu odgovarajuće aktivnosti kako bi otklonili te prijetnje ili ublažili ih na prikladnu razinu primjenom mjera zaštita.

³ Dodatni standardi i upute za postupke kontrole kvalitete za određene vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja su navedeni u MRevS-ima, MSU-ima i MSIU-ima.

Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja

7. "Angažman s izražavanjem uvjerenja" predstavlja angažman u kojem praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak oblikovan radi stvaranja većeg povjerenja, kod namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna stranka, o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.
8. Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija na predmet ispitivanja. Primjerice:
 - Priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje sadržano u financijskim izvještajima (ishod) rezultira iz primjene okvira financijskog izvještavanja za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (kriteriji), na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poslovnog subjekta (predmet ispitivanja).
 - Tvrdnja o djelotvornosti internih kontrola (ishod) rezultira iz primjene okvira za ocjenjivanje djelotvornosti internih kontrola, kao što su COSO⁴ i CoCo⁵ (kriteriji) na interne kontrole procesa (proces je predmet ispitivanja).

U preostalom dijelu ovog Okvira pojam - "informacije o predmetu ispitivanja" koristiti će se za označavanje ishoda ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja. Informacija o predmetu ispitivanja je ono o čemu praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi) prikupljaju dostatne i primjerene dokaze kako bi osigurali razumnu osnovu za izražavanje zaključka u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

9. Informacija o predmetu ispitivanja može biti pogrešno izražena u kontekstu predmeta ispitivanja i kriterija te stoga može biti pogrešno prikazana, moguće u značajnom razmjeru. To se dešava kada informacija o predmetu ispitivanja ne odražava ispravno primjenu kriterija na predmet ispitivanja, primjerice kada financijski izvještaji subjekta ne daju istinit i fer prikaz (ili ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama) njegov financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ili kada nije istinito navedena tvrdnja da su djelotvorne interne kontrole subjekta u svim značajnim odrednicama, temeljeno na COSO ili CoCo kriterijima.
10. U nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, procjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja obavlja odgovorna stranka i informacija o predmetu ispitivanja je u obliku tvrdnje odgovorne stranke koja je dostupna namjeravanim korisnicima. Takvi angažmani se nazivaju – "angažmani temeljeni na tvrdnjama" (assertion-based engagements). U drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, profesionalni računovođa u javnoj praksi alternativno obavlja izravno ocjenjivanje odnosno mjerenje predmeta ispitivanja ili pribavlja izjavu od odgovorne stranke koja je obavila ocjenjivanje ili mjerenje, a koje nije dostupno namjeravanim korisnicima. Informacija o predmetu ispitivanja se daje namjeravanim korisnicima u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Takvi angažmani se nazivaju – "angažmani s izravnim izvješćivanjem" (direct reporting engagements).
11. Prema ovom Okviru, postoje dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja koja su dopuštena praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) da ih obavljaju, a one su: angažmani s

⁴ "Interne kontrole – Integrirani okvir", The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁵ "Upute za procjenjivanje kontrola – CoCo načela", Criteria for Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Cilj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana⁶ kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi). Cilj angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je on veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).

Djelokrug Okvira

12. Svi angažmani koje obavljaju praktikanti (profesionalne računovođe u javnoj praksi) nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja. Drugi često obavljani angažmani koji ne ispunjavaju prethodno navedene definicije (i stoga nisu obuhvaćeni ovim Okvirom) su:
 - angažmani na koje se odnose Međunarodni standardi za povezane usluge, kao što su preuzimanje obveze obavljanja dogovorenih postupaka i kompilacije financijskih ili drugih informacija.
 - sastavljanje poreznih prijava gdje se ne izražava zaključak koji bi vodio k izražavanju uvjerenja.
 - savjetodavni ili konzultativni angažmani⁷, poput poreznog savjetovanja ili savjetovanja menadžmenta.
13. Angažman s izražavanjem uvjerenja može biti dio većeg angažmana, primjerice, kada konzultativni angažman u vezi s poslovnim stjecanjem uključuje zahtjev obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s povijesnim ili prospektivnim financijskim informacijama. U takvim okolnostima je ovaj Okvir relevantan samo za dio angažmana koji je u vezi s izražavanjem uvjerenja.
14. Slijedeći angažmani, koji mogu ispunjavati uvjete definicije iz točke 7, ne trebaju biti obavljani u skladu s ovim Okvirom:
 - (a) angažmani radi svjedočenja u sudskim postupcima povezanim s računovodstvenom, revizijskom, poreznom i drugom problematikom; i
 - (b) angažmani koji uključuju profesionalno mišljenje, stavove ili izričaje iz kojeg korisnici mogu stvoriti neko uvjerenje, ako je primjenjivo sve od niže navedenog:

⁶ Okolnosti angažmana uključuju uvjete angažmana, uključujući radi li se o angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike predmeta ispitivanja, kriterije koje treba koristiti, potrebe korisnika kojima je namijenjen angažman, relevantne karakteristike odgovorne strane i njezinog okruženja i ostala pitanja, primjerice, događaje, transakcije, uvjete i djelovanja koja mogu imati značajan učinak na angažman.

⁷ U konzultativnim uslugama se koriste stručne vještine, obrazovanje, vještine zapažanja, iskustvo i poznavanje procesa konzultiranja koje posjeduje profesionalni računovođa. Konzultativni postupak je analitički postupak koji uobičajeno uključuje neku kombinaciju od aktivnosti koje se odnose na: postavljanje ciljeva, utvrđivanje činjeničnog stanja, definiranje problema ili mogućnosti, ocjenjivanje alternativa, stvaranje preporuka, uključujući i mjera, priopćavanje rezultata i ponekad implementiranje i naknadno preispitivanje. Izvješća (ako se uopće izdaju) su najčešće pisani opisnim stilom ili u tzv. dugoj formi. Uobičajeno od obavljenog posla korist ima samo klijent i njemu je i namijenjen. Sadržaj i djelokrug posla se određuje sporazumom između profesionalnog računovođe i klijenta. Svaka usluga koja ispunjava uvjete definicije angažmana s izražavanjem uvjerenja nije konzultativna usluga, nego angažman s izražavanjem uvjerenja.

- (i) ta mišljenja, stavovi i izričaji su potpuno uzgredni u cjelokupnom angažmanu;
- (ii) svako izdano pisano izvješće je izričito ograničeno za uporabu samo namijenjenim korisnicima koji su navedeni u izvješću;
- (iii) prema pisanim uvjetima angažiranja zaključenim s namjeravanim korisnicima, nije namjera da angažman bude angažman s izražavanjem uvjerenja; i
- (iv) u izvješću profesionalnog računovođe angažman nije opisan kao angažman s izražavanjem uvjerenja.

Izvješća za angažmane bez izražavanja uvjerenja

15. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) kada izvješćuje o angažmanu koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja iz djelokruga ovog Okvira, stvara jasno razlikovanje tog izvješća u odnosu na izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kako bi se izbjeglo zbunjivanje korisnika, izbjegava se u izvješću koje se odnosi na angažmane bez izražavanja uvjerenja, primjerice:
- navođenje sukladnosti s ovim Okvirom, MRevS-ima, MSU-ima ili MSIU-ima.
 - neprikladno korištenje riječi – uvjerenje, revizija ili uvid.
 - uključivanje izjave za koju je razborito pretpostaviti da će biti pogrešno shvaćena kao zaključak koji je oblikovan za stvaranje većeg povjerenja kod namjeravanih korisnika o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja s kriterijima.
16. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) i odgovorna stranka mogu se dogovoriti da se primijene načela ovog Okvira u angažmanu gdje ne postoje drugi namjeravani korisnici osim odgovorne stranke, ali gdje su ispunjeni svi drugi zahtjevi MRevS-ova, MSU-ova ili MSIU-ova. U takvim slučajevima, izvješće praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) sadrži izjavu o ograničavanju uporabe izvješća samo na odgovornu stranku.

Prihvatanje angažmana

17. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) prihvaća angažman s izražavanjem uvjerenja samo kada njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana nagovještava da:
- (a) će bit ispunjeni relevantni etički zahtjevi, kao što su neovisnost i profesionalna kompetentnost;
 - (b) angažman ima sve slijedeće karakteristike:
 - (i) predmet ispitivanja je odgovarajući;
 - (ii) kriterij koji treba koristiti je prikladan i dostupan namjeravanim korisnicima;
 - (iii) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima pristup dostatnim i primjerenim dokazima za potkrjepljivanje svojeg zaključka;
 - (iv) zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), u obliku prikladnom za angažman s razumnim uvjerenjem ili angažman s ograničenim uvjerenjem, treba biti sadržan u pisanom izvješću; i

- (v) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je uvjeren da postoji razuman razlog za angažman. Ako postoje značajna ograničenja u djelokrugu njegovog rada (vidjeti točku 55) nije vjerojatno da postoji razuman razlog za angažman. Također, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može vjerovati da stranka koja ga angažira namjerava na neodgovarajući način povezati njegovo ime s predmetom ispitivanja (vidjeti točku 61).

Određeni MRevS-ovi, MSU-ovi ili MSIU-ovi mogu sadržavati dodatne zahtjeve koji trebaju biti ispunjeni prije prihvaćanja angažmana.

18. Kada potencijalni angažman ne može biti prihvaćen kao angažman s izražavanjem uvjerenja jer nema sve karakteristike iz prethodne točke, stranka koja angažira može biti u mogućnosti odrediti drugi angažman koji će ispuniti potrebe namjeravanih korisnika. Primjerice:
 - (a) ako izvorni kriteriji nisu prikladni, angažman s izražavanjem uvjerenja može se ipak obaviti ako:
 - (i) stranka koja angažira može identificirati segment izvornog predmeta ispitivanja na koji se mogu primijeniti kriteriji i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može obaviti angažman s izražavanjem uvjerenja samo za taj segment. U tom slučaju, u izvješću s izražavanjem uvjerenja se jasno navodi da se ne odnosi na izvorni predmet ispitivanja u njegovoj cijelosti; ili
 - (ii) mogu se odabrati ili kreirati alternativni kriteriji prikladni za izvorni predmet ispitivanja.
 - (b) stranka koja angažira može zahtijevati angažman koji nije angažman s izražavanjem uvjerenja, kao što je angažman za pružanje savjetodavnih usluga ili angažman s dogovorenim postupcima.
19. Nakon što prihvati angažman s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne može ga bez opravdanog razloga promijeniti u angažman bez izražavanja uvjerenja ili promijeniti angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Promjene u okolnostima koje utječu na zahtjeve namjeravanih korisnika ili pogrešno shvaćanje vrste angažmana, uobičajeno će opravdavati zahtjev za promjenu angažmana. Ako dođe do takve promjene, profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) ne zanemaruje dokaze koje je pribavio prije promjene.

Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja

20. Slijedeći elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja se razmatraju u ovom poglavlju:
 - (a) trostrani odnos koji uključuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi), odgovornu stranku i namjeravane korisnike;
 - (b) prikladni predmet ispitivanja;
 - (c) prikladne kriterije;
 - (d) dostatne primjerene dokaze; i
 - (e) pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja u obliku prikladnom za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Trostrani odnos

21. Angažman s izražavanjem uvjerenja uključuje tri odvojene stranke: profesionalnog računovođu u javnoj praksi (praktikanta), odgovornu stranku i namjeravane korisnike.
22. Odgovorna stranka i namjeravani korisnici mogu biti iz različitih subjekata ili iz istog subjekta. Kao primjer drugospomenutog je dvodoma struktura gdje nadzorni odbor može tražiti izražavanje uvjerenja za informacije koje je dala uprava tog subjekta. Odnos između odgovorne stranke i namjeravanih korisnika treba se sagledati u kontekstu samog angažmana i može se razlikovati od tradicionalnije definiranih linija odgovornosti. Primjerice, viši menadžment subjekta (namjeravani korisnik) može angažirati javnog računovođu radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja za određeni aspekt aktivnosti subjekta za koji neposrednu odgovornost ima niža razina menadžmenta (odgovorna stranka), ali za koji je u konačnici odgovoran viši menadžment.

Praktikant (Profesionalni računovođa u javnoj praksi)

23. Pojam praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) korišten u ovom Okviru je širi od pojma revizor koji se koristi u MRevS-ima i MSU-ima, koji se odnosi samo na profesionalne računovođe u javnoj praksi koji, u vezi s povijesnim financijskim informacijama, obavljaju reviziju ili uvid.
24. Može se zahtijevati od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja za širi raspon predmeta ispitivanja. Neki predmeti ispitivanja mogu zahtijevati specijalizirane vještine i znanja iznad onih kojima obično raspolažu javni računovođe. Kako je navedeno u točki 17(a), praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne prihvaća angažman ako preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuju da neće biti ispunjeni etički zahtjevi u vezi s profesionalnom kompetentnošću. U nekim slučajevima taj se zahtjev može ispuniti tako da se praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi radom osoba iz drugih profesionalnih disciplina, koji se nazivaju eksperti. U takvim slučajevima praktikanti (profesionalne računovođe u javnoj praksi) se treba uvjeriti da sve osobe koje obavljaju angažman imaju u ukupnosti potrebne vještine i znanja, kao i da je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) u dovoljnoj mjeri uključen u angažman te da razumije posao za koji se koriste eksperti.

Odgovorna stranka

25. Odgovorna stranka je osoba ili osobe koje:
 - (a) u angažmanu s izravnim izvješćivanjem, su odgovorne za predmet ispitivanja; ili
 - (b) u angažmanu temeljenom na tvrdnjama, su odgovorne za informacija o predmetu ispitivanja (tvrdnju) i mogu biti odgovorne za predmet ispitivanja. Primjer kada je odgovorna stranka odgovorna i za predmet ispitivanja i za informaciju o predmetu ispitivanja je kada subjekt angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem koje je ono sastavilo o održivosti svog poslovanja. Primjer kada je odgovorna stranka odgovorna za informaciju o predmetu ispitivanja, ali ne i za sam predmet ispitivanja, je kada državna organizacija angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja za izvješće o održivosti poslovanja privatne kompanije koji je sastavila državna organizacija i koje se treba distribuirati namjeravanim korisnicima.

Odgovorna stranka može, ali i ne mora, biti stranka koja angažira praktikaanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi).

26. Odgovorna stranka uobičajeno daje praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) pisanu izjavu koja sadrži ocjene ili mjerenja predmeta ispitivanja s kriterijima, neovisno od toga je li joj svrha da bude kao tvrdnja dostupna namjeravanim korisnicima. U angažmanu s izravnim izvješćivanjem, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće moći dobiti takvu izjavu ako stranka koja ga angažira nije i odgovorna stranka.

Namjeravani korisnici

27. Namjeravani korisnici su jedna ili više osoba ili skupina osoba za koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja. Odgovorna stranka može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne može biti i jedini.
28. Kada je izvedivo, izvješće s izražavanjem uvjerenja se adresira na sve namjeravane korisnike, ali u nekim slučajevima mogu postojati i ostali namjeravani korisnici. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće moći raspoznati sve one koji će čitati izvješće s izražavanjem uvjerenja, poglavito kada veliki broj osoba ima pristup tom izvješću. U takvim slučajevima, poglavito kada mogući čitatelji vjerojatno imaju široki raspon interesa u vezi s predmetom ispitivanja, namjeravani korisnici se mogu ograničiti na glavne zainteresirane stranke sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici se mogu utvrditi na različite načine, primjerice, sporazumom između praktikaanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i odgovorne stranke ili stranke koja ga angažira ili zakonom.
29. Kada je izvedivo, namjeravani korisnici ili njihovi predstavnici se priključuju praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) i odgovornoj stranci (i, ako je različita, stranci koja angažira praktikaanta) u određivanju zahtjeva angažmana. Neovisno od uključenosti drugih, i različito od angažmana za dogovorene postupke (koji sadrži izvješćivanje o pronađenom činjeničnom stanju na temelju postupaka, a ne zaključak):
- (a) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je odgovoran za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka; i
 - (b) od praktikaanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se zahtijeva da istraži svako pitanje za koje smatra da mu stvara dvojbu treba li značajno izmijeniti informaciju o predmetu ispitivanja.
30. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici (primjerice, bankari ili regulatori) nameću zahtjeve ili traže od odgovorne stranke (ili, ako je različita, stranke koja angažira praktikaanta) da se obavi angažman s izražavanjem uvjerenja za posebne namjene. Kada je angažman oblikovan za određene namjeravane korisnike ili posebnu namjenu, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra uključivanje ograničenja u izvješće s izražavanjem uvjerenja kojim se njegovo korištenje ograničava samo na te korisnike ili tu svrhu.

Predmet ispitivanja

31. Predmet ispitivanja, i informacije o predmetu ispitivanja, u angažmanima s izražavanjem uvjerenja može biti različit, kao što je:
- financijska uspješnost ili stanja (primjerice, povijesni ili prospektivni financijski položaj, financijska uspješnost ili novčani tokovi) za koje informacije o predmetu ispitivanja mogu

biti ona priznavanja, mjerenja, prezentiranja i objavljivanja koja su sadržana u financijskim izvještajima.

- nefinancijska uspješnost ili stanja (primjerice, uspješnost subjekta) za koju informacije o predmetu ispitivanja mogu biti ključni pokazatelji uspješnosti i učinkovitosti.
 - fizičke karakteristike (primjerice, kapacitet sredstva) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti tehnička dokumentacija.
 - sustavi i procesi (primjerice, subjektive interne kontrole ili sustav informacijskih tehnologija) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti tvrdnja o djelotvornosti.
 - ponašanje (primjerice, korporativno upravljanje, postupanje u skladu s regulativom, politike upravljanja ljudskim resursima) za koji informacija o predmetu ispitivanja može biti izvješće o sukladnosti ili izvješće o djelotvornosti.
32. Predmet ispitivanja može imati različite karakteristike, uključujući razmjer u kojem su informacije o njemu kvantitativne nasuprot kvalitativnim, objektivne nasuprot subjektivnim, povijesne nasuprot prospektivnim i odnose se na određenu vremensku točku ili razdoblje. Takve karakteristike utječu na:
- (a) preciznost s kojom se predmet ispitivanja može ocjenjivati ili mjeriti s kriterijima; i
 - (b) uvjerljivost raspoloživih dokaza.
- U izvješću s izražavanjem uvjerenja navode se karakteristike od posebne važnosti za namjeravane korisnike.
33. Odgovarajući predmet ispitivanja je:
- (a) prepoznatljiv i može ga se dosljedno ocjenjivati i mjeriti s prepoznatljivim kriterijima; i
 - (b) takav da informacije o njemu mogu biti podvrgnute postupcima dobivanja dostatnih primjerenih dokaza za potkrjepljivanje zaključka za razumno uvjerenje ili zaključka za ograničeno uvjerenje, već prema tome što je prikladno.

Kriteriji

34. Kriteriji su pokazatelji korišteni za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, kada je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje. Kriteriji mogu biti formalni, primjerice pri sastavljanju financijskih izvještaja kriteriji mogu biti Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Standardi financijskog izvještavanja javnog sektora. Kada se izvješćuje o internim kontrolama, kriteriji mogu biti u ustanovljenim okvirima za interne kontrole ili pojedinačni kontrolni ciljevi posebno oblikovani za taj angažman. Kada se izvješćuje o sukladnosti, kriteriji mogu biti primjenjivi zakon, regulativa ili ugovor. Primjeri manje formalnih kriterija su interno ustanovljeni kodeksi upravljanja ili dogovoreni razmjeri izvođenja (poput učestalosti s kojom se očekuje da će se tijekom godine sastajati neki odbor).
35. Primjereni kriteriji su potrebni za razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Bez okvira za povezivanja koji pruža odgovarajući kriterij, svaki zaključak bi se mogao slobodno tumačiti i biti pogrešno shvaćen. Primjereni kriteriji su vezani uz kontekst tj. relevantni su za okolnosti angažmana. Primjerice,

jedna odgovorna stranka može za ocjenjivanje predmeta ispitivanja koji se odnosi na zadovoljstvo kupaca koristiti broj reklamacija koje su riješene tako da su podnositelji reklamacije potvrdili da su zadovoljni rješenjem svoje reklamacije, dok druga odgovorna stranka može odabrati broj ponovljenih kupovina u razdoblju od tri mjeseca od datuma prve kupovine.

36. Primjereni kriterij ima sljedeće karakteristike:

- (a) relevantnost: relevantni kriterij doprinosi zaključcima koji pomažu namjeravanim korisnicima u odlučivanju.
- (b) potpunost: kriterij je dovoljno potpun kada nisu ispušteni relevantni čimbenici koji mogu imati učinak na zaključke u kontekstu okolnosti angažmana. Potpuni kriterij uključuje, gdje je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje.
- (c) pouzdanost: pouzdani kriterij omogućava razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, kada ih u sličnim okolnostima koriste slično kvalificirani javni računovođe.
- (d) neutralnost: neutralni kriterij doprinosi zaključcima koji su bez predrasuda.
- (e) razumljivost: razumljiv kriterij doprinosi zaključcima koji su jasni, sveobuhvatni i nisu podložni značajno različitim tumačenjima.

Ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja na osnovi vlastitog očekivanja, prosudbi i individualnog iskustava profesionalnog računovođe u javnoj praksi ne predstavlja uporabu primjerenog kriterija.

37. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) procjenjuje prikladnost kriterija za određeni angažman razmatrajući pri tom ima li kriterij prethodno navedene karakteristike. Relativna važnost svake karakteristike za određeni angažman je stvar prosudbe. Kriterij može biti postojeći ili kreiran za specifičan slučaj. Postojeći kriteriji su oni koji su sadržani u zakonima ili regulativama ili koje su izdala ovlaštena ili priznata tijela eksperata koja imaju transparentni način njihovog stvaranja. Kriteriji za specifični slučaj su oni koji su oblikovani za određeni angažman. Na procjenjivanje koje provodi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) u vezi s prikladnošću kriterija za neki angažman ima učinak je li kriterij postojeći ili kreiran za posebni slučaj.

38. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje načina na koji je predmet ispitivanja bio ocjenjivan ili mjeren. Dostupnost kriterija namjeravanim korisnicima se postiže na jedan ili više od sljedećih načina:

- (a) javnom objavom.
- (b) uključivanjem na jasni način u prezentaciju informacija o predmetu ispitivanja.
- (c) uključivanjem na jasni način u izvješće s izražavanjem uvjerenja.
- (d) općim prihvaćanjem, primjerice, kriterija za mjerenje vremena u satima i minutama.

Kriteriji mogu također biti dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima, primjerice, uvjeti ugovora ili kriteriji djelatnosti koje izdaje asocijacija te djelatnosti i poznati su samo onima iz te djelatnosti. Kada su prihvaćeni kriteriji dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima

ili su relevantni samo za posebnu namjenu, uporaba izvješća s izražavanjem uvjerenja se ograničava samo na te korisnike ili za te namjene⁸.

Dokazi

39. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja uz profesionalni skepticizam kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze o tome da su informacije iz predmeta ispitivanja bez značajnog pogrešnog prikazivanja. On razmatra značajnost, rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja, količinu i kvalitetu dostupnih dokaza kada planira i obavlja angažman, a naročito pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza.

Profesionalni skepticizam

40. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja uz profesionalni skepticizam prepoznajući da mogu postojati okolnosti koje mogu uzrokovati da su značajno pogrešno prikazane informacije iz predmeta ispitivanja. Primjena profesionalnog skepticizma znači da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) provodi kritičko procjenjivanje, imajući na umu pitanje valjanosti dobivenih dokaza i oprezan je s dokazima koji to negiraju ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili izjava odgovorne stranke. Primjerice, primjena profesionalnog skepticizma je nužna praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) u postupku obavljanja angažmana kako bi smanjio rizik previda sumnjivih okolnosti ili preuopćavanja kada stvara zaključke iz promatranja ili korištenja pogrešnih pretpostavki pri određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza i ocjenjivanja njihovih rezultata.
41. Angažmani s izražavanjem uvjerenja rijetko uključuju autentifikaciju dokumentacije, a ni javni računovođe nisu uvježbani niti se od njih ne očekuje da za to budu eksperti. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pouzdanost informacija koje bi se trebale koristiti kao dokaz, primjerice, fotokopija, preslika, snimljenih, digitaliziranih ili drugih elektroničkih dokumenata, uključujući, ako je relevantno, kontrole nad njihovim pripremanjem i čuvanjem.

Dostatnost i primjerenost dokaza

42. Dostatnost je mjera količine dokaza. Primjerenost je mjera kvalitete dokaza, tj. njegove relevantnosti i pouzdanosti. Na količinu potrebnih dokaza utječe rizik da su pogrešno prikazane informacije iz predmeta ispitivanja (što je rizik veći vjerojatnije je da će biti potrebno više dokaza), ali i kvaliteta takvih dokaza (što su kvalitetniji manje će ih biti potrebno). Prema tome, dostatnost i primjerenost su međusobno povezane. Međutim, puko gomilanje dokaza ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.
43. Na pouzdanost dokaza utječe njihov izvor i vrsta te ovisi o pojedinačnim okolnostima pod kojim su dobiveni. Moguća su uopćavanja o pouzdanosti pojedinih vrsta dokaza. Međutim, ona su podložna izuzecima. Čak kada su dokazi dobiveni iz vanjskog izvora u odnosu na subjekt, mogu postojati okolnosti koje mogu utjecati na pouzdanost dobivenih informacija. Primjerice, dokazi

⁸ Iako se uporaba izvješća s izražavanjem uvjerenja može ograničiti kada je ono namijenjeno za određene namjeravane korisnike ili određene namjene, nepostojanje ograničenja za određene čitatelje ili namjene samo po sebi ne pokazuje da postoji zakonska odgovornost javnog računovođe u vezi s tim čitateljem ili tom namjenom. Da li postoji zakonska odgovornost ovisit će o okolnostima u svakom pojedinom slučaju i relevantnom zakonodavstvu.

dobiveni iz neovisnog vanjskog izvora ne moraju biti pouzdani ako izvor nije poznat. Iako je poznato da iznimke mogu postojati, ipak sljedeća uopćavanja u vezi s pouzdanošću dokaza mogu biti korisna:

- dokaz je pouzdaniji kada je dobiven iz neovisnog izvora izvan subjekta.
 - dokaz generiran interno je pouzdaniji kada su učinkovite s njim povezane kontrole.
 - dokaz koji izravno pribavi profesionalni računovođa u javnoj praksi (primjerice, promatranjem primjene kontrola) je pouzdaniji od dokaza dobivenog neizravno ili kroz stvaranje zaključka (primjerice, upitima o primjeni kontrola).
 - dokaz je pouzdaniji kada postoji u obliku dokumenta na papirnatom, elektroničkom ili drugom mediju (primjerice, bilješke o sastanku sastavljene istodobno s odvijanjem sastanka su pouzdanije od kasnijih usmenih izjava o onome što se raspravljalo).
 - dokaz pružen kroz izvorni dokument je pouzdaniji od dokaza koji pruža fotokopija ili prijepis.
44. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uobičajeno stječe veće povjerenje iz dosljednih dokaza dobivenih iz različitih izvora ili koji su različitih vrsta, nego iz pojedine stavke dokaza sagledavane pojedinačno. Osim toga, dobivanje dokaza iz više izvora ili dobivanje različitih vrsta dokaza može ukazivati da pojedina stavka dokaza nije pouzdana. Primjerice, potvrđujuća informacija dobivena iz izvora neovisnog u odnosu na subjekt može povećati uvjerenje koje je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) stekao na osnovi izjave koju je dala odgovorna stranka. Suprotno tom, kada je dokaz dobiven iz jednog izvora proturječan u odnosu na dokaz dobiven iz drugog izvora, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) određuje koji su dodatni postupci prikupljanja dokaza potrebni da bi se riješila ta proturječnost.
45. U pogledu dostatnosti primjerenih dokaza, općenito je teže steći uvjerenje o informacijama predmeta ispitivanja koje se odnose na neko razdoblje, nego o informacijama predmeta ispitivanja koja se odnose na neku vremensku točku. Osim toga, zaključci koji se stvaraju o procesu su uobičajeno ograničeni na razdoblje obuhvaćeno angažmanom. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne stvara zaključke o tom hoće li se proces nastaviti odvijati na određeni način u budućnosti.
46. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra odnos između troškova dobivanja dokaza i korisnosti dobivenih informacija. Međutim, činjenica da je složen ili skup postupak dobivanja dokaza nije sama za sebe valjana osnova za njezino izbjegavanje kada za njega nema drugog izbora. Javni računovođa koristi profesionalne prosudbe i profesionalni skepticizam pri ocjenjivanju količine i kvalitete dokaza i na taj način njihove dostatnosti i primjerenosti, kako bi potkrijepio svoje izvješće.

Značajnost

47. Značajnost je relevantna kada praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) određuje vrste, vremenski raspored i obujam postupka prikupljanja dokaza i kada procjenjuje jesu li informacije predmeta ispitivanja bez pogrešnih prikazivanja. Kada razmatra značajnost, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava i procjenjuje koji čimbenici mogu utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Primjerice, kada određeni kriterij dopušta varijacije u prezentiranju informacija iz predmeta ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj

praksi) razmatra kako korištena prezentacija može utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Značajnost se razmatra u kontekstu količinskih i kvalitativnih čimbenika, kao što je relativni raspon, sadržaj i razmjer učinka tih čimbenika na ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja i interese namjeravanih korisnika. Procjena značajnosti i relativne važnosti količinskih i kvalitativnih čimbenika u određenom angažmanu je stvar prosudbe praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).

Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja

48. Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja je rizik da će praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izraziti pogrešan zaključak kada je informacija predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazana.⁹ U angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) smanjuje rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u danim okolnostima angažmana kako bi stekao razumno uvjerenje kao osnovicu za pozitivan oblik izražavanja svog zaključka. Razina rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja je viša u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja zbog različitih vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza. Ipak, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza je barem toliko dovoljna da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) stekne smislenu razinu uvjerenja kao osnovicu za negativan oblik izražavanja. Da bi bila smisljena, razina uvjerenja koju je stekao praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je ona za koju je vjerojatnije da podiže povjerenje namjeravanom korisniku u informacije iz predmeta ispitivanja na višu razinu od sasvim beznačajnog.
49. Općenito se rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja može prikazati sljedećim sastavnim dijelovima, iako svi ne moraju nužno postojati ili biti važni za sve angažmane s izražavanjem uvjerenja:
- (a) rizik da je informacija iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazana, koji čini:
- (i) inherentni rizik: podložnost informacije iz predmeta ispitivanja pogrešnom prikazivanju, pod pretpostavkom da ne postoje s njom povezane kontrole; i
 - (ii) Kontrolni rizik: rizik da značajno pogrešno prikazivanje koje može nastati neće biti pravodobno spriječeno ili, otkriveno i ispravljeno, odgovarajućim kontrolama. Kada je kontrolni rizik relevantan za predmet ispitivanja, određeni kontrolni rizik će uvijek postojati zbog inherentnih ograničenja ustroja i djelovanja internih kontrola; i

9

- (a) to uključuje rizik, u onim angažmanima s izravnim izvješćivanjem gdje je informacija o predmetu ispitivanja prezentirana samo u zaključku javnog računovođe, da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) pogrešno zaključi da je predmet ispitivanja u svim značajnim odrednicama u skladu s kriterijom, primjerice: "Prema našem mišljenju, interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na XYZ kriteriju."
- (b) Osim riziku angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) se izlaže i riziku izražavanja pogrešnog zaključka kada informacija predmeta ispitivanja nije značajno pogrešno prikazana, kao i rizicima gubitaka temeljem sudskog spora, negativnog publiciteta i drugih događaja nastalih u vezi s predmetom ispitivanja. Ti rizici nisu dio rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja.

- (b) rizik neotkrivanja: rizik da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće otkriti značajna pogrešna prikazivanja koja postoje.

Na razmjer u kojem praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra svaki od sastavnih dijelova imaju učinak okolnosti angažmana, naročito vrsta angažmana i da li se obavlja angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka prikupljanja dokaza

50. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka prikupljanja dokaza razlikovat će se od angažmana do angažmana. Po teoriji je moguć bezgranični broj kombinacija postupaka prikupljanja dokaza. U praksi je međutim, teško to priopćiti jasno i nedvojbeno. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) pokušava navesti ih jasno i nedvosmisleno te koristi oblik odgovarajući za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja.¹⁰
51. "Razumno uvjerenje" je koncept koji se odnosi na kumuliranje dokaza nužnih praktikanu (profesionalnom računovodi u javnoj praksi) za zaključivanje u vezi s informacijama iz predmeta ispitivanja kao cjeline. Da bi se mogao izraziti zaključak u pozitivnom obliku kako to zahtijeva angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, nužno je da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) prikupi dostatne i primjerene dokaze kao dio ponavljajućeg, sustavnog postupka angažmana koji uključuje:
- (a) stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana koji, ovisno o predmetu ispitivanja, uključuju stjecanje razumijevanja internih kontrola;
 - (b) temeljeno na tom razumijevanju, procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešno prikazane;
 - (c) reagiranje na procijenjene rizike, uključujući razvijanje sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike i određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih postupaka;
 - (d) obavljanje daljnjih postupaka jasno povezanih s uočenim rizicima, korištenjem kombinacije ispitivanja, promatranja, confirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi daljnji postupci sadrže dokazne postupke uključujući, gdje je primjenjivo, dobivanje potvrđujućih informacija iz izvora neovisnih u odnosu na odgovornu stranku, kao i, ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola; i
 - (e) ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti dokaza.
52. "Razumno uvjerenje" je manje od apsolutnog uvjerenja. Snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na nulu je rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano zbog učinaka, primjerice:
- primjene selektivnog testiranja.

¹⁰ Gdje se na informaciju iz predmeta ispitivanja odnose brojne odrednice, mogu se dati odvojeni zaključci za svaku od njih. Iako se svaki od tih zaključaka ne treba odnositi na iste razine postupaka prikupljanja dokaza, svaki se zaključak izražava u obliku koji je odgovarajući ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

- inherentnog ograničenja internih kontrola.
 - činjenice da većina dokaza koji su dostupni praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) više stvaraju dojam nego što daju zaključak.
 - korištenja prosuđivanja u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza i stvaranju zaključaka temeljenih na tim dokazima.
 - u nekim slučajevima, karakteristika predmeta ispitivanja kada se ocjenjuju ili mjere s određenim kriterijem.
53. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva primjenu vještina i tehnika stjecanja uvjerenja i prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza kroz ponavljajuće i sustavne postupke angažmana koji uključuju stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su, međutim, namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Za određene predmete ispitivanja, mogu za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja postojati posebne objave za pružanje uputa za postupke prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza. Primjerice, Međunarodni standard za uvide 2400, "Angažmani uvida u financijske izvještaje" uređuje da se dostatni i primjereni dokazi za uvide u financijske izvještaje dobivaju uglavnom analitičkim postupcima i upitima. Kada nema relevantnih objava, postupci pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ovisit će o okolnostima angažmana, naročito, o predmetu ispitivanja i potrebama namjeravanih korisnika i odgovorne stranke, uključujući i o relevantnim troškovima i vremenu. Ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja postane svjestan problema koji stvara pitanje je li potrebno značajno mijenjanje informacija iz predmeta ispitivanja, on istražuje problem obavljajući druge postupke koji su dostatni za omogućavanje izvješćivanja.

Količina i kvaliteta raspoloživih dokaza

54. Na količinu i kvalitetu raspoloživih dokaza utječu:

- (a) karakteristike predmeta ispitivanja i informacija iz predmeta ispitivanja. Primjerice, manje objektivni dokazi se mogu očekivati kada se informacija iz predmeta ispitivanja odnosi na budućnost, a ne na prošlost (vidjeti točku 32); i
- (b) okolnosti angažmana različite od karakteristika predmeta ispitivanja, kada ne postoje dokazi za koje bi bilo razborito pretpostaviti da postoje zbog, primjerice, vremena kad je imenovan praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi), subjektive politike čuvanja dokumenata ili ograničenja koje je nametnula odgovorna osoba.

Uobičajeno će raspoloživi dokazi prije stvarati dojam nego što će davati zaključke.

55. Zaključak bez rezerve nije prikladan ni za jednu vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja u slučaju značajnog ograničenja u djelokrugu rada praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), tj. kada:
- (a) okolnosti onemogućavaju javnom računovođi dobivanje dokaza potrebnih za smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajuću razinu; ili

- (b) odgovorna stranka ili stranka koja je angažirala praktikaanta nameće ograničenja koja onemogućavaju praktikaantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) dobivanje dokaza potrebnih za smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajuću razinu.

Izvešće o uvjerenju

56. Profesionalni računovođa u javnoj praksi (praktikant) sastavlja pisano izvješće koje sadrži zaključak kojim izražava uvjerenje stvoreno o informacijama iz predmeta ispitivanja. MRevS-ovi, MSU-ovi i MSIU-ovi određuju osnovne dijelove izvješća o uvjerenju. Osim toga, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra i druge odgovornosti u vezi s izvješćivanjem, uključujući komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje kada je to odgovarajuće.
57. U angažmanima temeljenim na tvrdnjama, zaključak praktikaanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) može se formulirati:
- (a) u odnosu na tvrdnju odgovorne stranke (primjerice: "Prema našem mišljenju *tvrdnja odgovorne stranke* da su interne kontrole učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju je iskazana objektivno"; ili
- (b) izravno u odnosu na predmet ispitivanja (primjerice, "Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju").
- U angažmanima s izravnim izvješćivanjem, zaključak praktikaanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se formulira izravno u odnosu na predmet ispitivanja i kriterij.
58. U angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak u pozitivnom obliku, primjerice: "Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju". Razumno uvjerenje podrazumijeva takav oblik izražavanja. Nakon što su obavljene postupci prikupljanja dokaza koji su bili razumni u odnosu na postojeće karakteristike predmeta ispitivanja i druge relevantne okolnosti angažmana opisane u izvješću o uvjerenju, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je prikupio dostatne i primjerene dokaze za snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu.
59. U angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak u negativnom obliku, primjerice: "Temeljem našeg posla opisanog u ovom izvješću, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako interne kontrole nisu učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju". Takav oblik izražavanja podrazumijeva razinu ograničenog uvjerenja koja je proporcionalna razini postupaka prikupljanja dokaza u odnosu na postojeće karakteristike predmeta ispitivanja i druge relevantne okolnosti angažmana opisane u izvješću o uvjerenju.
60. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne izražava zaključak bez rezerve ni za jednu vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja kada postoje sljedeće okolnosti i po prosudbi praktikaanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), učinci su, ili mogu biti, značajni:
- (a) postoje ograničenja djelokruga rada javnog računovođe (vidjeti točku 55). Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili se suzdržava od izražavanja zaključka ovisno o tome koliko je ograničenje značajno ili prožimajuće. U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.

(b) u slučajevima gdje se zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) formulira:

- (i) u odnosu na tvrdnju odgovorne stranke i ta tvrdnja nije objektivno iskazana, u svim značajnim odrednicama; ili
- (ii) izravno u odnosu na predmet ispitivanja i kriterij i informacija iz predmeta ispitivanja je značajno pogrešno prikazana¹¹,

praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući.

(c) kada je nakon prihvatanja angažmana otkriveno da kriterij nije prikladan ili predmet ispitivanja nije primjeren za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi):

- (i) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak, ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući, kada je vjerojatno da će neprimjereni kriterij ili neprikladan predmet ispitivanja dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili
- (ii) izražava zaključak s rezervom ili se suzdržava od izražavanja zaključka, ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući, u ostalim slučajevima.

U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.

Neprimjerenost korištenja imena praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi)

61. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je povezan s predmetom ispitivanja kada izvješćuje o informacijama koje se odnose na taj predmet ispitivanja ili odobri korištenje svog imena u profesionalnoj povezanosti s tim predmetom ispitivanja. Ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) nije povezan na taj način, treće stranke ne mogu pretpostaviti njegovu odgovornost. Ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) spozna da stranka neprimjerenost koristi njegovo ime u vezi s predmetom ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zahtijeva od stranke da prestane s tim. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) također razmatra koje dodatne aktivnosti mogu biti potrebne, poput obavješćivanja svakog poznatog trećeg korisnika o neprimjerenom korištenju njegovog imena ili traženja pravne pomoći.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Ovaj Okvir je važan svim profesionalnim računovođama u javnom sektoru koji su neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja. Gdje profesionalni računovođe u javnom sektoru nisu neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja, trebaju se primijeniti upute iz fusnote 1.*

¹¹ U onim angažmanima s izravnim izvješćivanjem gdje je informacija o predmetu ispitivanja prezentirana samo u zaključku javnog računovođe i on zaključi da predmet ispitivanja nije, u svim značajnim odrednicama, u skladu s kriterijem, primjerice: "Prema našem mišljenju, osim ..., interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, prema XYZ kriteriju", takav zaključak bi se također smatrao da je s rezervom (ili negativan kada je odgovarajuće).

Razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja

U ovom dodatku se ukratko navode razlike između angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja razmatrane u Okviru (vidjeti poglavito točke na koje se poziva).

Vrsta angažmana	Cilj	Postupci pribavljanja dokaza ¹²	Izvješće o uvjerenju
Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana, kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka javnog računovođe (točka 11)	Pribavljeni su dostatni i primjereni dokazi kao dio sustavnog postupka koji uključuje: • stjecanje razumijevanja okolnosti angažmana; • procjenjivanje rizika; • reagiranje na rizike; • obavljanje daljnjih postupaka korištenjem kombinacije ispitivanja, promatranja, konfirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi postupci uključuju dokazne postupke, uključujući gdje je primjenjivo, dobivanje potvrđujućih informacija i ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola; i • ocjenjivanje dobivenih dokaza (točke 51 i 52)	Opis okolnosti angažmana i pozitivni oblik izražavanja zaključka (točka 58)
Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivu razinu u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog	Pribavljeni su dostatni primjereni dokazi kao dio sustavnog postupka koji uključuje stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i okolnosti angažmana, ali gdje su postupci namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (točka 53)	Opis okolnosti angažmana i negativni oblik izražavanja zaključka (točka 58)

¹² Detaljno razmatranje zahtjeva prikupljanja dokaza je moguće samo unutar Međunarodnih standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU) za određene predmete ispitivanja.

	računovođe u javnoj praksi) (točka 11)		
--	---	--	--

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2400
ANGAŽMANI UVIDA U FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

(Na snazi za uvide u financijske izvještaje za razdoblja započeta na 15. prosinca 2006. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-2
Cilj angažmana s obavljanjem uvida.....	3
Opća načela angažmana s obavljanjem uvida	4-7
Djelokrug uvida.....	8
Umjereno uvjerenje	9
Uvjeti angažmana.....	10-12
Planiranje.....	13-15
Posao koji su obavili drugi.....	16
Dokumentacija	17
Postupci i dokazi	18-22
Zaključci i izvješćivanje.....	23-28

Dodatak 1: Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u financijske izvještaje

Dodatak 2: Prikaz detaljnih postupaka koji se mogu izvoditi tijekom uvida u
financijske izvještaje

Dodatak 3: Oblik pozitivnoga izvješća o uvidu

Dodatak 4: Oblik izvješća o uvidu različitog od pozitivnog

Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2400 “Angažmani uvida u financijske izvještaje” treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za angažmane uvida.

Uvod

- (d) Svrha ovog Međunarodnog standarda za angažman uvida (MSU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o profesionalnim odgovornostima profesionalnog računovođe u javnoj praksi, koji nije revizor subjekta, kada preuzme obvezu obavljanja uvida u financijske izvještaje te o obliku i sadržaju izvješća koje profesionalni računovođa u javnoj praksi izdaje u svezi s takvim uvidom. Profesionalni računovođa u javnoj praksi, koji je revizor subjekta, angažiran kako bi obavio uvid u financijske informacije međurazdoblja, obavlja takav uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida 2410 "Uvid u financijske informacije međurazdoblja koje obavlja neovisni revizor subjekta".
- (e) Ovaj MSU je usmjeren na uvid u financijske izvještaje. Međutim, treba ga primijeniti, prilagođeno već prema tome kako je potrebno u danim okolnostima, i na uvid u ostale financijske informacije. U primjeni ovog MSU-a profesionalnom računovođi u javnoj praksi mogu biti korisne upute sadržane u Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ovima)¹³.

Cilj angažmana s obavljanjem uvida

- (f) **Cilj uvida u financijske izvještaje je omogućiti profesionalnom računovođi u javnoj praksi da navede je li, temeljem postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi inače bili potrebni pri reviziji, bilo što usmjerilo njegovu pozornost i prouzročilo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (negativno uvjerenje).**

Opća načela angažmana s obavljanjem uvida

- (g) Revizor treba postupati sukladno Kodeksu etike za profesionalne računovođe koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA)). Etička načela koja uređuju profesionalne odgovornosti profesionalnog računovođe u javnoj praksi jesu:
 - a) neovisnost;
 - b) poštenje;
 - c) objektivnost;
 - d) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
 - e) povjerljivost;
 - f) profesionalno ponašanje; i
 - g) tehnički standardi.
- (h) **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba obavljati uvid u skladu s ovim MSU-om.**
- (i) **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba planirati i obavljati uvid uz primjenu profesionalnog skepticizma, prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.**

¹³ Točka 2 ovog MSU-a izmijenjena je u prosincu 2007. godine kako bi se pojasnila primjena MSU-ova.

- (j) **Za svrhu izražavanja negativnog uvjerenja u izvješću o uvidu, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba prikupiti dostatne i primjerene dokaze, prije svega pomoću upita i analitičkih postupaka kako bi mogao stvoriti zaključke.**

Djelokrug uvida

8. Izraz “djelokrug uvida” odnosi se na postupke uvida koji se u danim okolnostima smatraju nužnima za postizanje cilja uvida. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba utvrditi potrebne postupke za obavljanje uvida u financijske izvještaje uzimajući u obzir zahtjeve ovog MSU-a, odgovarajućih profesionalnih tijela, zakona i regulative, i gdje je primjereno, uvjeta preuzetog angažmana uvida i zahtjeva izvješćivanja.**

Umjereno uvjerenje

9. Obavljanje uvida pruža umjerenu razinu uvjerenja da informacije podvrgnute uvidu ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja, a što se izražava u obliku negativnog uvjerenja.

Uvjeti angažmana

10. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi i klijent trebaju dogovoriti uvjete angažmana.** Dogovoreni uvjeti moraju se navesti u pismu o preuzimanju angažmana ili u drugom prikladnom obliku kao što je ugovor.
11. Pismo o preuzimanju angažmana pomaže pri planiranju obavljanja uvida. U interesu je i profesionalnog računovođe u javnoj praksi i klijenta da profesionalni računovođa u javnoj praksi dostavi pismo o preuzimanju angažmana dokumentirajući ključne uvjete imenovanja. Pismo o preuzimanju angažmana potvrđuje da je profesionalni računovođa u javnoj praksi prihvatio imenovanje i pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi s pitanjima kao što su ciljevi i djelokrug angažiranja, raspon odgovornosti profesionalnog računovođe u javnoj praksi i oblik izvješća koje treba izdati.
12. Pitanja koja treba uključiti u pismo o preuzimanju angažmana uvida obuhvaćaju:
- cilj usluge koja će se obaviti;
 - odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje;
 - djelokrug uvida, uključujući poziv na MSU-ove (ili odgovarajuće nacionalne standarde ili praksu);
 - neograničeni pristup bilo kojim evidencijama, dokumentaciji i drugim traženim informacijama u vezi s uvidom;
 - uzorak izvješća za koji se očekuje da će se izdati;
 - činjenicu da se od angažmana ne može očekivati otkrivanje pogrešaka, nezakonitosti i drugih nepravilnosti, na primjer prijevara i utaja koje mogu postojati;
 - konstataciju da se revizija neće obavljati i da se revizijsko mišljenje neće izraziti. Kako bi profesionalni računovođa u javnoj praksi istaknuo tu izjavu i izbjegao nesporazum, on može razmotriti potrebu isticanja da obavljanjem uvida neće biti udovoljeni zakonski zahtjevi ili zahtjevi trećih osoba da se obavi revizija.

Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u financijske izvještaje naveden je u Dodatku 1 ovog MSU-a.

Planiranje

- 13. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba planirati posao tako da angažman bude obavljen učinkovito.**
- 14. Tijekom planiranja uvida u financijske izvještaje profesionalni računovođa u javnoj praksi treba steći ili aktualizirati poznavanje poslovanja uključujući i sagledavanje organizacije subjekta, računovodstvenih sustava, značajki poslovanja i vrsta njegove imovine, obveza, prihoda i rashoda.**
15. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba steći razumijevanje te i druge problematike koja je relevantne za financijske izvještaje, na primjer treba poznavati subjektove metode proizvodnje i distribucije, proizvodne linije, poslovne lokacije i povezane stranke. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba steći to razumijevanje kako bi mogao oblikovati odgovarajuće upite i odrediti odgovarajuće postupke, kao i to da bi mogao procijeniti odgovore i druge dobivene informacije.

Posao koji su obavili drugi

- 16. Kada se koristi radom što ga je obavio drugi profesionalni računovođa u javnoj praksi ili ekspert, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba se uvjeriti da je njihov rad primjeren svrsi uvida.**

Dokumentacija

- 17. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba dokumentirati problematiku koja je značajna za pružanje dokaza koji podržavaju izvješće o uvidu i dokazuju da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om.**

Postupci i dokazi

- 18. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba primijeniti prosudbu pri određivanju konkretnih vrsta, vremenskog rasporeda i obuhvatnosti postupaka uvida.** Njega će usmjeravati pitanja kao što su:
 - svako poznavanje stečeno obavljanjem revizije ili uvida u financijske izvještaje prethodnih razdoblja;
 - poznavanje poslovanja, uključujući poznavanje računovodstvenih načela i prakse djelatnosti u kojoj posluje subjekt;
 - računovodstveni sustavi subjekta;
 - stupanj do kojeg menadžmentova prosudba utječe na pojedinu stavku;
 - značajnost transakcija ili stanja računa.
- 19. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba primjenjivati iste pristupe značajnosti kakve bi primijenio i u slučaju kada bi izražavao mišljenje o financijskim izvještajima.** Iako je kod uvida veći rizik nego kod revizije da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno, procjena o tome

što je značajno temelji se na procjeni informacija o kojima izvješćuje profesionalni računovođa u javnoj praksi i potrebama onih koji se žele osloniti na te informacije, a ne na razini uvjerenja koje se pruža.

20. Postupci uvida u financijske izvještaje obično će uključivati:

- Stjecanje razumijevanja poslovanja subjekta i djelatnosti u kojoj posluje.
- Upute u vezi s računovodstvenim načelima i praksom subjekta.
- Upute u vezi s postupcima subjekta pri evidentiranju, razvrstavanju, sažimanju transakcija, prikupljanju informacija za objavljivanje u financijskim izvještajima i pripremanju financijskih izvještaja.
- Upute u vezi sa značajnim tvrdnjama u financijskim izvještajima.
- Analitičke postupke oblikovane za utvrđivanje međuodnosa stavki i pojedinačnih stavki koji se čine neuobičajenim. Takvi bi postupci uključivali:
 - usporedbu financijskih izvještaja s izvještajima iz prethodnih razdoblja,
 - usporedbu financijskih izvještaja s očekivanim rezultatima i financijskim položajem,
 - proučavanje odnosa elemenata financijskih izvještaja za koje se očekuje da potvrde predvidiv model temeljen na normama grane djelatnosti ili prethodnim ostvarenjima subjekta.

Tijekom primjene ovih postupaka profesionalni računovođa u javnoj praksi će razmatrati pitanja koja su zahtijevala računovodstvene prilagodbe u prethodnim razdobljima.

- Upute u vezi s aktivnostima poduzetim na skupštinama dioničara, sastancima upravnog odbora, sastancima komisija upravnog odbora i drugim sjednicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje.
- Čitanje financijskih izvještaja radi razmatranja, temeljem informacija koje privuku pozornost profesionalnog računovođe u javnoj praksi, jesu li financijski izvještaji u skladu s naznačenom računovodstvenom osnovom njihovog sastavljanja.
- Pribavljanje izvješća od drugih profesionalnih računovođa u javnoj praksi, ako ih ima i ako se smatraju nužnima, koji su bili angažirani u reviziji ili pri uvidu financijskih izvještaja dijelova subjekta.
- Upute upućene osobama odgovornima za financijska i računovodstvena pitanja, primjerice, o tome:
 - jesu li sve transakcije bile proknjižene;
 - jesu li financijski izvještaji bili sastavljeni sukladno naznačenoj računovodstvenoj osnovi;
 - što se promijenilo u poslovnim aktivnostima subjekta i računovodstvenim načelima i praksi;
 - problemima koji su se pojavili postavljanjem prethodnih upita; i

- pribavljanju pisane izjave od menadžmenta kada se smatra primjerenim.

Dodatak 2 ovog MSU-a sadrži popis postupaka koji se često primjenjuju. Popis nije sveobuhvatan, niti mu je namjena da se svi navedeni postupci primijene pri svakom uvidu.

21. **Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba postaviti upite o događajima nastalim nakon datuma financijskih izvještaja koji mogu zahtijevati prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanja u financijskim izvještajima.** Profesionalni računovođa u javnoj praksi nema nikakve odgovornosti za provedbu postupaka kako bi se otkrili događaji nastalih poslije datuma izvješća o uvidu.
22. **Ako profesionalni računovođa u javnoj praksi ima razloga vjerovati da informacije podvrgnute uvidu mogu biti značajno pogrešno prikazane, treba obaviti dodatne ili obuhvatnije postupke koji su nužni kako bi mogao izraziti negativno uvjerenje, ili kako bi mogao potvrditi da je potrebno izdati modificirano izvješće.**

Zaključci i izvješćivanje

23. **Izvješće o uvidu treba sadržavati jasno napisan iskaz negativnog uvjerenja. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba pregledati i ispitati zaključke stvorene temeljem pribavljenih dokaza koji su osnova za izražavanje negativnog uvjerenja.**
24. **Temeljem obavljenog posla, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba procijeniti ukazuju li bilo koje informacije dobivene tijekom uvida na to da financijski izvještaj ne daje istinit i fer prikaz (ili “nisu fer prikazani, u svim značajnim odrednicama”) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**
25. **Izvješće o uvidu u financijske izvještaje opisuje djelokrug angažmana kako bi omogućilo čitateljima razumijevanje vrste obavljenog posla i pojasnilo da nije bila obavljena revizija i da se stoga ne izražava revizijsko mišljenje.**
26. **Izvješće o uvidu u financijske izvještaje treba sadržavati sljedeće osnovne elemente, obično po sljedećem redoslijedu:**
 - (a) **naslov¹⁴;**
 - (b) **naslovnika;**
 - (c) **početni ili uvodni odjeljak, uključujući:**
 - (i) **identifikaciju financijskih izvještaja o kojima je obavljen uvid; i**
 - (ii) **izjavu o odgovornosti menadžmenta subjekta i odgovornosti profesionalnog računovođe u javnoj praksi;**
 - (d) **odjeljak o djelokrugu koji sadrži opis obilježja uvida, uključujući:**

¹⁴ Može biti prikladno rabiti termin “neovisan” u naslovu kako bi se razlikovalo izvješće profesionalnog računovođe u javnoj praksi od izvješća koje bi mogli izdati drugi, primjerice službenici subjekta, ili od izvješća drugih profesionalnih računovođa u javnoj praksi koji ne moraju poštivati iste etičke zahtjeve kao i neovisni profesionalni računovođe u javnoj praksi.

- (i) poziv na ovaj MSU primjenjiv na angažmane uvida ili na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu,
 - (ii) navod da je uvid ograničen poglavito na upite i analitičke postupke; i
 - (iii) navod da revizija nije obavljena, da provedeni postupci pružaju manje uvjerenje od revizije te da nije izraženo revizijsko mišljenje.
- (e) izjavu negativnog uvjerenja;
 - (f) datum izvješća;
 - (g) adresu profesionalnog računovođe u javnoj praksi; i
 - (h) potpis profesionalnog računovođe u javnoj praksi.

Dodaci 3 i 4 ovog MSU-a sadrže prikaz izvješća o uvidu.

27. Izvješće o uvidu treba:

- (a) sadržati izjavu kako profesionalni računovođa u javnoj praksi nije uočio nešto što bi uzrokovalo da vjeruje kako financijski izvještaji ne pružaju istinit i fer prikaz (ili "nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama") u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (negativno uvjerenje); ili
- (b) ako je profesionalni računovođa u javnoj praksi uočio neki problem, sadržati opis onoga što narušava istinito i fer prikazivanje ("ili fer prezentiranje, u svim značajnim odrednicama") u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, ako nije neizvedivo, i kvantifikaciju mogućih učinaka ili mogućeg učinka na financijske izvještaje, i pritom:
 - (i) izrazi rezervu na dano negativno uvjerenje, ili
 - (ii) kada je učinak značajan i prožima financijske izvještaje toliko da profesionalni računovođa u javnoj praksi zaključi kako nije prikladno obrazlagati obmanjujući ili nepotpuni sadržaj financijskih izvještaja, tada on daje negativnu izjavu da financijski izvještaji ne pružaju istinit i fer prikaz (ili "ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama") u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; ili
- (c) ako je bilo značajnijih ograničenja djelokruga, opisuje ograničenja i, alternativno:
 - (i) izražava rezervu na dano negativno uvjerenje u vezi s mogućim korekcijama financijskih izvještaja za koje bi se moglo utvrditi, kada ne bi bilo ograničenja, da su nužne; ili
 - (ii) kada je mogući učinak ograničenja toliko značajan i prožimajući da profesionalni računovođa u javnoj praksi zaključi kako se nikakva razina uvjerenja ne može pružiti, tada on ne daje nikakvo uvjerenje.

28. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba datirati izvješće o uvidu s datumom kada je uvid okončan, što uključuje provedbu postupka u vezi s događajima nastalima do datuma izvješća. Međutim, budući da je njegova odgovornost izvijestiti o financijskim izvještajima

onakvima kakve je sastavio i predočio menadžment, on ne smije datirati izvješće o uvidu prije datuma s kojima je menadžment odobrio financijske izvještaje.

Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u financijske izvještaje

Pismo služi kao uputa u vezi s razmatranjima iznijetima u točki 10 ovog MSU-a i trebat će se modificirati sukladno konkretnim zahtjevima i okolnostima.

Upravnom odboru (ili odgovarajućem predstavniku visoke razine menadžmenta):

Svrha je ovoga pisma potvrditi naše razumijevanje uvjeta i ciljeva našega angažiranja te naravi i ograničenja usluga koje ćemo pružiti.

Obavit ćemo sljedeće usluge:

Obavit ćemo uvid u bilancu ABC društva na 31. prosinca 19xx., i uvid u račun dobiti i gubitka te u izvještaj novčanih tokova za godinu koja završava na navedeni datum sukladno s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili pozvati se na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjive na uvide). Nećemo obaviti reviziju tih financijskih izvještaja te sukladno tome nećemo izraziti revizijsko mišljenje o njima. S tim u skladu očekujemo da ćemo izvijestiti o financijskim izvještajima kako slijedi.

(Vidjeti Dodatak 3 ovog standarda.)

Odgovornost za financijske izvještaje, uključujući i za odgovarajuća objavljivanja, je na menadžmentu kompanije. To uključuje održavanje odgovarajućih računovodstvenih evidencija i internih kontrola te odabir i primjenu računovodstvenih politika. (Kao dio postupka uvida zahtijevat ćemo pismene izjave od menadžmenta u vezi s tvrdnjama koje se odnose na uvid.¹⁵)

Ovo pismo primjenjivat će se u godinama koje slijede, osim ako ne bude opozvano, izmijenjeno ili zamijenjeno (ako je primjenjivo).

Ne može se očekivati da će se našim angažmanom otkriti prijevare ili pogreške ili nezakonitosti koje postoje. Međutim, izvijestit ćemo Vas o svakom značajnom slučaju koji uočimo.

Molimo potpišite i dostavite nam kopiju ovog pisma, što će značiti da pristajete na naše angažiranje za uvid u financijske izvještaje.

XYZ & Co

Potvrđuje u ime društva ABC

(potpis)

Ime, prezime i funkcija

Datum

¹⁵ Diskrecijsko je pravo profesionalnog računovođe u javnoj praksi hoće li upotrijebiti ovu rečenicu.

Prikaz detaljnih postupaka koji se mogu izvoditi tijekom uvida u financijske izvještaje

1. Prosudbom profesionalnog računovođe u javnoj praksi se određuju postupci upita i analitičkih postupaka koji se izvode tijekom obavljanja uvida u financijske izvještaje. Niže navedeni postupci samo su kao primjer i ne provode se u cijelosti prilikom uvida. Dodatak nije zamišljen kao program ili kontrolna lista obavljanja uvida.

Općenito

2. Razmotriti uvjete i djelokrug angažmana s klijentom i s angažiranim timom.
3. Pripremiti pismo o preuzimanju angažmana uvidu, navodeći uvjete i djelokrug uključenosti.
4. Steći razumijevanje poslovnih aktivnosti subjekta i sustava evidentiranja financijskih transakcija i sastavljanja financijskih izvještaja.
5. Upitati jesu li sve financijske informacije evidentirane:
 - (a) potpuno,
 - (b) pravodobno, i
 - (c) nakon potrebnog odobravanja.
6. Pribaviti bruto bilancu i utvrditi je li u skladu s glavnom knjigom i financijskim izvještajima.
7. Razmotriti rezultate revizije i uvida obavljenih u prethodnim razdobljima, uključujući zahtijevane računovodstvene prilagodbe.
8. Upitati je li bilo nekih značajnijih promjena kod subjekta u odnosu na prethodnu godinu (na primjer, promjene u vlasništvu ili promjene u strukturi kapitala).
9. Upitati o računovodstvenim politikama i razmotriti jesu li:
 - (a) sukladne lokalnim ili međunarodnim standardima;
 - (b) prikladno primijenjene; i
 - (c) dosljedno primijenjene, i ako nisu, razmotriti jesu li obavljene promjene svake računovodstvene politike.
10. Čitati zapisnike skupština dioničara, sa sjednica upravnog odbora i drugih odgovarajućih odbora kako bi se ustanovila pitanja koja mogu biti značajna za uvid.
11. Upitati jesu li postojale neke aktivnosti pokrenute na skupštini dioničara, na sjednicama upravnog odbora i sličnih odbora koje bi mogle utjecati na financijske izvještaje.
12. Upitati o postojanju transakcija s povezanim strankama, kako su takve transakcije iskazane i jesu li povezane stranke odgovarajuće objavljene.

13. Upitati o nepredviđenim događajima i čvrsto preuzetim obvezama.
14. Upitati o planovima otuđivanja značajne imovine ili poslovnih segmenata.
15. Pribaviti financijske izvještaje i raspraviti ih s menadžmentom.
16. Razmotriti primjerenost objava u financijskim izvještajima i njihove prikladnosti u pogledu klasifikacije i predočavanja.
17. Usporediti rezultate prikazane u financijskim izvještajima tekućega razdoblja s onima prikazanim u financijskim izvještajima za usporedna prethodna razdoblja i, ako je moguće, s planovima i prognozama.
18. Pribaviti od menadžmenta objašnjenja za svaku neuobičajenu promjenu ili nedosljednost u financijskim izvještajima.
19. Razmotriti učinak bilo koje neispravljene pogreške – pojedinačno i ukupno. Upoznati menadžment s pogreškama i odrediti kako će neispravljene pogreške utjecati na izvješće o uvidu.
20. Razmotriti dobivanje izjava od menadžmenta.

Novac

21. Pribaviti izvode banaka. Raspitati se kod klijenta osoblja o bilo kojoj staroj ili neuobičajenoj stavki koja nije usklađena.
22. Upitati o transferima između računa novca u razdoblju prije i poslije datuma uvida.
23. Upitati postoje li bilo kakve blokade računa novca.

Potraživanja

24. Upitati o računovodstvenim politikama početnog evidentiranja potraživanja i utvrditi odobravaju li se bilo kakvi popusti na takve transakcije.
25. Pribaviti pregled potraživanja i utvrditi je li njegov zbroj usklađen s bruto bilancom.
26. Pribaviti i razmotriti objašnjenja značajnih odstupanja salda računa u odnosu na prethodna razdoblja ili u odnosu na očekivanja.
27. Pribaviti starosnu strukturu potraživanja od kupaca. Upitati o razlozima neuobičajeno velikih računa, potražnih salda računa ili bilo kakvih drugih neuobičajenih salda te upitati o naplativosti potraživanja.
28. Raspraviti s menadžmentom klasifikaciju potraživanja, uključujući dugoročna salda, neto potražna salda i iznose potraživanja od dioničara, direktora i drugih povezanih stranaka u financijskim izvještajima.
29. Upitati o metodi identificiranja računa “s usporenom naplatom” i određivanja ispravaka za sumnjiva potraživanja te razmatrati njihovu prikladnost.
30. Upitati jesu li potraživanja založena, faktorirana ili diskontirana.

31. Upitati o primijenjenim postupcima kako bi se osiguralo odgovarajuće razgraničenje transakcija prodaje i vraćanja prodane robe.
32. Upitati predstavljaju li računi robu poslanu u konsignaciju i ako je tako, jesu li obavljene korekcije radi poništavanja tih transakcija i uključivanja robe u stavku zaliha.
33. Upitati jesu li neka velika odobrenja u vezi iskazanim prihodom dana poslije datuma bilance i jesu li za takve iznose napravljeni ispravci.

Zalihe

34. Pribaviti inventurnu listu i utvrditi je li:
 - (a) zbroj usklađen sa stanjem u bruto bilanci, i
 - (b) temeljena na popisu zaliha.
35. Upitati o metodi popisivanja zaliha.
36. Gdje popis nije obavljen na datum bilance, upitati primjenjuje li se:
 - (a) sustav kontinuiranog popisivanja i obavljaju li se periodične usporedbe sa stvarnim količinama zaliha, i
 - (b) sustav integriranih troškova i je li on u prošlosti omogućavao dobivanje pouzdanih informacija.
37. Raspraviti o prilagodbama izvršenim temeljem posljednje inventure.
38. Upitati o postupcima primjenjivanim u kontroli razgraničenja i praćenja bilo kakvih kretanja zaliha.
39. Upitati o osnovama primijenjenim u procjenjivanju svake kategorije zaliha i naročito u pogledu eliminiranja internog profita. Upitati jesu li zalihe procijenjene po trošku nabave ili neto prodajne vrijednosti, ovisno o tome koja je vrijednost manja.
40. Razmotriti dosljednost s kojom se primjenjuju metode vrednovanja zaliha, uključujući elemente kao što su materijal, rad i režija.
41. Usporediti iznose glavnih kategorija zaliha s onima iz prethodnih razdoblja i s očekivanima za tekuće razdoblje. Upitati o značajnim promjenama i razlikama.
42. Usporediti obrtaj zaliha s podacima iz prethodnih razdoblja.
43. Upitati o metodama primijenjenima za utvrđivanje zastarjelih zaliha i zaliha s usporenim obrtajem i jesu li takve zalihe iskazane po neto prodajnoj vrijednosti.
44. Upitati jesu li neke zalihe primljene u konsignaciju i ako jesu, jesu li obavljene prilagodbe kako bi se takva roba isključila iz zaliha.
45. Upitati jesu li neke zalihe pod hipotekom, uskladištene na drugim lokacijama ili su dane u konsignaciju drugima te razmotriti jesu li takve transakcije primjereno iskazane.

Ulaganja (uključujući pridružene kompanije i utržive vrijednosnice)

46. Pribaviti analitiku ulaganja na datum bilance i utvrditi je li sukladna bruto bilanci.
47. Upitati o računovodstvenim politikama primijenjenim na ulaganja.
48. Upitati menadžment o vrijednostima po kojima se iskazuju ulaganja. Razmotriti postoje li bilo kakvi problemi naplativosti.
49. Razmotriti jesu li računovodstveno primjereno iskazani dobiti i gubici te dobit od ulaganja.
50. Upitati o podjeli dugoročnih i kratkoročnih ulaganja.

Dugotrajna materijalna imovina i ispravak vrijednosti

51. Pribaviti analitiku dugotrajne materijalne imovine u kojoj se iskazuje nabavna vrijednost (trošak nabave) i kumulirani ispravak vrijednosti te utvrditi slažu li se s bruto bilancom.
52. Upitati o primijenjenim računovodstvenim politikama u vezi s amortizacijom i razlikovanjem između kapitaliziranih izdataka i troškova održavanja. Razmotriti je li dugotrajna materijalna imovina pretrpjela značajno, trajno smanjenje vrijednosti.
53. Raspraviti s menadžmentom o povećanjima i smanjenjima na računima dugotrajne materijalne imovine i iskazivanju dobitaka i gubitaka od prodaje ili otpisa. Upitali jesu li sve takve transakcije bile iskazane.
54. Upitati o dosljednosti metode ispravka vrijednosti i stopa amortizacije te usporediti obračunati ispravak s podacima prethodnih godina.
55. Upitati postoji li ikakva hipoteka nad dugotrajnom materijalnom imovinom.
56. Raspraviti da li su lizing aranžmani primjereno iskazani u financijskim izvještajima sukladno važećim računovodstvenim pravilima.

Unaprijed plaćeni troškovi, nematerijalna i ostala imovina

57. Pribaviti analitike u kojima su naznačene naravi tih računa i raspraviti s menadžmentom o njihovoj nadoknadivosti.
58. Upitati o osnovama iskazivanja tih računa i o primijenjenim metodama amortizacije.
59. Usporediti stanje odgovarajućih računa troškova s onima iz prethodnih razdoblja i razmotriti s menadžmentom značajnija odstupanja.
60. Razmotriti s menadžmentom podjelu na dugoročne i kratkoročne račune.

Obveze po kreditima

61. Pribaviti od menadžmenta analitiku obveza po kreditima i utvrditi je li njezin zbroj usklađen s bruto bilancom.

62. Upitati postoji li bilo koji kredit gdje menadžment nije ispunio odredbe ugovora o kreditu i, ako takvog ima, raspitati se o menadžmentovim aktivnostima kao i o tome jesu li odgovarajuće prilagodbe izvršene u financijskim izvještajima.
63. Razmotriti razumnost iskazanih rashoda kamata u odnosu na stanje kredita.
64. Upitati jesu li obveze po kreditima osigurane.
65. Upitati jesu li obveze po kreditima klasificirane između dugoročnih i kratkoročnih obveza.

Obveze iz poslovanja

66. Upitati o računovodstvenim politikama za inicijalno knjiženje obveza iz poslovanja i ima li poslovni subjekt pravo na neke popuste na takve transakcije.
67. Pribaviti i razmotriti objašnjenja značajnih odstupanja u stanjima računa u odnosu na prethodna razdoblja ili očekivane vrijednosti.
68. Pribaviti analitiku obveza iz poslovanja i utvrditi je li zbroj usklađen s bruto bilancom.
69. Upitati jesu li stanja usklađena s vjerovnikovim iskazima i usporediti sa stanjima prethodnog razdoblja. Usporediti obrtaj s prethodnim razdobljima.
70. Razmotriti može li biti značajnih neproknjiženih obveza.
71. Upitati jesu li odvojeno prikazane obveze prema dioničarima, direktorima i drugim povezanim strankama.

Obračunate obveze i nepredviđene obveze

72. Pribaviti analitiku obračunatih obveza i utvrditi slaže li se zbroj s bruto bilancom.
73. Usporediti značajna stanja odgovarajućih računa rashoda sa sličnim računima za prethodna razdoblja.
74. Upitati o odobravanju takvih obračunskih veličina, o uvjetima plaćanja, usklađenosti s uvjetima, dodatnim jamstvima i klasifikacijama.
75. Upitati o metodi određivanja obračunatih obveza.
76. Upitati o prirodi iznosa uključenih pod nepredviđene obveze i preuzete obveze.
77. Upitati postoji li neka stvarna ili nepredviđena obveza, a da nije evidentirana na računima. Ako postoji, razmotriti s menadžmentom je li potrebno izvršiti rezerviranja ili se obrazloženja moraju dati u bilješkama uz financijske izvještaje.

Porez na dobit i drugi porezi

78. Upitati menadžment postoji li neki slučaj, uključujući i neslaganje s poreznom upravom, što bi moglo imati značajan učinak na obveze za porez.
79. Razmotriti obveze za porez u odnosu na dobit subjekta iskazanu za to razdoblje.

80. Raspitati se kod menadžmenta o primjerenosti iskazanih odgođenih i tekućih obveza za porez, uključujući i o rezerviranjima u vezi s prethodnim razdobljima.

Naknadni događaji (događaji poslije datuma bilance)

81. Pribaviti od menadžmenta posljednji privremeni financijski izvještaj i usporediti ga s financijskim izvještajem koji je na uvidu, ili s istovrsnim financijskim izvještajem za usporedivo razdoblje iz prethodne godine.
82. Upitati o događajima nakon datuma bilance koji imaju značajan učinak na financijske izvještaje koji su na uvidu, a posebice upitati:
- (a) nije li nastala neka značajna preuzeta obveza ili neizvjesnost nakon datuma bilance;
 - (b) nisu li nastale neke značajne promjene u dioničkom kapitalu, dugoročnom dugu ili obrtnom kapitalu do datuma upita; i
 - (c) jesu li izvršene neke značajne prilagodbe u razdoblju između datuma bilance i datuma upita.

Razmotriti potrebu za prilagodbama ili objavama u financijskim izvještajima.

83. Pribaviti i pročitati zapisnike skupština dioničara, sa sjednice upravnog odbora i odgovarajućih odbora nakon datuma bilance.

Parnice

84. Raspitati se kod menadžmenta je li subjekt izložen bilo kakvoj pravnoj radnji – najavljenoj, neriješenoj ili u tijeku. Razmotriti njihov učinak na financijske izvještaje.

Kapital i rezerve

85. Pribaviti i razmotriti analitiku transakcija na računima kapitala i rezervi, uključujući nove emisije, povlačenja i dividende.
86. Upitati postoje li bilo kakva ograničenja u svezi sa zadržanom dobiti ili drugim računima kapitala i rezervi.

Poslovanje

87. Usporediti rezultate s onima iz prethodnih razdoblja i onima očekivanim za tekuće razdoblje. Raspraviti s menadžmentom o značajnim odstupanjima.
88. Razmotriti je li priznavanje važnih prihoda i rashoda obavljeno u odgovarajućem obračunskom razdoblju.
89. Razmotriti izvanredne i neuobičajene stavke.
90. Razmotriti i raspraviti s menadžmentom o odnosu između odgovarajućih stavki na računima prihoda i imovine, njihove logičnosti u kontekstu sličnih odnosa za prethodna razdoblja i drugih informacija raspoloživih revizoru.

Oblik pozitivnog izvješća o uvidu

IZVJEŠĆE O UVIDU ZA _____

Obavili smo uvid u priloženu bilancu društva ABC na 31. prosinca 19xx. i s njom povezani račun dobiti i gubitka te izvještaj o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za ove financijske izvještaje odgovoran je menadžment društva. Naša je odgovornost izdati izvješće o tim financijskim izvještajima temeljem uvida.

Uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili se pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjivu na obavljanje uvida). Taj standard nalaže da planiramo i obavimo uvid kako bismo stekli umjereno uvjerenje o tome da su financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Uvid je ograničen uglavnom na postavljanje upita osoblju društva i analitičke postupke primijenjene na financijske podatke i na taj način pruža manje uvjerenja od revizije. Nismo obavili reviziju i sukladno tome ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Temeljem našega uvida, ništa nas nije upozoravalo na mogućnost da povjerujemo kako priloženi financijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (ili nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima.¹⁶

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA U JAVNOJ PRAKSI

Datum

Adresa

¹⁶ Ili navesti mjerodavne nacionalne standarde.

Primjeri izvješća o uvidu različitih od pozitivnih

Rezerva za odstupanja od Međunarodnih računovodstvenih standarda

IZVJEŠĆE O UVIDU ZA _____

Obavili smo uvid u priloženu bilancu društva ABC na 31. prosinca 19xx. i s njom povezani račun dobiti i gubitka te izvještaj o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za ove financijske izvještaje odgovoran je menadžment društva. Naša je odgovornost izdati izvješće o tim financijskim izvještajima temeljem uvida.

Uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili se pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjivu na obavljanje uvida). Taj standard nalaže da planiramo i obavimo uvid kako bismo stekli umjereno uvjerenje o tome da su financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Uvid je ograničen uglavnom na postavljanje upita osoblju društva i analitičke postupke primijenjene na financijske podatke i na taj način pruža manje uvjerenja od revizije. Nismo obavili reviziju i sukladno tome ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Menadžment nas je izvijestio da su zalihe iskazane po trošku nabave koji je veći od neto prodajne vrijednosti. Menadžmentov obračun, u koji smo obavili uvid, pokazuje kako bi zalihe bile manje za X USD, a neto dobit i dionička glavica smanjile bi se za X USD da su zalihe bile vrednovane, kako se zahtijeva Međunarodnim računovodstvenim standardima,¹⁷ po nižoj vrijednosti od troška nabave ili neto prodajne vrijednosti.

Temeljem našega uvida, osim učinka precijenjenosti zaliha iznijetog u prethodnome odjeljku, ništa nas nije upozoravalo na to da povjerujemo kako priloženi financijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (ili nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima¹⁸.

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA U JAVNOJ PRAKSI

Datum

Adresa

¹⁷ Vidjeti fusnotu 4.

¹⁸ Vidjeti fusnotu 4.

IZVJEŠĆE O UVIDU ZA _____

Obavili smo uvid u priloženu bilancu društva ABC na 31. prosinca 19xx. i s njom povezani račun dobiti i gubitka te izvještaj o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za ove financijske izvještaje odgovoran je menadžment društva. Naša je odgovornost izdati izvješće o tim financijskim izvještajima.

Uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2400 (ili se pozvati na mjerodavne nacionalne standarde ili praksu primjenjivu na obavljanje uvida). Taj standard nalaže da planiramo i obavimo uvid kako bismo stekli umjereno uvjerenje o tome da su financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Uvid je ograničen uglavnom na postavljanje upita osoblju društva i analitičke postupke primijenjene na financijske podatke i na taj način pruža manje uvjerenja od revizije. Nismo obavili reviziju i sukladno tome ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Kao što je navedeno u bilješci X, u ovim financijskim izvještajima ne odražava se konsolidacija financijskih izvještaja ovisnih društava za koje su ulaganja iskazana po metodi troškova. Prema Međunarodnim računovodstvenim standardima¹⁹ financijski izvještaji ovisnih društava trebaju se konsolidirati.

Temeljem našega uvida, zbog prožimajućeg učinka pitanja iznijetog u prethodnome odjeljku na cjelokupne financijske izvještaje, priloženi financijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (ili nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama) u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima²⁰.

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐA U JAVNOJ PRAKSI

Datum

Adresa

¹⁹ Vidjeti fusnotu 4.

²⁰ Vidjeti fusnotu 4.

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2410
UVID U FINACIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA KOJEG JE
OBAVIO NEOVISNI REVIZOR SUBJEKTA

(Na snazi za uvide u financijske informacije međurazdoblja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2006. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-3
Opća načela uvida u financijske informacije međurazdoblja.....	4-6
Cilj angažmana uvida u financijske informacije međurazdoblja	7-9
Dogovaranje uvjeta angažmana	10-11
Postupci uvida u financijske informacije međurazdoblja.....	12-29
Ocjenjivanje pogrešnog prikazivanja	30-33
Izjave menadžmenta.....	34-35
Revizorova odgovornost za prateće informacije	36-37
Komuniciranje.....	38-42
Izješćivanje o sadržaju, razmjeru i rezultatima uvida u financijske informacije međurazdoblja	43-63
Dokumentacija	64
Datum stupanja na snagu.....	65
Dodatak 1: Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u financijske informacije međurazdoblja	
Dodatak 2: Analitički postupci koje revizor može razmotriti kada obavlja uvid u financijske informacije međurazdoblja	
Dodatak 3: Primjer pisma s izjavom menadžmenta	
Dodatak 4: Primjeri izvješća o uvidu u financijske informacije međurazdoblja	
Dodatak 5: Primjeri izvješća o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja	
Dodatak 6: Primjeri izvješća o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog ograničenja u djelokругu kojeg nije nametnuo menadžment	
Dodatak 7: Primjeri izvješća o uvidu s negativnim zaključkom zbog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja	

Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2410 "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta " treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga" koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standard za angažmane uvida.

Uvod

- (k) Svrha je ovog Međunarodnog standarda za angažman uvida (MSU-a) uspostaviti standarde i pružiti upute o revizorovim profesionalnim odgovornostima kada revizor preuzme obvezu obavljanja uvida u financijske informacije međurazdoblja revizijskog klijenta i o obliku i sadržaju izvješća. Pojam "revizor" se koristi u ovom MSU-u ne zbog toga što revizor obavlja djelatnost revizije, nego zbog toga što je djelokrug ovog MSU-a ograničen na uvid u financijske informacije međurazdoblja koji obavlja neovisni revizor financijskih izvještaja subjekta.
- (l) Za svrhu ovog MSU-a, financijske informacije međurazdoblja su financijske informacije koje su pripremljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja²¹ i sadrže ili potpuni ili skraćeni skup financijskih izvještaja za razdoblje koje je kraće od subjektove poslovne godine.
- (m) **Revizor koji je angažiran kako bi obavio uvid u financijske informacije međurazdoblja treba obaviti uvid u skladu s ovim MSU-om.** Kroz obavljanje revizije godišnjih financijskih izvještaja revizor stječe razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući o njegovim internim kontrolama. Kada je revizor angažiran za obavljanje uvida u financijske informacije, to se razumijevanje ažurira pomoću upita koji se postavljaju tijekom uvida i pomaže revizoru u usmjeravanju upita koje treba postaviti i analitičkih i drugih postupaka koje treba primijeniti. Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je angažiran kako bi obavio uvid u financijske informacije međurazdoblja, a koji nije subjektov revizor, obavlja uvid u skladu s MSU-om 2400 "Angažmani uvida u financijske izvještaje". Pošto profesionalni računovođa u javnoj praksi uobičajeno nema isto razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i o njegovim internim kontrolama, kao revizor subjekta, to profesionalni računovođa u javnoj praksi treba obaviti različite upite i postupke da bi postigao cilj uvida.
- 3a. Ovaj MSU je usmjeren na uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg obavlja subjektov revizor. Međutim, treba ga primijeniti, uz prilagodbe koje su nužne u danim okolnostima, kada subjektov revizor preuzme angažman uvida u povijesne financijske informacije koje nisu financijske informacije međurazdoblja nekog klijenta revizije*.

Opća načela uvida u financijske informacije međurazdoblja

- (n) **Revizor treba poštivati etičke zahtjeve relevantne za reviziju godišnjih financijskih izvještaja subjekta.** Ti etički zahtjevi usmjeravaju profesionalne odgovornosti u sljedećim područjima: neovisnost, poštenje, objektivnost, profesionalna kompetentnost i dužna pažnja, povjerljivost, profesionalno ponašanje i tehničke standarde.
- (o) **Revizor treba primijeniti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na pojedinačni angažman.** Elementi kontrola kvalitete koji su relevantni za pojedinačni angažman uključuju odgovornosti vodstva za kvalitetu angažmana, etičke zahtjeve, prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, dodjeljivanje tima koji će obaviti angažman, obavljanje angažmana i monitoring.

²¹ Na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde.

* Točka 3a i fusnota 4 su bile ubačene u ovaj MSU u prosincu 2007.godine kako bi se pojasnila primjena MSU-a.

- (p) **Revizor treba planirati i obaviti uvid uz primjenu profesionalnog skepticizma, prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje imaju za posljedicu da je potrebno značajno prepravljavanje financijskih informacija međurazdoblja kako bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.** Pristup s profesionalnim skepticizmom znači da revizor kritički procjenjuje, uz preispitivanje, valjanost dobivenih dokaza i oprezan je spram dokaza koji su kontradiktorni ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili izjava subjektovog menadžmenta.

Cilj angažmana uvida u financijske informacije međurazdoblja

- (q) Cilj je uvida u financijske informacije međurazdoblja omogućiti revizoru da, na temelju uvida, izrazi zaključak o tome je li bilo što usmjerilo njegovu pozornost i prouzročilo da povjeruje kako financijske informacije međurazdoblja nisu sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Revizor postavlja upite i obavlja analitičke i druge postupke uvida kako bi smanjio na umjerenu razinu rizik izražavanja nekog neodgovarajućeg zaključka kada su financijske informacije međurazdoblja značajno pogrešno prikazane.
- (r) Cilj uvida u financijske informacije međurazdoblja značajno se razlikuje od onoga kojeg ima neka revizija koja se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Uvid u financijske informacije međurazdoblja ne osigurava osnovu za izražavanje mišljenja o tome da li financijske informacije pružaju istinit i fer prikaz, ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- (s) Uvid, za razliku od revizije, nije zamišljen da osigura razumno uvjerenje o tome da su financijske informacije bez značajnog pogrešnog prikazivanja. Uvid se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku te od primjene analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid može skrenuti pozornost revizoru na značajna pitanja koja utječu na financijske informacije međurazdoblja, ali ne osigurava sve dokaze koji bi se zahtijevali u slučaju revizije.

Dogovaranje uvjeta angažmana

- (t) **Revizor i klijent trebaju dogovoriti uvjete angažmana.**
- (u) Dogovoreni uvjeti se uobičajeno evidentiraju u pismu o preuzimanju angažmana uvida. Takvo komuniciranje pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi sa sadržajem angažmana, a naročito cilja i djelokruga angažmana, menadžmentovih odgovornosti, razmjera revizorove odgovornosti, uvjerenja koje će se dobiti te sadržaja i oblika izvješća. Komuniciranje uobičajeno obuhvaća sljedeća pitanja:
- Cilj uvida u financijske informacije međurazdoblja.
 - Djelokrug uvida.
 - Menadžmentovu odgovornost za financijske informacije međurazdoblja.
 - Menadžmentovu odgovornost za ustanovljivanje i održavanje učinkovitih internih kontrola relevantnih za pripremanje financijskih informacija međurazdoblja.
 - Menadžmentovu odgovornost za osiguravanje dostupnosti revizoru svih financijskih evidencija i s tim povezanih informacija.

- Menadžmentov pristanak davanja pisanih izjava revizoru kako bi se potkrijepile usmene izjave dane tijekom uvida, kao i podnesci koji su implicitno sadržani u subjektivim evidencijama.
- Anticipirani oblik i sadržaj izvješća kojeg treba izdati, uključujući identitet onoga na koga će se nasloviti izvješće.
- Menadžmentov pristanak da gdje neki dokument, koji sadrži financijsku informaciju međurazdoblja, navodi da je subjektov revizor bio obavio uvid u financijske informacije međurazdoblje, izvješće o uvidu će se također uključiti u dokument.

Primjer pisma o preuzimanju angažmana je sadržan u Dodatku 1 ovog MSU-a. Uvjeti angažmana uvida u financijske informacije međurazdoblja mogu se kombinirati s uvjetima preuzimanja revizije godišnjih financijskih izvještaja.

Postupci uvida u financijske informacije međurazdoblja

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola

- (v) **Revizor treba steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, jer je to u vezi i s pripremanjem godišnjih financijskih informacija i financijskih informacija međurazdoblja, koje je dostatno za planiranje i obavljanje angažmana tako da može:**
 - (a) **prepoznati vrste mogućih pogrešnih prikazivanja i sagledati vjerojatnost njihovog nastanka; i**
 - (b) **odabrati upite, analitičke i druge postupke uvida koji će osigurati revizoru osnovicu za izvješćivanje o tome je li nešto skrenulo revizorovu pozornost što uzrokuje da vjeruje kako financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**
- (w) Kao što se zahtijeva MRevS-om 315, "Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja", revizor koji je revidirao subjektove financijske izvještaje za jedno ili više godišnjih razdoblja stekao je razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, koje je dostatno za obavljanje revizije pošto se odnosi na pripremanje godišnjih financijskih informacija. U planiranju uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizor ažurira to razumijevanje. Revizor također stječe dostatno razumijevanje internih kontrola o tome kako se one odnose na pripremanje financijskih informacija međurazdoblja pošto se ono može razlikovati od internih kontrola povezanih s pripremanjem godišnjih financijskih informacija.
- (x) Revizor koristi razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, kako bi odredio upite koje treba postaviti te analitičke i druge postupke uvida koje treba primijeniti da bi prepoznao određene događaje, transakcije ili tvrdnje na koje može usmjeriti upite ili primijeniti analitičke i druge postupke uvida.
- (y) Postupci koje obavlja revizor kako bi ažurirao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, uobičajeno uključuje sljedeće:
 - čitanje dokumentacije, u razmjeru u kojem je nužno, revizija prethodnih godina i uvida prethodnih međurazdoblja u odnosu na tekuću godinu i usporedna međurazdoblja, kako bi to

omogućilo revizoru da prepozna pitanja koja mogu utjecati na financijske informacije tekućeg međurazdoblja.

- razmatranje svakog značajnog rizika, uključujući rizika da menadžment zaobiđe kontrole, koji je uočen u reviziji financijskih izvještaja prethodne godine.
 - čitanje najnovijih godišnjih financijskih informacija i usporedivih financijskih informacija međurazdoblja za prethodno razdoblje.
 - razmatranje značajnosti uz povezivanje na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja pošto se to odnosi na financijske informacije međurazdoblja kako bi se pomoglo u određivanju vrsta i obujma postupaka koje treba obaviti i u ocjenjivanju učinaka pogrešaka.
 - razmatranje sadržaja svakog ispravljenog pogrešnog prikazivanja i otkrivenog neispravljenog neznačajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima prethodne godine.
 - razmatranje značajnih financijskih, računovodstvenih i izvještajnih pitanja koja mogu biti od trajnije važnosti kao što su značajni nedostaci u internim kontrolama.
 - razmatranje rezultata nekih revizijskih postupaka obavljenih u vezi s financijskim izvještajima tekuće godine.
 - razmatranje rezultata nekih obavljenih internih revizija i naknadnih aktivnosti koje je poduzeo menadžment.
 - postavljanje upita menadžmentu o rezultatima menadžmentove procjene rizika da financijske informacije međurazdoblja mogu biti značajno pogrešno prikazane kao posljedica prijevare.
 - postavljanje upita menadžmentu o učincima promjena u subjektivim poslovnim aktivnostima.
 - postavljanje upita menadžmentu o značajnim promjenama u internim kontrolama i mogućim učincima tih promjena na pripremanje financijskih informacija međurazdoblja.
 - postavljanje upita menadžmentu o postupku kojim su bile pripremljene financijske informacije međurazdoblja i pouzdanosti potkrjepljujućih računovodstvenih evidencija s kojima se financijske informacije međurazdoblja usklađuju ili potvrđuju.
- (z) Revizor određuje vrste postupaka uvida koje treba obaviti za komponente grupe, ako postoje, i, gdje je primjenjivo, komunicirati o tim pitanjima s drugim revizorima uključenim u uvid. Čimbenike koje treba razmotriti uključuju značajnost financijskih informacija međurazdoblja komponenti grupe i rizik njihovog pogrešnog prikazivanja i revizorovo razumijevanje razmjera u kojem su interne kontrole nad pripremanjem takvih informacija centralizirane ili decentralizirane.
- (aa) **Kako bi planirao i obavio uvid u financijske informacije međurazdoblja, nedavno imenovani revizor koji još nije obavio reviziju godišnjih financijskih izvještaja u skladu s MRevS-ima, treba steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, pošto se ono odnosi i na pripremanje godišnjih financijskih informacija i na pripremanje financijskih informacija međurazdoblja.**
- (bb) To razumijevanje omogućava revizoru da u obavljanju uvida u financijske informacije međurazdoblja u skladu s ovim MSU-om usmjeri upite koje postavlja te analitičke i druge postupke uvida koje primjenjuje. Kao dio stjecanja tog razumijevanja, revizor uobičajeno

postavlja upite revizoru prethodniku i, gdje je izvedivo, pregledava dokumentaciju revizora prethodnika za prethodnu godišnju reviziju i za bilo koje međurazdoblje u tekućoj godini za koje je revizor prethodnik bio obavio uvid. U obavljanju toga, revizor razmatra sadržaj svih ispravljenih pogrešnih prikazivanja i svih neispravljenih pogrešnih prikazivanja koje je ustanovio revizor prethodnik, sve značajne rizike, uključujući i rizik da menadžment zaobilazi kontrole, te značajna računovodstvena i izvještajna pitanja koja mogu biti od trajnije važnosti, kao što su nedostaci u internim kontrolama.

Upiti, analitički i drugi postupci uvida

(cc) Revizor treba postaviti upite, prvenstveno osobama odgovornim za financijska i računovodstvena pitanja, te obaviti analitičke i druge postupke uvida kako bi omogućili revizoru zaključiti je li, na osnovi obavljenih postupaka, nešto skrenulo pozornost revizoru što uzrokuje da revizor vjeruje kako financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

(dd) Uvid redovito ne zahtijeva testove računovodstvenih evidencija pomoću provjere, promatranja ili konfirmiranja. Postupci za obavljanje uvida u financijske informacije međurazdoblja su uobičajeno ograničeni na postavljanje upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijska i računovodstvena pitanja, te primjenjivanje analitičkih i drugih postupaka uvida, radije nego na dobivanje potvrđujućih informacija u vezi sa značajnim računovodstvenim pitanjima povezanim s financijskim informacijama međurazdoblja. Revizorovo razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih kontrola, rezultati procjena rizika povezanih s prethodnom revizijom i revizorovo sagledavanje kako je značajnost u kontekstu kako je to povezano s financijskim informacijama međurazdoblja, utječe na sadržaj i obujam postavljenih upita te primijenjenih analitičkih i drugih postupaka uvida.

(ee) Revizor uobičajeno provodi sljedeće postupke:

- Čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje i drugih odgovarajućih odbora kako bi se uočila pitanja koja mogu utjecati na financijske informacije međurazdoblja i postavljanje upita o pitanjima koja su razmatrana na sjednicama za koje nisu raspoloživi zapisnici, a koja mogu utjecati na financijske informacije međurazdoblja.
- Sagledavanje učinka, ako ga ima, pitanja koja su uzrokovala modificiranje revizijskog izvješća ili izvješća o uvidu, računovodstvenih prepravljavanja ili neprepravljenih pogrešnih prikazivanja iz vremena ranije revizije ili uvida.
- Komuniciranje, gdje je odgovarajuće, s drugim revizorima koji obavljaju uvid u financijske informacije međurazdoblja za značajne komponente grupe u kojoj je izvještajni subjekt.
- Postavljanje upita menadžmentu odgovornom za financijska i računovodstvena pitanja i drugih, kako je odgovarajuće, o sljedećem:
 - jesu li financijske informacije međurazdoblja bile pripremljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
 - je li bilo nekih promjena u računovodstvenim načelima ili metodama njihovog primjenjivanja.
 - jesu li neke nove transakcije uvjetovale primjenu novih računovodstvenih načela.

- sadrže li financijske informacije međurazdoblja neko znano neispravljeno pogrešno prikazivanje.
- o neuobičajenoj ili složenoj situaciji koja je mogla utjecati na financijske informacije međurazdoblja, kao što je poslovno spajanje ili otuđivanje segmenta poslovanja.
- o značajnim pretpostavkama koje su relevantne za mjerenje ili objavljivanja fer vrijednosti i menadžmentovu namjeru i mogućnost da provede određeni pravac djelovanja u ime subjekta.
- jesu li transakcije s povezanim strankama bile primjereno obračunane i objavljene u financijskim informacijama međurazdoblja.
- o značajnim promjenama u čvrsto preuzetim obvezama i ugovorenim obvezama.
- o značajnim promjenama u mogućim obvezama, uključujući i o parnicama i sudskim sporovima.
- o poštivanju klauzula iz ugovora s vjerovnicima.
- o pitanjima koja su iskrsla tijekom primjenjivanja postupaka uvida.
- o značajnim transakcijama nastalih u nekoliko posljednjih dana međurazdoblja ili u prvih nekoliko dana u sljedećem međurazdoblju.
- o saznanju o bilo kojoj prijevari ili sumnji na prijevaru koja ima učinka na subjekt i uključuje:
 - menadžment;
 - zaposlenike koji imaju značajne uloge u internim kontrolama; ili
 - ostale, gdje prijevara može imati značajan učinak na financijske informacije međurazdoblja.
- o saznanju o bilo kojim tvrdnjama koje su priopćili zaposlenici, bivši zaposlenici, analitičari, regulatori ili drugi o postojanju prijave ili sumnji da ona postoji, a koja može utjecati na subjektove financijske informacije međurazdoblja.
- o saznanju o bilo kojoj stvarnoj ili mogućoj nesukladnosti sa zakonima ili regulativama koja može imati značajan učinak na financijske informacije međurazdoblja
- Primjenjivanje analitičkih postupaka na financijske informacije međurazdoblja oblikovane kako bi se otkrili međuodnosi i pojedinačne stavke koje se čine neuobičajenim i koje mogu odražavati značajna pogrešna prikazivanja u financijskim informacijama međurazdoblja. Analitički postupci mogu uključiti analize pokazatelja i statističke tehnike kao što su analize trenda ili analize regresije i mogu se obavljati ručno ili uz korištenje računalom potpomognutih tehnika. Dodatak 2 u ovom MSU-u sadrži primjere analitičkih postupaka koje revizor može razmotriti kada obavlja uvid u financijske informacije međurazdoblja.
- Čitanje financijskih informacija međurazdoblja i sagledavanje je li nešto skrenulo revizorovu pozornost što uzrokuje da vjeruje kako financijske informacije međurazdoblja nisu

pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

- (ff) Revizor može obaviti mnoge postupke uvida prije ili istodobno sa subjektivim pripremanjem financijskih informacija međurazdoblja. Na primjer, može biti izvedivo da ažurira razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, te započne čitanje primjenjivih zapisnika prije kraja međurazdoblja. Obavljanje nekog postupaka uvida ranije u međurazdoblju također omogućuje ranije uočavanje i sagledavanje značajnih računovodstvenih pitanja koja utječu na financijske informacije međurazdoblja.
- (gg) Revizor koji obavlja uvid u financijske informacije međurazdoblja je također angažiran i za obavljanje revizije godišnjih financijskih izvještaja subjekta. Zbog učinkovitosti i pogodnosti, revizor može odlučiti obaviti određene revizijske postupke istodobno s uvidom u financijske informacije međurazdoblja. Na primjer, informacije dobivene čitanjem zapisnika sa sjednica odbora direktora u vezi s uvidom u financijske informacije međurazdoblja mogu se također koristiti za godišnju reviziju. Revizor može također odlučiti da obavi, u vrijeme uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizijske postupke koje bi bilo potrebno obaviti za svrhu revizije godišnjih financijskih izvještaja, kao što je na primjer obavljanje revizijskih postupaka za značajne ili neuobičajene transakcije nastale tijekom razdoblja, kao što su poslovna spajanja, restrukturiranja ili značajne transakcije vezane uz prihode.
- (hh) Uvid u financijske informacije međurazdoblja uobičajeno ne zahtijeva potvrđivanje upita o sudskim sporovima ili parnicama. Stoga, uobičajeno nije potrebno poslati dopis s upitima subjektivom odvjetniku. Izravno komuniciranje sa subjektivim odvjetnikom u vezi sa sudskim sporovima ili parnicama može, međutim, biti primjereno ako neko pitanje skrene pozornost revizoru koje uzrokuje da si revizor postavlja pitanje o tome nisu li financijske informacije međurazdoblja pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i revizor vjeruje da subjektiv odvjetnik može imati relevantne informacije.
- (ii) Revizor treba dobiti dokaze da su financijske informacije međurazdoblja usklađene ili se slažu s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama. Revizor može dobiti dokaze da su financijske informacije međurazdoblja usklađene ili se slažu s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama izborom financijske informacije međurazdoblja i praćenjem njezine zastupljenosti u:
 - (a) računovodstvenim evidencijama, kao što je glavna knjiga, ili konsolidacijskom tabelom koja je usklađena ili se slaže s računovodstvenim evidencijama; i
 - (b) drugim potkrjepljujućim podacima u subjektivim evidencijama kako je potrebno.
- (jj) **Revizor treba upitati je li menadžment prepoznao sve događaje nastale do datuma izvješća o uvidu koji mogu zahtijevati prepravljanje financijskih informacija međurazdoblja ili objavljivanje u njima.** Nije potrebno da revizor obavi druge postupke radi otkrivanja događaja nastalih nakon datuma izvješća o uvidu.
- (kk) **Revizor treba upitati je li menadžment promijenio svoju procjenu subjektive sposobnosti da nastavi s poslovanjem po temeljnoj računovodstvenoj pretpostavci vremenske neograničenosti poslovanja. Kada, kao posljedica tog upita ili drugih postupaka uvida, revizor postane svjestan događaja ili uvjeta koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu o subjektovoj sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor treba:**

- (a) **upitati menadžment o njihovim planovima za buduće aktivnosti temeljene na procjeni vremenske neograničenosti poslovanja, izvedivosti tih planova i o tome da li menadžment vjeruje da će ishod tih planova poboljšati situaciju; i**
 - (b) **razmotriti primjerenost objava o tim pitanjima u financijskih informacija međurazdoblja.**
- (ll) Događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu o subjektovoj sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem mogu postojati na datum godišnjih financijskih izvještaja ili se mogu uočiti kao posljedica propitkivanja menadžmenta ili u tijeku obavljanja drugih postupaka uvida. Kada revizor uoči takve događaje ili okolnosti, revizor postavlja upite menadžmentu o njihovim planovima za buduće aktivnosti, kao što su planovi prodaje imovine, posuđivanja novca ili restrukturiranja duga, smanjivanja ili odlaganja rashoda ili povećanja kapitala. Revizor također postavlja upite o izvedivosti menadžmentovih planova i o tome da li menadžment vjeruje da će ishod tih planova poboljšati situaciju. Međutim, uobičajeno nije nužno da revizor potvrdi izvedivost menadžmentovih planova kao i hoće li ishod tih planova poboljšati situaciju.
- (mm) **Kada neko pitanje skrene pozornost revizoru tako da uzrokuje da se revizor zapita jesu li potrebna značajna ispravljanja financijskih informacija međurazdoblja kako bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor treba postaviti dodatne upite ili obaviti druge postupke koji bi mu omogućili da izrazi zaključak u izvješću o uvidu.** Na primjer, ako revizorovi postupci uvida dovedu do toga da se revizor zapita je li značajna transakcija prodaje evidentirana u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, obavlja dodatne postupke dostatne za rješavanje njegove dvojbe, kao što je raspravljanje uvjeta transakcije s osobljem iz marketinga koje je na višem hijerarhijskom položaju i računovodstvenim osobljem ili kao što je čitanje ugovora o prodaji.

Ocjenjivanje pogrešnog prikazivanja

- (nn) **Revizor treba ocijeniti, pojedinačno i u zbroju, jesu li pogrešna prikazivanja koje je uočio revizor značajna za financijske informacije međurazdoblja.**
- (oo) Uvid u financijske informacije međurazdoblja, za razliku od nekog revizijskog angažmana, nije oblikovan za dobivanje razumnog uvjerenja da su financijske informacije međurazdoblja bez značajnog pogrešnog prikazivanja. Međutim, pogrešna prikazivanja koja revizor uoči, uključujući i neodgovarajuća objavljivanja, ocjenjuju se pojedinačno i u zbroju kako bi se utvrdilo jesu li potrebna značajna ispravljanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
- (pp) Revizor koristi profesionalnu prosudbu pri ocjenjivanju značajnosti svakog pogrešnog prikazivanja kojeg subjekt nije ispravio. Revizor razmatra pitanja kao što su sadržaj, uzrok i iznos pogrešnog prikazivanja, je li ono nastalo u prethodnoj godini ili međurazdoblju tekuće godine te potencijalni učinak pogrešnog prikazivanja na buduće međurazdoblje ili buduće godišnje razdoblje.
- (qq) Revizor može odrediti iznos ispod kojeg pogreške ne treba zbrajati, jer revizor očekuje da zbrajanje takvih iznosa načisto ne bi imalo značajan učinak na financijske informacije međurazdoblja. Pri tom određivanju revizor sagledava činjenicu da utvrđivanje značajnosti

uključuje kvantitativne kao i kvalitativne aspekte te da pogrešno prikazivanje relativno malog iznosa može ipak imati značajan učinak na financijske informacije međurazdoblja.

Izjave menadžmenta

(rr) **Revizor treba dobiti pisanu izjavu od menadžmenta da:**

- (a) **menadžment potvrđuje svoju odgovornost za oblikovanje i implementiranje internih kontrola radi sprječavanja i otkrivanja prijevара i pogrešaka;**
- (b) **su financijske informacije međurazdoblja pripremljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;**
- (c) **menadžment vjeruje da je neznаčajan, i pojedinačno i u zbroju, učinak na financijske informacije međurazdoblja, promatrane kao cjelina, onih neispravljenih pogrešnih prikazivanja koja je revizor zbrojio tijekom obavljanja uvida. Sažetak takvih stavki se uključuje u pisanu izjavu ili joj se prilaže;**
- (d) **menadžment je otkrio revizoru sve značajne činjenice u vezi s prijevarama ili sumnjama na prijevare poznate menadžmentu koje mogu utjecati na subjekt;**
- (e) **menadžment je otkrio revizoru rezultate svoje procjene rizika da financijske informacije međurazdoblja mogu biti značajno pogrešno prikazane kao posljedica prijevare;²²**
- (f) **menadžment je otkrio revizoru sve znane stvarne ili moguće nesukladnosti sa zakonima i regulativama čije učinke treba razmotriti pri pripremanju financijskih informacija međurazdoblja; i**
- (g) **menadžment je otkrio revizoru sve značajne događaje koji su nastali nakon datuma bilance i do datuma izvješća o uvidu koji mogu zahtijevati prepravljanje financijskih informacija međurazdoblja ili objavljivanje u njima.**

(ss) Revizor pribavlja dodatne izjave, kako je primjereno, povezane s pitanjima specifičnim za subjektovo poslovanje ili njegovu djelatnost. Primjer pisma s izjavom menadžmenta prikazan je u Dodatku 3 ovog MSU-a.

Revizorova odgovornost za prateće informacije

(tt) **Revizor treba čitati ostale informacije koje prate financijske informacije međurazdoblja kako bi razmotrio je li neka takva informacija značajno nedosljedna financijskim informacijama međurazdoblja. Ako revizor prepozna značajnu nedosljednost, revizor razmatra treba li izmijeniti financijske informacije međurazdoblja ili ostale informacije. Ako je izmjena potrebna u financijskim informacijama međurazdoblja i menadžment odbije napraviti izmjenu, revizor razmatra posljedice toga na izvješće o uvidu. Ako je izmjena potrebna u ostalim**

²² Točka 35 MRevS-a 240, "Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja" objašnjava da se sadržaj, obujam i učestalost takve procjene razlikuje od subjekta do subjekta i da menadžment može obaviti detaljnu procjenu na godišnjoj osnovi ili kao dio trajnog monitoringa. U skladu s time, ova izjava, ukoliko se odnosi na financijske informacije međurazdoblja, se oblikuje prema subjektivim specifičnim okolnostima.

informacijama i menadžment odbije napraviti izmjenu, revizor razmatra uključivanje u izvješće o uvidu dodatne točke koja opisuje značajnu nedosljednost ili poduzimanje drugih aktivnosti, kao što je zadržavanje izdavanja izvješća o uvidu ili povlačenje iz angažmana. Na primjer, menadžment može prezentirati alternativni način mjerenja zarada koji pozitivnije prikazuje financijsku uspješnost od one u financijskim informacijama međurazdoblja, dati takvom alternativnom mjerenju prekomjernu važnost, ne definirati ga na jasni način ili ne dati pregledno usklađivanje s financijskim informacijama međurazdoblja tako da prezentacija alternativnog mjerenja stvara pomutnju i potencijalno dovodi u zabludu.

- (uu) **Ako revizor uoči pitanje koje uzrokuje da vjeruje da ostale informacije pokazuju da uključuju značajno pogrešno prikazivanje činjenica, revizor treba raspraviti to pitanje s menadžmentom subjekta.** Dok čita ostale informacije u svrhu otkrivanja značajnih nedosljednosti, revizor može uočiti očito značajno pogrešno prikazivanje činjenica (tj. informacija, nepovezanih s pitanjima koja se pojavljuju u financijskim informacijama međurazdoblja, koje su netočno navedene ili prezentirane). Kada raspravlja pitanje s menadžmentom subjekta, revizor razmatra valjanost drugih informacija i menadžmentovih odgovora na revizorove upite, kao i da li postoje opravdane razlike u prosudbi ili mišljenju i treba li zahtijevati od menadžmenta da se savjetuje s kvalificiranom trećom strankom kako bi razriješili očito pogrešno prikazivanje činjenica. Ako je potrebna izmjena da bi se ispravilo pogrešno prikazivanje činjenica i menadžment odbije obaviti izmjenu, revizor razmatra poduzimanje daljnje aktivnosti prema potrebi, kao što je obavješćavanje onih koji su zaduženi za upravljanje i dobivanje pravnog savjeta.

Komuniciranje

- (vv) **Kada kao posljedicu obavljanja uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizor uoči pitanje koje uzrokuje da revizor vjeruje kako je nužno napraviti značajna prepravljanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor treba komunicirati o tom pitanju čim je to izvedivo s odgovarajućom razinom menadžmenta.**
- (ww) **Kada, po revizorovoj prosudbi, menadžment nije reagirao primjereno u razumnom roku, revizor treba informirati one koji su zaduženi za upravljanje.** Komuniciranje se obavlja čim je izvedivo, bilo usmeno bilo u pisanom obliku. Na revizorovu odluku o tome hoće li komunicirati usmeno ili u pisanom obliku utječu čimbenici kao što su sadržaj, osjetljivost i važnost pitanja te izbor momenta za takvo komuniciranje. Ako se informacije komuniciraju usmeno, revizor dokumentira to komuniciranje.
- (xx) **Kada, po revizorovoj prosudbi, oni koji su zaduženi za upravljanje nisu reagirali primjereno u razumnom roku, revizor treba razmotriti:**
- (a) hoće li modificirati izvješće; ili**
 - (b) mogućnost povlačenja iz angažmana; i**
 - (c) mogućnost odustajanja od imenovanja za reviziju godišnjih financijskih izvještaja.**
- (yy) **Kada kao posljedicu obavljanja uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizor uoči pitanje koje uzrokuje da revizor vjeruje kako postoji prijevara ili subjektova nesukladnost sa zakonima i regulativama, revizor treba komunicirati o tom pitanju čim je**

to izvedivo s odgovarajućom razinom menadžmenta. Na određivanje o tome koja je razina menadžmenta odgovarajuća utječe vjerojatnost postojanja tajnog sporazuma ili uključenost člana menadžmenta. Revizor također razmatra potrebu izvješćivanja o tim pitanjima onih koji su zaduženi za upravljanje i razmatra posljedice koje imaju za uvid.

- (zz) **Revizor treba komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima relevantnim za upravljanje koja iskrсну obavljanjem uvida u financijske informacije međurazdoblja.** Kao posljedicu obavljanja uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizor može uočiti pitanja koja su po njegovom mišljenju i važna i relevantna, za nadziranje financijskog izvještavanja i postupka objavljivanja informacija, onima koji su zaduženi za upravljanje. Revizor komunicira o takvim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Izvješćivanje o sadržaju, razmjeru i rezultatima uvida u financijske informacije međurazdoblja

- (aaa) **Revizor treba izdati pisano izvješće koje sadrži sljedeće:**

- (a) **odgovarajući naslov.**
- (b) **naslovnik, kako se zahtijeva u danim okolnostima angažmana.**
- (c) **identifikaciju financijskih informacija međurazdoblja za koje je obavljen uvid, uključujući i naziv svakog izvještaja sadržanog u cjelovitom ili sažetom skupu financijskih izvještaja te datum i razdoblje obuhvaćeno financijskim informacijama međurazdoblja.**
- (d) **ako financijske informacije međurazdoblja obuhvaćaju cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene pripremljene u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanog za postizanje fer prezentacije, navod da je menadžment odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju financijskih informacija međurazdoblja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**
- (e) **u ostalim okolnostima, navod da je menadžment odgovoran za pripremanje i prezentaciju financijskih informacija međurazdoblja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**
- (f) **navod da je revizor odgovoran za izražavanje zaključka o financijskim informacijama međurazdoblja temeljenog na obavljenom uvidu.**
- (g) **navod da je uvid u financijske informacije međurazdoblja obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta" i navod da se takav uvid sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijska i računovodstvena pitanja te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida.**
- (h) **navod da uvid ima značajno manji djelokrug od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i kao posljedica toga ne omogućava revizoru dobivanje uvjerenja da bi revizor postao svjestan svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji te da u skladu s tim nije izraženo revizijsko mišljenje.**
- (i) **ako financijske informacije međurazdoblja obuhvaćaju cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene pripremljene u skladu s okvirom financijskog izvještavanja**

oblikovanog za postizanje fer prezentacije, zaključak o tome je li nešto skrenulo revizorovu pozornost što uzrokuje da vjeruje kako financijske informacije međurazdoblja ne pružaju istinit i fer prikaz ili nisu fer prezentirane, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, (uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja).

(j) u ostalim okolnostima, zaključak o tome je li nešto skrenulo revizorovu pozornost što uzrokuje da vjeruje kako financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, (uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja).

(k) datum izvješća.

(l) adresu u državi ili zakonodavstvu gdje revizor djeluje.

(m) revizorov potpis.

Primjer izvješća o uvidu je naveden u Dodatku 4 ovog MSU-a.

(bbb) U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa koji uređuju uvid u financijske informacije međurazdoblja mogu propisivati formulaciju za revizorov zaključak koja je različita od formulacije u točkama 43(i) ili 43(j). Iako revizor može imati obvezu korištenja propisane formulacije, revizorove odgovornosti, kako su opisane u ovom MSU-u, za stvaranje zaključka ostaju nepromijenjene.

Odstupanje od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

(ccc) **Revizor treba izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak kada je neko pitanje skrenulo revizorovu pozornost koje uzrokuje da vjeruje kako se trebaju napraviti značajna prepravljanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**

(ddd) Ako je revizor uočio pitanja koja uzrokuju da vjeruje kako je na financijske informacije međurazdoblja značajno utjecalo, ili je moglo značajno utjecati, odstupanje od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i menadžment ne ispravi financijske informacije međurazdoblja, revizor modificira izvješće o uvidu. Modifikacijom se opisuje sadržaj odstupanja i, ako je izvedivo, navode učinci na financijske informacije međurazdoblja. Ako u financijskim informacijama međurazdoblja nije sadržana informacija za koju revizor smatra da je nužna za primjereno objavljivanje, revizor modificira izvješće o uvidu i, ako je izvedivo, uključuje potrebne informacije u izvješće o uvidu. Modifikacija izvješća o uvidu je uobičajeno popraćena dodavanjem pojašnjavajućeg odjeljka u izvješće o uvidu i izražavanjem zaključka s rezervom. Primjeri izvješća o uvidu sa zaključkom s rezervom su navedeni u Dodatku 5 ovog MSU-a.

(eee) Kada je odstupanje toliko značajno i prožimajuće za financijske informacije međurazdoblja da revizor zaključi kako zaključak s rezervom nije primjeren za objavljivanje nepotpunog sadržaja financijskih informacija međurazdoblja ili sadržaja tih informacija koji dovode u zabludu, revizor izražava negativni zaključak. Primjeri izvješća o uvidu s negativnim zaključkom su navedeni u Dodatku 7 ovog MSU-a.

Ograničavanje djelokruga

(fff) Ograničavanje djelokruga uobičajeno sprječava revizora u dovršavanju uvida.

(ggg) **Kada revizor nije u mogućnosti dovršiti uvid, revizor treba komunicirati, u pisanom obliku, s odgovarajućom razinom menadžment a i onima koji su zaduženi za upravljanje o razlogu zbog kojeg uvid ne može biti dovršen te razmotriti je li primjereno izdati izvješće.**

Ograničavanje djelokruga kojeg je nametnuo menadžment

(hhh) Revizor ne prihvaća angažman uvida u financijske informacije međurazdoblja ako njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana pokazuje da revizor neće biti u mogućnosti dovršiti uvid jer će biti ograničenja u djelokrugu revizorovog uvida kojeg je nametnuo menadžment subjekta.

(iii) Ako, nakon prihvaćanja angažmana, menadžment nametne ograničenje djelokruga uvida, revizor zahtijeva uklanjanje tog ograničenja. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor nije u mogućnosti dovršiti uvid i izražava zaključak. U takvim slučajevima, revizor komunicira, u pisanom obliku, s odgovarajućom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje o razlogu zbog kojeg uvid ne može biti dovršen. I pored toga, ako revizor uoči pitanje što uzrokuje da vjeruje kako su potrebna značajna prepravljavanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor komunicira o takvim pitanjima u skladu s uputama iz točki 38–40.

(jjj) Revizor također razmatra odgovornosti koje proizlaze iz zakona i regulative, uključujući i da li postoji zahtjev da revizor izda izvješće. Ako postoji takav zahtjev, revizor se suzdržava od zaključka i navodi u izvješću razlog zbog kojeg uvid ne može biti dovršen. Međutim, ako revizor uoči pitanje što uzrokuje da vjeruje kako su potrebna značajna prepravljavanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor također priopćava to pitanje u izvješću.

Ostala ograničenja djelokruga

(kkk) Ograničenje djelokruga može nastati zbog okolnosti različitih od ograničenja djelokruga kojeg je nametnuo menadžment. U takvim okolnostima, revizor uobičajeno nije u mogućnosti dovršiti uvid i izražava mišljenje te se vodi uputama iz točki 51–52. Međutim, moguće je, u nekim rijetkim okolnostima gdje je ograničenje djelokruga revizorova rada potpuno ograničeno na jedno pitanje ili više njih, da ona, iako su značajna, nisu po revizorovoj prosudbi prožimajuća za financijske informacije međurazdoblja. U takvim okolnostima, revizor modificira izvješće o uvidu navodeći da, osim pitanja koje je opisano u objašnjavajućem odjeljku izvješća o uvidu, uvid je obavljen u skladu s ovim MSU-om te izražava zaključak s rezervom. Primjeri izvješća o uvidu sa zaključkom s rezervom je naveden u Dodatku 6 ovog MSU-a.

(lll) Revizor je mogao izraziti mišljenje s rezervom u reviziji posljednjih godišnjih financijskih izvještaja zbog ograničenja djelokruga u toj reviziji. Revizor razmatra da li i nadalje postoji to ograničenje u djelokrugu i, ako je takav slučaj, razmatra posljedice za izvješće o uvidu.

Vremenska neograničenost poslovanja i značajne neizvjesnosti

(mmm) U određenim okolnostima, može se u izvješće o uvidu dodati odjeljak za isticanje pitanja, bez utjecanja na revizorov zaključak, kako bi se istaknulo pitanje koje je uključeno u bilješki uz financijske informacije međurazdoblja koja podrobnije opisuje to pitanje. Odjeljak bi najbolje bilo

uključiti nakon odjeljka sa zaključkom i uobičajeno se odnosi na činjenice za koje u tom smislu nije izražena rezerva.

- (nnn) **Ako je odgovarajuće objavljivanje dano u financijskim informacijama međurazdoblja, revizor treba dodati odjeljak za isticanje pitanja u izvješće o uvidu kako bi istaknuo značajnu neizvjesnost povezanu s nekim događajem ili uvjetom koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.**
- (ooo) Revizor je mogao modificirati ranije revizijsko izvješće ili izvješće o uvidu dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja kako bi istaknuo značajnu neizvjesnost povezanu s događajem ili uvjetom koji mogu stvoriti značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako neizvjesnost i nadalje postoji i dana je primjerena objava u financijskim informacijama međurazdoblja, revizor modificira izvješće o uvidu u tekuće financijske informacije međurazdoblja dodavanjem odjeljka kako bi istaknuo značajnu neizvjesnost koja i nadalje postoji.
- (ppp) Ako, kao posljedicu upita ili drugih postupaka uvida, revizor uoči značajnu neizvjesnost povezanu s događajem ili okolnošću koja može uzrokovati značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem i dana je primjerena objava u financijskim informacijama međurazdoblja, revizor modificira izvješće o uvidu dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja.
- (qqq) **Ako u financijskim informacijama međurazdoblja nije primjereno objavljena značajna neizvjesnost koja stvara značajnu sumnju u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, revizor treba izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak, već prema tome što je primjereno. Izvješće treba uključivati određeni poziv na činjenicu da postoji takva značajna neizvjesnost.**
- (rrr) **Revizor treba razmotriti modificiranje izvješća o uvidu dodavanjem odjeljka za isticanje značajne neizvjesnosti (različite u odnosu na onu u vezi s problemom vremenske neograničenosti poslovanja) koju je uočio revizor, rješavanje koje ovisi o budućim događajima i koje mogu utjecati na financijske informacije međurazdoblja.**

Ostala razmatranja

- (sss) Uvjeti angažmana uključuju menadžmentov pristanak da gdje neki dokument, koji sadrži financijske informacije međurazdoblja, navodi da je uvid u takve informacije bio obavio revizor subjekta, u takav dokument uključit će se i izvješće o uvidu. Ako menadžment nije uključio izvješće o uvidu, revizor razmatra traženje pravnog savjeta kao pomoć u određivanju odgovarajućeg pravca djelovanja u danim okolnostima.
- (ttt) Ako je revizor izdao modificirano izvješće o uvidu i menadžment izda financijske informacije međurazdoblja bez uključivanja modificiranog izvješća o uvidu u dokument koji sadrži financijske informacije međurazdoblja, revizor razmatra traženje pravnog savjeta kao pomoć u određivanju odgovarajućeg pravca djelovanja u danim okolnostima i razmatra mogućnost odustajanja od imenovanja za reviziju godišnjih financijskih izvještaja.
- (uuu) Financijske informacije međurazdoblja koje se sastoje od sažetog skupa financijskih izvještaja ne uključuju nužno sve informacije koje bi bile uključene u cjelovit skup financijskih izvještaja, nego mogu radije prezentirati objašnjenja događaja i promjena koje su značajne za razumijevanje promjena u financijskom položaju i uspješnosti subjekta od datuma godišnjeg izvještavanja. To je tako jer se pretpostavlja da će korisnici financijskih informacija međurazdoblja imati pristup do

posljednjih revidiranih financijskih izvještaja, kao što je u slučaju izlistanih subjekata. U drugim okolnostima, revizor raspravlja s menadžmentom potrebu da se u takve financijske informacije međurazdoblja uključi izjava da ih treba čitati povezano s posljednjim revidiranim financijskim izvještajima. U slučaju nepostojanja takve izjave, revizor razmatra da li financijske informacije međurazdoblja, bez upućivanja na posljednje revidirane financijske izvještaje, dovode u zabludu u danim okolnostima i razmatra posljedice za izvješće o uvidu.

Dokumentacija

(vvv) **Revizor treba pripremiti dokumentaciju uvida koja je dostatna i primjerena za osiguranje osnove za revizorov zaključak i pružanje dokaza da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima.** Dokumentacija omogućava iskusnom revizoru koji nije imao raniju povezanost s angažmanom da razumije sadržaj, vremenski raspored i obujam postavljenih upita, primijenjenih analitičkih i drugih postupaka uvida, dobivenih informacija i svakog značajnog pitanja razmotrenog tijekom obavljanja uvida, uključujući i rješavanja takvih pitanja.

Datum stupanja na snagu

(www) Ovaj MSU je na snazi za uvide u financijske informacije međurazdoblja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2006. godine, ili nakon toga datuma. Ranija primjena MSU-a je dopuštena.

Zahtjevi javnog sektora

- Točka 10 zahtijeva da revizor i klijent dogovore uvjete angažmana. Točka 11 objašnjava da pismo o preuzimanju angažmana pomaže izbjegavanju nesporazuma u vezi sa sadržajem angažmana i, naročito, cilja i djelokruga uvida, menadžmentovih odgovornosti, razmjera revizorovih odgovornosti, dobivenog uvjerenja i sadržaja i oblika izvješća o uvidu. Zakon ili regulativa koji uređuju angažmane uvida u javnom sektoru obično određuju imenovanje revizora. Kao posljedica toga, pismo o preuzimanju angažmana ne mora biti jako zastupljeno u praksi u javnom sektoru. Ipak, pismo o preuzimanju angažmana navedeno u točki 11 može biti korisno i revizoru javnog sektora i klijentu. Revizori javnog sektora, stoga, razmatraju dogovaranje s klijentom uvjeta angažmana uvida pomoću pisma o preuzimanju angažmana.*
- U javnom sektoru, revizorova zakonska revizijska obveza može se proširiti na drugi posao, kao što je uvid u financijske informacije međurazdoblja. Gdje je takav slučaj, revizor javnog sektora ne može izbjeći takvu obvezu i, posljedično tome, ne može biti u mogućnosti da ne prihvati (vidjeti točku 50) ili se povuče iz angažmana obavljanja uvida (vidjeti točke 36 i 40(b)). Revizor javnog sektora može biti također u položaju da ne može odbiti imenovanje da revidira godišnje financijske izvještaje (vidjeti točke 40(c)) i 62).*
- U točki 41 se razmatra revizorova odgovornost kada revizor uoči pitanje zbog kojeg vjeruje da postoji prijevara ili subjektovo nepoštivanje zakona i regulative. U javnom sektoru, revizor može biti podložan zakonskim ili drugim zahtjevima da izvjesti takvo pitanje regulatornim ili drugim javnim tijelima.*

Dodatak 1

Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u financijske informacije međurazdoblja

Sljedeće pismo treba koristiti kao uputu u vezi s razmatranjima sadržanim u točki 10 ovog MSU-a i trebat će ga prilagoditi u skladu s pojedinačnim zahtjevima i okolnostima.

Upravnom odboru (ili odgovarajućem predstavniku visoke razine menadžmenta):

Sastavili smo ovo pismo da potvrdimo naše razumijevanje uvjeta i ciljeva našeg angažmana uvida u subjektovu bilancu međurazdoblja sa stanjem na 30. lipnja 20X1. godine i povezanog izvještaja o dobiti, promjena u glavnici i novčanih tokova za šestomjesečno razdoblje završeno na taj datum.

Naš uvid bit će obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta" koji je izdao Međunarodni odgor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) s ciljem osiguravanja osnove za izvještavanje o tome je li nam nešto skrenulo pozornost da povjerujemo da financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]. Takav uvid se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida i uobičajeno ne zahtijeva potvrđivanje dobivenih informacija. Djelokrug uvida u financijske informacije međurazdoblja je značajno manji od djelokruga revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima kojima je cilj izražavanje mišljenja u vezi s financijskim izvještajima i, u skladu s tim, nećemo izraziti takvo mišljenje.

Očekujemo da ćemo izvijestiti o financijskim informacijama međurazdoblja kako slijedi:

[Uključiti tekst primjera izvješća.]

Odgovornost za financijske izvještaje, uključujući i za odgovarajuća objavljivanja, je na menadžmentu kompanije. To uključuje oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola relevantnih za pripremanje i prezentaciju financijskih informacija međurazdoblja koje su bez značajnog pogrešnog prikazivanja bilo uslijed prijevare ili pogreške; odabiranje i primjenjivanje primjerenih računovodstvenih politika; i stvaranje računovodstvenih procjena koje su razumne u danim okolnostima. Kao dio postupka uvida zahtijevat ćemo pismene izjave od menadžmenta u vezi s tvrdnjama koje se odnose na uvid. Mi ćemo također zahtijevati, kada neki dokument s financijskim informacijama međurazdoblja navodi da je bio obavljen uvid u financijske informacije međurazdoblja, da naše izvješće također bude uključeno u dokument.

Uvid u financijske informacije međurazdoblja ne pruža jamstvo da ćemo uočiti sva značajna pitanja koja bi se mogla otkriti u slučaju obavljanja revizije. Nadalje, na naš se angažman ne može osloniti vezano uz objavljivanje postoje li prijevare ili pogreške ili druge nezakonite radnje. Međutim, mi ćemo vas informirati o svakom značajnom pitanju kojeg uočimo.

Radujemo se punoj suradnji s vašim osobljem i vjerujemo da će nam omogućiti dostupnost svim evidencijama, dokumentaciji i drugim informacijama koje se budu zhatijevale u vezi s našim uvidom.

[Ovdje unijeti ostale informacije u vezi sa sporazumom o naknadama i fakturiranju, na način koji je primjeren.]

Ovo pismo primjenjivat će se u godinama koje slijede, osim ako ne bude opozvano, izmijenjeno ili zamijenjeno (ako je primjenjivo).

Molimo potpišite i dostavite nam kopiju ovog pisma, što će značiti da pristajete na naše angažiranje za uvid u financijske izvještaje.

Potvrđuje u ime društva ABC

(potpis)

Ime, prezime i funkcija

Datum

Analitički postupci koje revizor može razmotriti kada obavlja uvid u financijske informacije međurazdoblja

Primjeri analitičkih postupaka koje revizori mogu razmatrati kada obavljaju uvid u financijske informacije međurazdoblja uključuju sljedeće:

1. Uspoređivanje financijskih informacija međurazdoblja s financijskim informacijama međurazdoblja koje neposredno prethodi međurazdoblju, s financijskim informacijama podudarnog međurazdoblja prethodne poslovne godine, s financijskim informacijama međurazdoblja koje je menadžment očekivao za tekuće razdoblje i s najnovijim revidiranim godišnjim financijskim izvještajima.
2. Uspoređivanje financijskih informacija tekućeg međurazdoblja s anticipiranim rezultatima, kao što su budžeti ili prognoze (na primjer, uspoređivanje stanja poreznih stavki i odnosa između rezerviranja za porez na dobit na iznos dobiti prije poreza u financijskim informacijama tekućeg međurazdoblja s podudarnim informacijama u (a) budžetima, korištenjem očekivane stope i (b) financijskim informacijama za ranija razdoblja).
3. Uspoređivanje financijskih informacija tekućeg međurazdoblja s relevantnim nefinancijskim informacijama.
4. Uspoređivanje evidentiranih iznosa ili pokazatelja izvedenih na osnovi evidentiranih iznosa s očekivanim vrijednostima koje je ustanovio revizor. Revizor utvrđuje takve očekivane vrijednosti otkrivanjem i primjenjivanjem odnosa za koje se razumno očekuje da postoje na osnovi revizorovog razumijevanja subjekta i djelatnosti u kojoj subjekt posluje.
5. Uspoređivanje pokazatelja i odnosa za tekuće međurazdoblje s onima za subjekte iz iste djelatnosti.
6. Uspoređivanje odnosa između elemenata financijskih informacija tekućeg međurazdoblja s pripadajućim odnosima u financijskim informacijama međurazdoblja ranijih razdoblja, na primjer, rashodi po vrstama kao postotak od prodaje, imovina po vrstama kao postotak od ukupne imovine i postotak promjene prodaje prema postotku promjene u potraživanjima.
7. Uspoređivanje rasčlanjenih podataka. Sljedeći su primjeri kako se podaci mogu rasčlaniti:
 - prema razdoblju, na primjer, stavke prihoda ili rashoda mogu se rasčlaniti u tromjesečne, mjesečne ili tjedne iznose.
 - prema proizvodnim linijama ili izvorima prihoda.
 - prema lokaciji, na primjer po sastavnim dijelovima grupe.
 - prema atributima transakcije, na primjer, prihodi nastali rasvrstano prema dizajnerima, arhitektima ili majstorima.
 - prema nekoliko atributa transakcije, na primjer, prodaja po proizvodima i mjesecima.

Primjer pisma s izjavom menadžmenta

Sljedeće pismo nije namijenjeno da bude standardno pismo. Izjave menadžmenta će se razlikovati od subjekta do subjekta i od jednog međurazdoblja do drugog međurazdoblja.

(Subjektov memorandum)

(Za revizora)

(Datum)

Uvodni odjeljci ako financijske informacije međurazdoblja sadrže sažete financijske izvještaje:

Ova pismo s izjavom se daje u vezi s vašim uvidom u sažetu bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani sažeti račun dobiti i gubitka, sažeti izvještaj o promjenama u glavnici i sažeti izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje za svrhe izražavanja zaključka o tome je li nešto skrenulo vašu pozornost što uzrokuje da vjerujete kako financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

Mi potvrđujemo našu odgovornost za pripremanje i prezentiranje financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja].

Uvodni odjeljci ako financijske informacije međurazdoblja sadrže cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene pripremljen u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije:

Ova pismo s izjavom se daje u vezi s vašim uvidom u bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki za svrhe izražavanja zaključka o tome je li nešto skrenulo vašu pozornost što uzrokuje da vjerujete kako financijske informacije međurazdoblja ne daju istinit i fer prikaz za (ili *"ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,"*) financijski položaj subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

Mi potvrđujemo našu odgovornost za fer prezentaciju financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja].

Mi potvrđujemo, po našim najboljim saznanjima i uvjerenjima, sljedeće izjave:

8. Gore navedene financijske informacije međurazdoblja su pripremljene i prezentirane u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja].
9. Stavili smo vam na raspolaganje sve poslovne knjige i potkrjepljujuću dokumentaciju i sve zapisnike sa sjednica dioničara i uprave (konkretnije, one održane do [navesti primjenjive datume]).
10. Nema značajnih transakcija koje nisu ispravno evidentirane u računovodstvenim evidencijama na kojima se temelje financijske informacije međurazdoblja.
11. Nema znanog stvarnog ili mogućeg nepoštivanja zakona i regulativa koje bi moglo imati značajan učinak na financijske informacije međurazdoblja u slučaju nepoštivanja.
12. Prihvaćamo odgovornost za oblikovanje i uvođenje internih kontrola radi sprječavanja i otkrivanja prijevara i pogrešaka.
13. Upoznali smo vas sa svim značajnim činjenicama povezanim sa svakom poznatom prijevarom ili sumnjom na prijevaru koja može imati učinak na subjekt.
14. Upoznali smo vas s rezultatima naše procjene rizika da financijske informacije međurazdoblja mogu biti značajno pogrešno prikazane kao posljedica prijevare.
15. Vjerujemo da su beznačajni učinci neispravljenih pogrešnih prikazivanja sumiranih u priloženom prikazu, i pojedinačno i u zbroju, za financijske informacije međurazdoblja uzete u cjelini.
16. Potvrđujemo da su potpune informacije koje smo vam pružili u vezi s prepoznavanjem povezanih stranki.
17. Sljedeće je bilo ispravno evidentirano i, gdje je odgovarajuće, primjereno objavljeno u financijskim informacijama međurazdoblja:
 - a. transakcije s povezanim strankama, uključujući i prodaje, nabave, kredite, prijenose, aranžmane lizinga i garancije i iznose potraživanja od ili obveza prema povezanim strankama;
 - b. garancije, neovisno jesu li dane u pisanom obliku ili usmeno, prema kojima subjekt ima potencijalnu obvezu; i
 - c. sporazume i opcije otkupa prethodno prodane imovine.
18. Prezentacija i objava mjerenja fer vrijednosti imovine i obveza su u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Korištene pretpostavke odražavaju naše namjere i mogućnosti provođenja određenog pravca djelovanja u ime subjekta, gdje su one relevantne za mjerenje ili objavljivanje fer vrijednosti.
19. Nemamo planova ili namjera koji mogu značajno utjecati na knjigovodstvenu vrijednost ili klasifikaciju imovine i obveza odraženih u financijskim informacijama međurazdoblja.
20. Nemamo planova obustavljanja linija proizvodnje ili drugih planova ili namjera koji bi imali za posljedicu prekomjerne ili zastarjele zalihe te nema zaliha koje su iskazane po iznosu većem od ostvarive vrijednosti.

21. Subjekt ima zadovoljavajuće dokaze o vlasništvu nad svom imovinom i ne postoje prava zaloga ili terećenja subjektove imovine.
22. Evidentirali smo ili objavili, kako je primjereno, sve obveze, i stvarne i moguće.
23. [Dodati bilo koju dodatnu izjavu povezanu s novim računovodstvenim standardima koji su bili primijenjeni po prvi put i razmotriti svaku dodatnu izjavu zahtijevanu novim Međunarodnim revizijskim standardom koje su relevantne za financijske informacije međurazdoblja.]

Po našim najboljim saznanjima i uvjerenjima, nisu nastali događaji nakon datuma bilance i do datuma ovog pisma koja mogu zahtijevati prepravljanje ranije navedenih financijskih informacija međurazdoblja ili objano u njima.

(Viši izvršni dužnosnik)

(Viši financijski dužnosnik)

Primjeri izvješća o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

Cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti točku 43(i))

Izvješće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki²³. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"²⁴ Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Zaključak

Temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene financijske informacije međurazdoblja ne daju istinit i fer prikaz za (*ili "ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,"*) financijski položaj subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završeno tromjesečno razdoblje u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

²³ Revizor može želiti navesti regulatorno tijelo ili jednakovrijedno tijelo kod kojeg se pohranjuju financijske informacije međurazdoblja.

²⁴ U slučaju uvida u povijesne financijske informacije različite od financijskih informacije međurazdoblja, sadržaj ove rečenice bi glasio kako slijedi "Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, koji se primjenjuje u uvidu u povijesne financijske informacije kojeg je obavio neovisni revizor subjekta." Preostali dio izvješća treba prilagoditi kako je nužno u danim okolnostima.

Druge financijske informacije međurazdoblja (vidjeti točku 43(j))

Izvešće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu [sažetu] bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje²⁵. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"²⁶ Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postati svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Zaključak

Temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

²⁵ Vidjeti fusnotu 3.

²⁶ Vidjeti fusnotu 4.

Primjeri izvješća o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

Cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti točku 43(i))

Izvješće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki²⁷. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"²⁸ Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postati svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Temeljeno na informacijama koje nam je dao menadžment, subjekt ABC je isključio iz nekretnina i dugoročnog duga određene obveze s osnove lizinga za koje smatramo da se trebaju kapitalizirati kako bi bile u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Te informacije pokazuju kako bi da su obveze s osnova lizinga bile kapitalizirane na 31. ožujka 20X1. godine, nekretnine se povećale za _____ kn, dugoročni dug za _____ kn, i neto dobit i zarade po dionici bi se povećali (smanjili) za _____ kn, _____ kn, _____ kn i _____ kn za tada završeno tromjesečno razdoblje.

Zaključak s rezervom

Temeljeno na našem uvidu, s izuzetkom pitanja opisanog u prethodnom odjeljku, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene financijske informacije međurazdoblja ne daju istinit i fer prikaz za (ili "ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,") financijski položaj subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završeno tromjesečno razdoblje u skladu s [navesti

²⁷ Vidjeti fusnotu 3.

²⁸ Vidjeti fusnotu 4.

primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

Druge financijske informacije međurazdoblja (vidjeti točku 43(j))

Izvešće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu [sažetu] bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje ²⁹. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"³⁰ Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postati svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Temeljeno na informacijama koje nam je dao menadžment, subjekt ABC je isključio iz nekretnina i dugoročnog duga određene obveze s osnove lizinga za koje smatramo da se trebaju kapitalizirati kako bi bile u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Te informacije pokazuju kako bi da su obveze s osnova lizinga bile kapitalizirane na 31. ožujka 20X1. godine, nekretnine se povećale za _____ kn, dugoročni dug za _____ kn, i neto dobit i zarade po dionici bi se povećali (smanjili) za _____ kn, _____ kn, _____ kn i _____ kn za tada završeno tromjesečno razdoblje.

Zaključak s rezervom

Temeljeno na našem uvidu, s izuzetkom pitanja opisanog u prethodnom odjeljku, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljen, u svim značajnim odrednicama u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

²⁹ Vidjeti fusnotu 3.

³⁰ Vidjeti fusnotu 4.

Primjeri izvješća o uvidu sa zaključkom s rezervom zbog ograničenja u djelokrugu kojeg nije nametnuo menadžment

Cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti točku 43(i))

Izvješće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki³¹. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Osim kao što je objašnjeno u sljedećem odjeljku, naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"³² Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Kao posljedica požara u poslovnici na (datum) koji je uništio evidencije o potraživanjima, nismo mogli dovršiti naš uvid u potraživanja u iznosu od _____kn uključen u financijske informacije međurazdoblja. Subjekt je u postupku rekonstruiranja tih evidencija i nije siguran hoće li te evidencije podržati gore prikazani iznos i povezani ispravak za nenaplative račune. Da smo bili u mogućnosti dovršiti naš uvid u potraživanja, mogli bismo postati svjesni pitanja koja pokazuju da mogu biti potrebne prilagodbe financijskih informacija međurazdoblja.

Zaključak s rezervom

Osim za prilagodbe financijskih informacija međurazdoblja kojih bismo mogli postati svjesni da nije bilo prethodno opisane situacije, temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene financijske informacije međurazdoblja ne daju istinit i fer prikaz za (ili "ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,") financijski položaj subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završeno tromjesečno razdoblje u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja,

³¹ Vidjeti fusnotu 3.

³² Vidjeti fusnotu 4.

uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

Druge financijske informacije međurazdoblja (vidjeti točku 43(j))

Izvešće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu [sažetu] bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje ³³. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Osim kao što je objašnjeno u sljedećem odjeljku, naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"³⁴ Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za zaključak s rezervom

Kao posljedica požara u poslovnici na (datum) koji je uništio evidencije o potraživanjima, nismo mogli dovršiti naš uvid u potraživanja u iznosu od _____kn uključen u financijske informacije međurazdoblja. Subjekt je u postupku rekonstruiranja tih evidencija i nije siguran hoće li te evidencije podržati gore prikazani iznos i povezani ispravak za nenaplative račune. Da smo bili u mogućnosti dovršiti naš uvid u potraživanja, mogli bismo postati svjesni pitanja koja pokazuju da mogu biti potrebne prilagodbe financijskih informacija međurazdoblja.

Zaključak s rezervom

Osim za prilagodbe financijskih informacija međurazdoblja kojih bismo mogli postati svjesni da nije bilo prethodno opisane situacije, temeljeno na našem uvidu, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priložene financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

³³ Vidjeti fusnotu 3.

³⁴ Vidjeti fusnotu 4.

Primjeri izvješća o uvidu s negativnim zaključkom zbog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

Cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene sastavljen u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije (vidjeti točku 43(i))

Izvješće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki³⁵. Menadžment je odgovoran za pripremanje i fer prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"³⁶ Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postati svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za negativni zaključak

Počevši od ovog razdoblja, menadžment subjekta presao je konsolidirati financijske izvještaje svojih ovisnih društava pošto menadžment smatra da je konsolidiranje neprimjereno zbog postojanja novih značajnih interesa koji ne uključuju kontrolu. To nije u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]. Da su bili pripremljeni konsolidirani financijski izvještaji, praktično bi svaka račun u financijskim informacijama međurazdoblja bio značajno različit.

Negativni zaključak

Naš uvid pokazuje da, zbog toga što subjektova ulaganja u ovisna društva nisu obračunana po konsolidacijskoj osnovi, kako je opisano u prethodnom odjeljku, ove financijske informacije međurazdoblja ne daju istinit i fer prikaz za (ili "ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama,") financijski položaj subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i njegovu financijsku uspješnost i njegove novčane tokove za tada završeno tromjesečno razdoblje u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira

³⁵ Vidjeti fusnotu 3.

³⁶ Vidjeti fusnotu 4.

financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

Druge financijske informacije međurazdoblja (vidjeti točku 43(j))

Izvješće o uvidu u financijske informacije međurazdoblja

(Primjereni naslovnik)

Uvod

Obavili smo uvid u priloženu [sažetu] bilancu subjekta ABC na 31. ožujka 20X1. godine i povezani [sažeti] račun dobiti i gubitka, [sažeti] izvještaj o promjenama u glavnici i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tromjesečno razdoblje ³⁷. Menadžment je odgovoran za pripremanje i prezentaciju tih financijskih informacija međurazdoblja u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja]. Naša je odgovornost izraziti zaključak o tim financijskim informacijama međurazdoblja temeljen na našem uvidu.

Djelokrug uvida

Obavili smo naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410, "Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta"³⁸ Uvid u financijske informacije međurazdoblja se sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijsku i računovodstvenu problematiku, te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida. Uvid je značajno manji u djelokrugu od revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i posljedično tom nam ne omogućava dobivanje uvjerenja da bismo postali svjesni svih značajnih pitanja koja bi se mogla uočiti u reviziji. U skladu s tim, ne izražavamo revizijsko mišljenje.

Osnova za negativni zaključak

Počevši od ovog razdoblja, menadžment subjekta presao je konsolidirati financijske izvještaje svojih ovisnih društava pošto menadžment smatra da je konsolidiranje neprimjereno zbog postojanja novih značajnih interesa koji ne uključuju kontrolu. To nije u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]. Da su bili pripremljeni konsolidirani financijski izvještaji, praktično bi svaka račun u financijskim informacijama međurazdoblja bio značajno različit

Negativni zaključak

Naš uvid pokazuje da, zbog toga što subjektova ulaganja u ovisna društva nisu obračunana po konsolidacijskoj osnovi, kako je opisano u prethodnom odjeljku, ove financijske informacije međurazdoblja nisu pripremljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

³⁷ Vidjeti fusnotu 3.

³⁸ Vidjeti fusnotu 4.

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE
S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000**

**ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA RAZLIČITI OD REVIZIJA ILI
UVIDA POVIJESNIH FINACIJSKIH INFORMACIJA**

(Na snazi za izvješća s izražavanjem uvjerenja datirana na 1.siječnja 2005. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-3
Etički zahtjevi.....	4-5
Kontrola kvalitete	6
Prihvatanje i zadržavanje angažmana	7-9
Dogovaranje uvjeta angažmana.....	10-11
Planiranje i obavljanje angažmana	12-25
Korištenje radom eksperta.....	26-32
Pribavljanje dokaza	33-40
Razmatranje naknadnih događaja.....	41
Dokumentacija.....	42-44
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja.....	45-53
Ostale odgovornosti izvješćivanja.....	54-56
Datum stupanja na snagu	57

Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 "Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija" treba čitati povezano s "Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga" koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU-a) je uspostaviti standarde i ključne postupke te pružiti upute profesionalnim računovođama u javnoj praksi (koji se za svrhe ovog MSIU-a nazivaju – praktikantu) za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja različite od revizija ili uvida povijesnih financijskim informacijama na koje se odnose Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) ili Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi).
2. Ovaj MSIU koristi pojmove "angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja" i "angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja" za razlikovanje dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja koje su praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) dopuštene za obavljanje. Cilj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana³⁹, kao osnove za pozitivan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Cilj angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka.

Odnos s Okvirom, drugim MSIU-ima, MRevS-ima i MSU-ima

3. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba postupati u skladu s ovim MSIU-om i drugim relevantnim MSIU-ima kada obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja različit od revizije ili uvida povijesnih financijskih informacija obuhvaćenih MRevS-ima i MSU-ima.** Ovaj MSIU treba čitati u kontekstu Međunarodnog okvira za angažmane s izražavanjem uvjerenja (Okvir) koji definira i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja i utvrđuje one angažmane na koje se primjenjuju MSIU-i. Ovaj MSIU je napisan za opću primjenu u angažmanima s izražavanjem uvjerenja različitim od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija obuhvaćenih MRevS-ima i MSU-ima. Ostali MSIU-ovi mogu se odnositi na sve predmete ispitivanja ili na određeni predmet ispitivanja. Iako se MRevS-ovi i MSU-ovi ne primjenjuju u angažmanima obuhvaćenim MSIU-ima, oni ipak mogu pružiti upute praktikantima (profesionalnim računovođama u javnoj praksi).

Etički zahtjevi

4. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba postupati u skladu sa zahtjevima Dijela A i B Kodeksa etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)). (IESBA-ov Kodeks).**
5. IESBA-ov Kodeks osigurava okvir načela koje članovi timova za izražavanje uvjerenja, tvrtke i umrežene tvrtke koriste za prepoznavanje prijetnji neovisnosti⁴⁰, ocjenjivanje značajnosti tih

³⁹ Okolnosti angažmana uključuju uvjete angažmana, kao i radi li se o angažmanu s razumnim uvjerenjem ili angažmanu s ograničenim uvjerenjem, karakteristike predmeta ispitivanja, kriterije koje treba koristiti, potrebe namjeravanih korisnika, relevantne karakteristike odgovorne stranke i njezino okruženje te druga pitanja, na primjer, događaje, transakcije, stanja i prakse koje mogu imati značajan učinak na angažman.

⁴⁰ Ako profesionalni računovođa nije u javnoj praksi, primjerice poput unutarnjeg revizora, primjenjuje ovaj MSIU i (a) Okvir ili MSIU-ovi se pozivaju na izvješće profesionalnog računovođe i (b) profesionalni

prijetnji i, ako su prijetnje različite od očigledno beznačajnih, utvrđuju i primjenjuju zaštite kako bi otklonili prijetnje ili ih ublažili na prihvatljivu razinu, tako da nije kompromitirana neovisnost mišljenja i neovisnost u nastupu.

Kontrola kvalitete

6. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba primijeniti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi u pojedinačnom angažmanu. Prema Međunarodnom standardu kontrole kvalitete (MSKK) 1, Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge ⁴¹, tvrtka profesionalnih računovođa ima obvezu uspostaviti sustav kontrole kvalitete oblikovan kako bi joj osigurao razumno uvjerenje da tvrtka i njezino osoblje poštuju profesionalne standarde i regulatorne i zakonske zahtjeve te da su izvješća s izražavanjem uvjerenja koje izdaju tvrtka ili angažirani partneri primjerena u danim okolnostima. Osim toga, elementi kontrole kvalitete koji su relevantni za pojedinačni angažman uključuju odgovornosti vodstva za kvalitetu angažmana, etičke zahtjeve, prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenih angažmana, dodjeljivanje timova za angažman, obavljanje angažmana i monitoring.

Prihvaćanje i zadržavanje angažmana

7. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako je za predmet ispitivanja odgovorna stranka različita od namjeravanih korisnika ili praktikanta** (profesionalnog računovođe u javnoj praksi). Kako je navedeno u točki 27. Okvira, odgovorna stranka može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne i jedini korisnik. Potvrda odgovorne stranke osigurava dokaz da postoji odgovarajući međusobni odnos i također uspostavlja osnovu za zajedničko shvaćanje odgovornosti svake stranke. Pisana potvrda je najprimjereniji oblik dokumentiranja shvaćanja odgovorne stranke. U slučaju nepostojanja potvrde o odgovornosti, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra:
 - (b) je li primjereno prihvatiti angažman. Prihvaćanje angažmana može biti primjereno kada, na primjer, drugi izvori, kao što su zakonodavstvo ili ugovor, ukazuju na odgovornost; i
 - (c) ako je angažman prihvaćen, hoće li objaviti te okolnosti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.
8. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako mu, na osnovi**

računovođa ili drugi članovi tima za izražavanje uvjerenja i, ako je primjenjivo, zaposlenici profesionalnog računovođe, nisu neovisni u odnosu na subjekt za koji se obavlja preuzeta obveza izražavanja uvjerenja, manjak neovisnosti i sadržaj odnosa s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje se vidljivo objavljuje u izvješću profesionalnog računovođe. Osim toga, to izvješće ne sadrži u naslovu riječ "neovisno", a svrha i njegovi korisnici su ograničeni.

⁴¹ Međunarodnom standardu kontrole kvalitete (MSKK) 1, Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, je izdan u veljači 2004. godine. Zahtijeva se da se uspostave sustavi kontrole kvalitete sukladni MSKK-u 1 do 15. lipnja 2005. godine.

preliminarnog poznavanja okolnosti angažmana, ništa nije skrenulo pozornost što bi ukazalo da neće biti ispunjeni zahtjevi IESBA-og Kodeksa ili Međunarodnih standarda za izražavanje uvjerenja. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pitanja iz točke 17. Okvira i ne prihvaća angažman ako nema sve karakteristike zahtijevane tom točkom. Također, ako stranka koja angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) ("stranka koja angažira") nije odgovorna stranka, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra učinak toga na pristup evidencijama, dokumentaciji i drugim informacijama koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može zahtijevati kako bi dovršio angažman.

9. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako je uvjeren da one osobe koje trebaju obaviti angažman imaju zajednički nužne profesionalne kompetencije.** Od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se može zahtijevati da obavi angažmane s izražavanjem uvjerenja o širokom rasponu predmeta ispitivanja. Neki predmeti ispitivanja mogu zahtijevati specijalističke vještine i znanja iznad onih koje obično posjeduje neki pojedinačni praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) (vidjet točke 26–32).

Dogovaranje uvjeta angažmana

10. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dogovoriti uvjete angažmana sa strankom koja ga angažira.** Kako bi se izbjegli nesporazumi, dogovoreni uvjeti angažmana se zapisuju u pismo o angažiranju ili drugom prikladnom obliku ugovora. Ako stranka koja angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) nije odgovorna stranka, vrsta i sadržaj pisma o angažiranju može se razlikovati od slučaja do slučaja. Zahtjev da se dogovore uvjeti angažmana može biti ispunjen postojanjem propisanog mandata. Čak i u takvim situacijama pismo o angažiranju može biti korisno i praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) i stranki koja ga angažira.
11. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti primjerenost zahtjeva, postavljenog prije dovršenja angažmana s izražavanjem uvjerenja, da se izmijeni angažman u angažman bez izražavanja uvjerenja ili iz angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i neće prihvatiti promjenu bez razumnog opravdanja.** Promjena u okolnostima koje utječu na zahtjeve namjeravanih korisnika ili nesporazum u vezi s vrstom angažmana, uobičajeno će opravdati zahtjev promjene u angažmanu. Ako se obavi takva promjena, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) neće ignorirati dokaze pribavljene prije promjene.

Planiranje i obavljanje angažmana

12. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba planirati angažman tako da će biti učinkovito obavljen.** Planiranje uključuje razvijanje opće strategije za djelokrug, fokusiranje, vremenski raspored i vođenje angažmana te plana angažmana, koji se sastoji od detaljnog pristupa vrstama, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza koje treba obaviti i razloga za njihovo odabiranje. Primjereno planiranje pomaže usmjeravanje odgovarajuće pozornosti važnim područjima angažmana, pravodobno prepoznavanje potencijalnih problema i ispravno organiziranje i rukovođenje angažmanom kako bi se obavio na djelotvoran i učinkovit način. Primjereno planiranje također pomaže praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) da ispravno dodijeli posao članovima angažiranog

tima i olakšava usmjeravanje i nadziranje i pregledavanje njihovog rada. Nadalje, ono pomaže, gdje je primjenjivo, koordiniranje rada kojeg obavljaju drugi praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi) i eksperti. Vrste i obujam aktivnosti planiranja će se razlikovati prema okolnostima angažmana, na primjer, prema veličini i složenosti subjekta i praktikanovom (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) iskustvu stečenom ranije kod njega. Primjeri glavnih pitanja koja treba razmotriti uključuju:

- uvjete angažmana.
 - karakteristike predmeta ispitivanja i prepoznatih kriterija.
 - proces angažmana i moguće izvore dokaza.
 - praktikanovo (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešne.
 - prepoznavanje mogućih korisnika i njihovih potreba i sagledavanje značajnosti i komponenti rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja.
 - zahtjeve stručnosti i u vezi s osobljem, uključujući i sadržaj i razmjer uključivanja eksperata.
13. Planiranje nije diskrecijska etapa, nego je prije svega trajan i ponavljajući proces tijekom cijelog angažmana. Posljedično neočekivanim događajima, promjenama u uvjetima ili dokazima dobivenih provođenjem postupaka prikupljanja dokaza, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može trebati izmijeniti opću strategiju i plan angažmana i time posljedično planirane vrste, vremenski raspored i obujam daljnjih postupaka.
14. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba planirati i obaviti angažman uz stav s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su informacije iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazane.** Stav s profesionalnim skepticizmom znači da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) provodi kritičke procjene, imajući na umu pitanje valjanosti dobivenih dokaza i oprezan je spram dokaza koji su proturječni ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenata ili izjava odgovorne stranke.
15. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba steći razumijevanje predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana, dostatno za prepoznavanje i procjenjivanje rizika da su značajno pogrešne informacije iz predmeta ispitivanja i dostatno za oblikovanje i provođenje drugih postupaka prikupljanja dokaza.**
16. Stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana je ključni dio planiranja i obavljanja nekog angažmana s izražavanjem uvjerenja. To razumijevanje osigurava praktikanu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) okvir za obavljanje profesionalne prosudbe tijekom cjelokupnog angažmana, na primjer, kada:
- sagledava karakteristike predmeta ispitivanja;

- procjenjuje prikladnost kriterija;
 - prepoznaje slučajeve kada mogu biti potrebna posebna razmatranja, na primjer, čimbenici koji ukazuju na prijevaru i potreba za specijalističkim vještinama ili potreba za radom eksperta;
 - ustanovljivanje i ocjenjivanje trajne primjerenosti razina kvantitativne značajnosti (gdje je odgovarajuće) i razmatranje čimbenika kvalitativne značajnosti.
 - stvara očekivane vrijednosti za korištenje kada se obavljaju analitički postupci;
 - razvija i obavlja druge postupke prikupljanja dokaza kako bi se smanjio rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajuću razinu; i
 - ocjenjuje dokaze, uključujući i razumnost usmenih i pisanih izjava odgovorne stranke.
17. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi profesionalnu prosudbu za određivanje razmjera razumijevanja potrebnog u vezi s predmetom ispitivanja i drugim okolnostima angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava je li razumijevanje dostatno za procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogreške. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uobičajeno ima manje podrobno razumijevanje od odgovorne stranke.

- **Procjenjivanje primjerenosti predmeta ispitivanja**

18. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba procijeniti primjerenost predmeta ispitivanja.** Primjereni predmet ispitivanja ima karakteristike navedene u točki 33 Okvira. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) također identificira one karakteristike predmeta ispitivanja koje su naročito relevantne namjeravanim korisnicima, koje trebaju biti opisane u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Kako je navedeno u točki 17. Okvira, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne prihvaća angažman s izražavanjem uvjerenja ako njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuje da predmet ispitivanja nije primjeren. Međutim, ako nakon prihvaćanja angažmana, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključi da predmet ispitivanja nije primjeren, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka. U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.

- **Procjenjivanje prikladnosti kriterija**

19. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba procijeniti prikladnost kriterija za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja.** Primjereni kriterij ima karakteristike navedene u točki 36. Okvira. Kako je navedeno u točki 17. Okvira, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne prihvaća angažman s izražavanjem uvjerenja ako njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuje da kriteriji koje treba koristiti nisu prikladni. Međutim, ako nakon prihvaćanja angažmana, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključi da kriteriji nisu prikladni, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ili

suzdržanost od zaključka. U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.

20. Točka 7. Okvira navodi da kriteriji mogu biti ili postojeći ili kreirani za specifičan slučaj. Uobičajeno, postojeći kriteriji su prikladni kada su relevantni za potrebe namjeravanih korisnika. Kada postoje već postojeći kriteriji za predmet ispitivanja, određeni korisnici mogu prihvatiti druge kriterije za svoje specifične potrebe. Na primjer, različiti okviri mogu se koristiti kao postojeći kriteriji za ocjenjivanje učinkovitosti internih kontrola. Određeni korisnici mogu, međutim, stvoriti detaljniji skup kriterija koji ispunjavaju njihove posebne potrebe u vezi s, na primjer, bonitetnim nadzorom. U takvim slučajevima, u izvješću s izražavanjem uvjerenja se navodi:
 - (a) kada je relevantno za okolnosti angažmana, da kriteriji nisu utjelovljeni u zakonima ili regulativama ili da ih nisu izdala ovlaštena ili priznata tijela eksperata koja provode transparentni postupak s dužnom pažnjom; i
 - (b) da su oni samo za uporabu određenih korisnika i za njihove potrebe.
21. Za neke predmete ispitivanja vjerojatno je da nema postojećih kriterija. U takvim slučajevima, kriteriji se posebno stvaraju. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra imaju li posebno stvoreni kriteriji za posljedicu da izvješće s izražavanjem uvjerenja dovodi u zabludu namjeravane korisnike. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) pokušava dobiti potvrdu od namjeravanih korisnika ili stranke koja angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) da su posebno stvoreni kriteriji primjereni za potrebe namjeravanih korisnika. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava kako nepostojanje takve potvrde utječe na ono što treba biti učinjeno, kako bi procijenio prikladnost utvrđenih kriterija, i na informacije dane o kriterijima u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Značajnost i rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja

22. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti značajnost i rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja kada planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja.**
23. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra značajnost kada određuje vrste, vremenski raspored i obujam postupaka prikupljanja dokaza i kada ocjenjuje jesu li informacije iz predmeta ispitivanja bez pogrešnih prikazivanja. Razmatranje značajnosti zahtijeva od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) da razumije i procijeni koji čimbenici mogu utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Na primjer, kada utvrđeni kriterij dopušta različitost prezentacija informacija o predmetu ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra kako usvojena prezentacija može utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Značajnost se razmatra u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika, kao što su relativni raspon, vrsta i razmjer učinka tih čimbenika na ocjenu ili mjerenje predmeta ispitivanja i interesi namjeravanih korisnika. Procjena značajnosti i relativne važnosti kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika u određenom angažmanu su problematika za praktikantovu (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) prosudbu.
24. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba smanjit rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana. U**

angažmanu s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) smanjuje rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na neku prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana kako bi stekao razumno uvjerenje kao osnovi za pozitivan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Razina rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja je viša u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja zbog različitih vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza. Međutim, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza je barem toliko dostatna da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) stječe razinu uvjerenja koja ima smisla kao osnovica za izražavanje negativnog oblika izražavanja zaključka. Da bi bila smisljena, razina stečenog uvjerenja je ona za koju je vjerojatnije da podiže povjerenje namjeravanom korisniku u informacije iz predmeta ispitivanja na višu razinu od sasvim beznačajnog.

25. Točka 49. Okvira navodi da se, općenito, rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja sastoji od inherentnog rizika, kontrolnog rizika i rizika neotkrivanja. U kojoj mjeri praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra svaku od tih komponenti ovisi o okolnostima angažmana, osobito o vrsti predmeta ispitivanja i o tom da li se obavlja angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Korištenje radom eksperta

26. **Kada se rad eksperta koristi u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) i ekspert trebaju, zajednički, imati odgovarajuće znanje i vještine u vezi s predmetom ispitivanja i kriterijima da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može utvrditi kako su pribavljeni dostatni i primjereni dokazi.**
27. Predmet ispitivanja i povezani kriteriji za neke angažmane s izražavanjem uvjerenja mogu uključiti aspekte koji zahtijevaju specijalistička znanja i vještine u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza. U takvim situacijama, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može se odlučiti koristiti radom osoba iz drugih profesionalnih disciplina, koje se nazivaju eksperti, i koji imaju zahtijevano znanje i vještine. Ovaj MSIU ne pruža upute u vezi s korištenjem radom eksperta u angažmanima sa zajedničkim odgovornostima i izvješćivanjem praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i jednog ili više eksperata.
28. Dužna pažnja je zahtijevana profesionalna kvaliteta svih osoba, uključujući i eksperata, uključenih u angažman s izražavanjem uvjerenja. Osobe uključene u angažman s izražavanjem uvjerenja imat će različite odgovornosti koje su im dodijeljene. Razmjer stručnosti zahtijevane u obavljanju tih angažmana će se razlikovati prema sadržaju njihovih odgovornosti. Iako se od eksperta ne zahtijeva ista stručnost kao od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) u svim aspektima angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) utvrđuje da eksperti imaju dostatno razumijevanje MSIU-ova kako bi mogli povezati posao koji im je dodijeljen s ciljevima angažmana.
29. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) primjenjuje postupke kontrole kvalitete koji se bave odgovornošću svake osobe koja izvodi angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i za rad svakog eksperta koji nije profesionalni računovođa, kako bi osigurao sukladnost s ovim MSIU-om i drugim relevantnim MSIU-ima u kontekstu njihovih odgovornosti.

30. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba biti uključen u angažman i razumjeti posao za koji se koristi ekspert, u onoj mjeri koja je dostatna da bi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) mogao prihvatiti odgovornost za zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.** Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra u kojoj je mjeri razumno koristiti se radom eksperta za formiranje praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka.
31. Od praktikanta (profesionalni računovođa u javnoj praksi) se ne zahtijeva da ima ista specijalistička znanja i vještine kao i ekspert. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima dovoljne vještine i znanja da:
- (a) definira ciljeve posla koji se dodjeljuje i kako je taj rad povezan s ciljevima angažmana;
 - (b) sagleda razumnost pretpostavki, metoda i izvora podataka koje koristi ekspert; i
 - (c) sagleda razumnost ekspertovih nalaza u odnosu na okolnosti angažmana i praktikantov zaključak.
32. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dobiti dostatne i primjerene dokaze da je ekspertov posao odgovarajući za svrhe angažmana s izražavanjem uvjerenja. Pri procjenjivanju dostatnosti i primjerenosti dokaza koje je osigurao ekspert, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ocjenjuje:
- (a) profesionalnu kompetentnost, uključujući i iskustvo i objektivnost eksperta;
 - (b) razumnost pretpostavki, metoda i izvora podataka koje je koristio ekspert; i
 - (c) razumnost i značajnost ekspertovih nalaza u odnosu na okolnosti angažmana i praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak.

Pribavljanje dokaza

33. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba pribaviti dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji zaključak.** Dostatnost je mjera kvantitete dokaza. Primjerenost je mjera kvalitete dokaza; tj. njihove relevantnosti i njihove pouzdanosti. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra odnos između troškova pribavljanja dokaza i korisnosti dobivenih informacija. Međutim, pitanje poteškoća ili troškova koji nastaju nije samo za sebe valjana osnova za ispuštanje postupka prikupljanja dokaza za kojeg nema alternative. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi profesionalnu prosudbu i postupa s profesionalnim skepticizmom pri ocjenjivanju kvantitete i kvalitete dokaza i na taj način i njihove dostatnosti i primjerenosti za potkrjepljivanje izvješća s izražavanjem uvjerenja.
34. Angažman s izražavanjem uvjerenja rijetko uključuje autentifikaciju dokumentacije i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) nije uvježban niti se očekuje da bude ekspert za takvu autentifikaciju. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pouzdanost informacija koje će se koristiti kao dokaz, na primjer fotokopije, faksimile, snimljene, digitalizirane ili druge elektroničke dokumente, uključujući i razmatranje kontrola nad njihovim pripremanjem i održavanjem kada je to relevantno.

35. Dostatni i primjereni dokazi se pribavljaju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kao dio ponavljajućeg, sustavnog procesa angažmana koji uključuje:
- (a) stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana koje, ovisno o predmetu ispitivanja, uključuju stjecanje razumijevanja internih kontrola;
 - (b) temeljeno na tom razumijevanju, procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešno prikazane;
 - (c) reagiranje na procijenjene rizike, uključujući razvijanje sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike i određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih postupaka;
 - (d) obavljanje daljnjih postupaka jasno povezanih s uočenim rizicima, korištenjem kombinacije provjeravanja, promatranja, potvrđivanja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi daljnji postupci sadrže dokazne postupke uključujući, gdje je primjenjivo, dobivanje potvrđujućih informacija iz izvora neovisnih u odnosu na subjekt, kao i, ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola; i
 - (e) ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti dokaza.
36. "Razumno uvjerenje" je manje od apsolutnog uvjerenja. Snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na nulu je rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano zbog učinaka čimbenika kao što su sljedeći:
- primjene selektivnog testiranja.
 - inherentnog ograničenja internih kontrola.
 - činjenice da većina dokaza koji su dostupni javnom računovođi više stvaraju dojam nego što daju zaključak.
 - korištenja prosuđivanja u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza i stvaranju zaključaka temeljenih na tim dokazima.
 - u nekim slučajevima, karakteristika predmeta ispitivanja.
37. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva primjenu vještina i tehnika stjecanja uvjerenja i prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza kroz ponavljajuće i sustavne postupke angažmana koji uključuju stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su, međutim, namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Za određene predmete ispitivanja, mogu postojati posebni MSIU-ovi za pružanje uputa za postupke prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Kada nema posebnih MSIU-ova, postupci pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ovisit će o okolnostima angažmana, naročito, o predmetu ispitivanja i potrebama namjeravanih korisnika i odgovorne stranke, uključujući i o relevantnim troškovima i vremenu. I za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi)

postane svjestan postojanja problema koji stvara pitanje je li potrebno značajno mijenjanje informacija iz predmeta ispitivanja, on istražuje problem obavljajući druge postupke koji su dostatni da praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) omoguće izvješćivanje.

Izjave odgovorne stranke

38. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba pribaviti izjavu od odgovorne stranke, koja je primjerena.** Pisana potvrda usmene izjave smanjuje mogućnost nesporazuma između praktikanata (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i odgovorne stranke. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) osobito zahtijeva od odgovorne stranke pisanu izjavu koja ocjenjuje ili mjeri predmet ispitivanja s utvrđenim kriterijem, neovisno hoće li ili neće li biti dostupna kao tvrdnja namjeravanim korisnicima. Nedobivanje pisane izjave može imati za posljedicu zaključak s rezervom ili suzdržanost od zaključka po osnovi ograničavanja djelokruga angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može također uključiti ograničavanje uporabe izvješća s izražavanjem uvjerenja.
39. Tijekom angažmana s izražavanjem uvjerenja, odgovorna stranka može dati izjave praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi), ili bez posebnog poziva ili kao odgovor na određene upite. Kada se takve izjave odnose na pitanja koja su značajna za ocjenjivanje ili mjerenje predmetne problematike, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi):
- (a) ocjenjuje njihovu razumnost i dosljednost s drugim pribavljenim dokazima, uključujući i drugim izjavama;
 - (b) razmatra može li se očekivati od onih koji daju izjave da su dobro informirani o konkretnoj problematici; i
 - (c) pribavlja potvrđujuće dokaze u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može također tražiti potvrđujuće dokaze u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja.
40. Izjave odgovorne stranke ne mogu zamijeniti druge dokaze za koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može razumno očekivati da su raspoloživi. Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza u vezi s pitanjem koje ima, ili može imati značajan učinak na ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja, kada takvi dokazi budu uobičajeno raspoloživi, predstavlja ograničavanje djelokruga angažmana, čak i ako je za njega dobivena izjava od odgovorne stranke.

Razmatranje naknadnih događaja

41. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti učinak na informacije o predmetu ispitivanja i na izvješće s izražavanjem uvjerenja događaja do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja.** Razmjer razmatranja naknadnih događaja ovisi o mogućnosti da takvi događaji utječu na informacije o predmetu ispitivanja i da utječu na prikladnost praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Razmatranje naknadnih događaja u nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja ne mora biti relevantno zbog vrste predmeta ispitivanja. Na primjer, kada angažman zahtijeva zaključak o točnosti statističkog podataka u određenoj točki vremena, događaji koji nastanu između te

vremenske točke i datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja, ne mogu utjecati na zaključak ili zahtijevaju objavljivanje u podacima ili izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Dokumentacija

42. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dokumentirati pitanja koja su značajna za osiguravanje dokaza koji potvrđuju izvješće s izražavanjem uvjerenja i da je angažman obavljen u skladu s ovim MSIU-om.**
43. Dokumentacija uključuje zapis o praktikantovom (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključivanju u vezi sa svim značajnim pitanjima koja zahtijevaju primjenu prosuđivanja i s tim povezane zaključke. Postojanje složenih dvojbi oko načela ili prosudbe zahtijeva da se u dokumentaciju uključe relevantne činjenice koje su bile poznate praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) u vrijeme kada je bio stvoren zaključak.
44. Nije nužno niti je izvedivo dokumentirati svako pitanje koje razmatra praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi). U primjenjivanju profesionalne prosudbe kako bi se procijenio obujam dokumentacije koju treba pripremiti i zadržati, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može razmotriti što je nužno za osiguravanje razumijevanja obavljenog posla i osnova za glavne donijete odluke (ali bez detaljnih aspekata angažmana) drugom praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) koji nema prethodno iskustvo s angažmanom. Taj drugi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može biti u stanju razumjeti detaljne aspekte angažmana samo kroz raspravu s praktikantom (profesionalnim računovođom u javnoj praksi) koji je pripremio dokumentaciju.

Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja

45. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba zaključiti jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi za potvrđivanje zaključka izraženog u izvješću s izražavanjem uvjerenja.** U stvaranju zaključka, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra sve relevantne dokaze, neovisno da li se čini da potvrđuju ili opovrgavaju informacije iz predmeta ispitivanja.
46. **Izvješće s izražavanjem uvjerenja treba biti u pisanom obliku i treba sadržati jasno izražen praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.**
47. Usmeni ili drugi oblici izražavanja zaključaka mogu dovesti u zabludu ako nisu potkrijepljeni pisanim izvješćem. Zbog tog razloga, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne izvješćuje usmeno ili korištenjem simbola a da također ne pripremi konačno pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja koje je odmah dostupno kada se usmeno izvješćuje ili koriste simboli. Na primjer, simbol može voditi do pisanog izvješća s izražavanjem uvjerenja na internetu.
48. Ovaj MSIU ne zahtijeva standardizirani format za izvješćivanje svih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Umjesto toga on utvrđuje u točki 49. osnovne elemente koje treba uključiti u izvješće s izražavanjem uvjerenja. Izvješće s izražavanjem uvjerenja se oblikuje prema specifičnim okolnostima angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izabire stil izvještavanja u "kratkoj formi" ili "dugoj formi" kako bi olakšao učinkovito komuniciranje s namjeranim korisnicima. Izvještaj u "kratkoj formi" obično uključuje samo osnovne

elemente. Izvještaj u "dugoj formi" često detaljno opisuje uvjete angažmana, korištene kriterije, nalaze u vezi s određenim aspektima angažmana i, u nekim slučajevima, preporuke, kao i osnovne elemente. Svaki nalaz i preporuka su jasno razdvojeni od praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka o informacijama iz predmeta ispitivanja te se koriste riječi za njihovo prezentiranje kojima se jasno navodi da namjera tih nalaza i preporuka nije da utječu na praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može koristiti podnaslove, brojeve odjeljaka, tipografska sredstva, na primjer, masno označavanje slova i druge načine kako bi poboljšao jasnoću i čitljivost izvješća s izražavanjem uvjerenja.

Sadržaj izvješća s izražavanjem uvjerenja

49. Izvješće s izražavanjem uvjerenja treba uključiti sljedeće osnovne elemente:

- (a) **naslov koji jasno navodi da izvješće je izvješće s neovisno izraženim uvjerenjem.**⁴² Primjereni naslov pomaže utvrđivanju vrste izvješća s izražavanjem uvjerenja i njegovom razlikovanju od izvješća koje su izdali drugi, kao što su oni koji ne moraju poštivati iste etičke zahtjeve kao i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi).
- (b) **naslovnik:** naslovnik utvrđuje stranku ili stranke kojima je usmjereno izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kada god je izvedivo, izvješće s izražavanjem uvjerenja se naslovljuje na sve namjeravane korisnike, ali u nekim slučajevima mogu postojati ostali namjeravani korisnici.
- (c) **identifikaciju i opis informacija iz predmeta ispitivanja i, kada je odgovarajuće, predmeta ispitivanja.** To uključuje, na primjer:
 - vremensku točku ili razdoblje na koje se odnosi ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja;
 - gdje je primjenjivo, naziv subjekta ili sastavnog dijela subjekta na koji se odnosi predmet ispitivanja; i
 - objašnjenje karakteristika predmeta ispitivanja ili informacija iz predmeta ispitivanja na koje namjeravani korisnici moraju biti upozoreni i objašnjenje kako te karakteristike mogu utjecati na preciznost ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja s utvrđenim kriterijima ili ubjedljivost raspoloživih dokaza. Na primjer:
 - (i) razmjer u kojem su informacije iz predmeta ispitivanja kvalitativne nasuprot kvantitativne, objektivne nasuprot subjektivne ili povijesne nasuprot prospektivnim.
 - (ii) promjene u predmetu ispitivanja ili drugim okolnostima angažmana koje utječu na usporedivost informacija iz predmeta ispitivanja iz jednog razdoblja s informacijama iz sljedećeg razdoblja. Kada je praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak formuliran terminologijom tvrdnji odgovorne stranke, te tvrdnje se daju u dodatku izvješća s izražavanjem

⁴² Vidjeti fusnotu 2.

uvjerenja, reproduciraju u izvješću s izražavanjem uvjerenja ili ih se povezuje s izvorom koji je dostupan namjeravanim korisnicima.

- (d) **identifikaciju kriterija:** izvješće s izražavanjem uvjerenja navodi kriterij s kojim je ocjenjivan ili mjeran predmet ispitivanja tako da namjeravani korisnici mogu razumjeti osnovu za praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Izvješće s izražavanjem uvjerenja može uključiti kriterij ili se pozvati na njega ako je sadržan u tvrdnji koju je pripremila odgovorna stranka ili ako je inače raspoloživ u lako dostupnom izvoru. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra je li relevantno u danim okolnostima objaviti:
 - (d) izvor kriterija i jesu li ili nisu li utjelovljeni u zakonima ili regulativama ili jesu li ih izdala ovlaštena i priznata tijela eksperata koja slijede transparentni postupak s dužnom pažnjom, tj. jesu li oni postojeći kriteriji u kontekstu predmeta ispitivanja (i ako to oni nisu, opis razloga zbog kojeg se smatraju prikladnima);
 - (e) primijenjene metode mjerenja kada kriterij dopušta izbor između brojnih metoda;
 - (f) svako značajno tumačenje u primjeni kriterija u okolnostima angažmana; i
 - (g) je li bilo nekakvih promjena u primijenjenim metodama mjerenja.
- (e) **gdje je odgovarajuće, opis svakog značajnog inherentnog ograničenja povezanog s ocjenjivanjem ili mjerenjem predmeta ispitivanja s kriterijem.** Dok se u nekim slučajevima može očekivati da će inherentna ograničenja biti lako razumljiva čitateljima izvješća s izražavanjem uvjerenja, u drugim slučajevima može biti odgovarajuće eksplicitno se pozvati na njih u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, u izvješću s izražavanjem uvjerenja povezanim s učinkovitošću internih kontrola, može biti odgovarajuće navesti da povijesna ocjena učinkovitosti nije relevantna za buduća razdoblja zbog rizika da interne kontrole mogu postati neodgovarajuće uslijed promjena u uvjetima ili da se može narušiti stupanj sukladnosti s politikama ili postupcima.
- (f) **kada su kriteriji korišteni za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima ili su relevantni samo za posebne svrhe, izjavu kojom se ograničava uporaba izvješća s izražavanjem uvjerenja na te namjeravane korisnike ili za te svrhe.** Osim toga, uvijek kada je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno samo za uporabu određenih namjeravanih korisnika, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra navođenje te činjenice u izvješću s izražavanjem uvjerenja⁴³ To daje upozorenje čitateljima da je izvješće s izražavanjem uvjerenja ograničeno na određene korisnike ili na određene svrhe.
- (g) **navod kojim se utvrđuje odgovorna stranka i opisuju odgovornosti odgovorne stranke i odgovornosti praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).** Time se informiraju namjeravani korisnici da je odgovorna stranka odgovorna za predmet

⁴³ Iako neko izvješće s izražavanjem uvjerenja može biti ograničeno uvijek kada je namijenjeno samo za određene namjeravane korisnike ili za određene svrhe, izostanak ograničenja u vezi s određenim čitateljem ili svrhom ne znači samo po sebi da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima zakonsku odgovornost u vezi s tim čitateljem ili tom svrhom. Postoji li zakonska odgovornost ovisit će o zakonskim okolnostima pojedinog slučaja i relevantnom zakonodavstvu.

ispitivanja u slučaju angažmana s izravnim izvješćivanjem ili za informacije iz predmeta ispitivanja u slučaju angažmana temeljenog na tvrdnji⁴⁴ i da je uloga praktikanata (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) da neovisno izrazi zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.

- (h) **izjavu da je angažman obavljen u skladu s MSIU-ima.** Gdje postoji poseban MSIU za predmet ispitivanja, taj MSIU može zahtijevati da se pozove na njega u izvješću s izražavanjem uvjerenja.
- (i) **sažetak obavljenog posla:** sažetak će pomoći namjeravanim korisnicima da razumiju sadržaj uvjerenja iznijetog izvješćem s izražavanjem uvjerenja. MRevS 700, Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima⁴⁵ i MSU 2400, Angažmani uvida u financijske izvještaje, pružaju upute za odgovarajuću vrstu sažetka.

Gdje nema posebnog MSIU-a koji bi pružao upute za postupke prikupljanja dokaza za određeni predmet ispitivanja, sažetak može uključiti detaljniji opis obavljenog posla. Pošto je u angažmanu s ograničenim uvjerenjem iznošenje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza ključno za razumijevanje uvjerenja iznijetog zaključkom izraženim u negativnom obliku, sažetak obavljenog posla:

- (i) je uobičajeno detaljniji nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i navodi ograničenja u vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu postupaka pribavljanja dokaza. Može biti primjereno navesti postupke koji nisu obavljani a koji bi se uobičajeno obavili u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja; i
 - (ii) navodi da su postupci prikupljanja dokaza ograničeniji nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja i da je stoga postignuto manje uvjerenje nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.
- (j) **praktikanatov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak:** gdje su informacije iz predmetu ispitivanja povezane s brojnim aspektima, može se osigurati odvojeni zaključak za svaki aspekt. Iako se svi takvi zaključci ne trebaju odnositi na iste razine postupaka prikupljanja dokaza, svaki se zaključak izražava u obliku koji je primjeren ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

Gdje je odgovarajuće, zaključak treba informirati namjeravane korisnike o kontekstu kojem treba čitati praktikanatov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Praktikanatov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak može, na primjer, uključivati formulaciju kao što je:

"Ovaj zaključak je bio formiran na osnovi, i podložen je inherentnim ograničenjima navedenim drugdje u izvješću s neovisnim izražavanjem uvjerenja." Ovo bi bilo

⁴⁴ Vidjeti točku 10. Okvira za objašnjenje razlike između angažmana s izravnim izvješćivanjem i angažmana temeljenog na tvrdnji.

⁴⁵ MRevS 700, Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima je povučen u prosincu 2006. godine kada je stupio na snagu MRevS 700, Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene.

odgovarajuće, na primjer, kada izvješće uključuje objašnjenje određenih karakteristika predmeta ispitivanja na koje namjeravani korisnici trebaju biti upozoreni

U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, zaključak treba biti izražen u pozitivnom obliku: na primjer: "Prema našem mišljenju interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*" ili "Prema našem mišljenju tvrdnja *odgovorne stranke* da su učinkovite interne kontrole, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*, je ispravno dana."

U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, zaključak treba biti izražen u negativnom obliku: na primjer: "Temeljem našeg posla opisanog u ovom izvješću, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako interne kontrole nisu učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*" ili "Temeljem našeg posla opisanog u ovom izvješću, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako tvrdnja *odgovorne stranke* da su učinkovite interne kontrole, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na *XYZ kriteriju*, nije ispravno dana."

Gdje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak koji je različit od pozitivnog, izvješće s izražavanjem uvjerenja treba sadržati jasni opis svih razloga. (Vidjeti također točke 51–53).

- (k) **datum izvješća s izražavanjem uvjerenja:** on informira namjeravane korisnike da je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmotrio učinke na informacije iz predmeta ispitivanja i na izvješće s izražavanjem uvjerenja, događaja koji su nastali do tog datuma.
 - (l) **ime tvrtke ili praktikanta (profesionalni računovođa u javnoj praksi) i određenu lokaciju, koja je uobičajeno grad u kojem ima ured koji je odgovoran za angažman:** time se informiraju namjeravani korisnici o pojedincu ili tvrtki koja je preuzela odgovornost za angažman.
50. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može proširiti izvješće s izražavanjem uvjerenja kako bi uključio druge informacije o objašnjenja kojima nije namjera utjecati na praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Primjeri uključuju: detaljnosti o kvalifikacijama i iskustvu praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i drugih uključenih u angažman, objavljivanje razina značajnosti, nalaze u vezi s određenim aspektima angažmana i preporuke. Hoće li se uključiti neke takve informacije ovisi o njihovoj značajnosti spram potreba namjeravanih korisnika. Dodatne informacije se jasno odvajaju od praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka i formuliraju na takav način da ne utječu na taj zaključak.

Zaključci s rezervom, negativni zaključci i suzdržanost od zaključka

51. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne treba izraziti pozitivni zaključak kada postoje sljedeće okolnosti i, po prosudbi praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), učinak pitanja je značajan ili može biti značajan:**
- (a) **postoji ograničenje djelokruga praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) rada, tj. okolnosti sprječavaju ili odgovorna stranka ili stranka koja je**

angažirala praktika (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) nameće ograničenja koja sprječavaju praktika (profesionalnom računovođu u javnoj praksi) pribavljanje dokaza potrebnih da bi se smanjio rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivu razinu. Praktika (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom ili suzdržanost od izražavanja zaključka;

(b) U onim slučajevima gdje:

- (i) Praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak je formuliran terminologijom tvrdnje odgovorne stranke i ta tvrdnja nije ispravno dana, u svim značajnim odrednicama; ili
- (ii) Praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak je formuliran izravno nazivom predmeta ispitivanja i kriterija i informacije iz predmeta ispitivanja su značajno pogrešno prikazane⁴⁶,

praktika (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom ili se suzdržati od izražavanja zaključka; ili

(c) kada je otkriveno, nakon što je bio prihvaćen angažman, da kriteriji nisu prikladni ili da predmet ispitivanja nije primjeren za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktika (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti:

- 1. zaključak s rezervom ili negativni zaključak kada je vjerojatno da će neprikladni kriteriji ili neprimjereni predmet ispitivanja dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili
- 2. u ostalim slučajevima, zaključak s rezervom ili suzdržanost od izražavanja zaključka.

52. Praktika (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom kada učinak pitanja nije toliko prožimajući da bi zahtijevao negativni zaključak ili suzdržavanje od izražavanja zaključka. Zaključak s rezervom se izražava frazom "osim za" učinke pitanja na koje se odnosi rezerva.

53. U slučajevima gdje bi pozitivan zaključak praktika (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) bio formuliran nazivom tvrdnje odgovorne stranke i ta tvrdnja je identificirana i ispravno opisuje da su informacije iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazane, praktika (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ili:

(a) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak formuliranjem izravno s nazivima predmeta ispitivanja i kriterija; ili

⁴⁶ U onim angažmanima s izravnim izvješćivanjem gdje informacije iz predmeta ispitivanja prezentiraju samo u zaključku praktika (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i praktika (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključuje da predmet ispitivanja nije, u svim značajnim odrednicama, u skladu s kriterijem, na primjer: "Prema našem mišljenju, osim za [...], interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na XYZ kriteriju, "takav zaključak bi se također smatrao da je s rezervom (ili negativan kada je odgovarajuće).

- (b) ako se posebno zahtijeva uvjetima angažmana da formulira zaključak nazivom tvrdnje odgovorne stranke, izražava pozitivni zaključak ali skreće pozornost na pitanje posebno se pozivajući na njega u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Ostale odgovornosti izvješćivanja

54. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti ostale odgovornosti izvješćivanja, uključujući i primjerenost komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje o relevantnim pitanjima od interesa za upravljanje koja se ustanove angažmanom s izražavanjem uvjerenja.**
55. U ovom MSIU, pojam "upravljanje" opisuje ulogu osoba kojima je povjereno nadziranje, kontrola i usmjeravanje odgovornom strankom⁴⁷. Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za osiguravanje da subjekt postiže svoje ciljeve i za izvješćivanje zainteresiranih stranaka. Ako je stranka koja angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) različita od odgovorne stranke može biti neprimjereno komunicirati s odgovornom strankom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornom strankom.
56. U ovom MSIU, "relevantna pitanja od interesa za upravljanje" su ona koja iskrсну iz angažmana s izražavanjem uvjerenja i, prema mišljenju praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) su i važna i relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje. Relevantna pitanja od interesa za upravljanje uključuju samo ona pitanja koje je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uočio dok je obavljao angažman s izražavanjem uvjerenja. Ako uvjeti angažmana posebno ne zahtijevaju, od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se ne traži da oblikuje postupke s posebnom svrhom da se otkriju pitanja od interesa za upravljanje.

Datum stupanja na snagu

57. Ovaj Međunarodni revizijski za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) stupa na snagu za izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora koje je datirano na 1. siječnja 2005. ili nakon tog datuma. Ranija primjena je dopuštena.

Zahtjevi javnog sektora

2. *Ovaj MSIU je primjenjiv za sve profesionalne računovođe u javnom sektoru koji su neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja. Gdje profesionalni računovođe u javnom sektoru nisu neovisni od subjekta za kojeg obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja, treba se primijeniti ovaj MSIU s posebnim pozivanjem na upute iz fusnote 2 i 4.*

⁴⁷ U mnogim državama, utvrđena su načela upravljanja kao točka pozivanja na ustanovljivanje dobre prakse u upravljačkom ponašanju. Takva načela su često usmjerena na javna dionička društva; ta načela mogu, međutim, također poslužiti i za unaprjeđivanje upravljanja u drugim oblicima društava. Upravljačke strukture i prakse razlikuju se od države do države.

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE
S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3400**

(Prije MRevS 810)

ISPITIVANJE PROSPEKTIVNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA

(Ovaj Standard je na snazi)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-7
Revizorovo uvjerenje u vezi s prospektivnim financijskim informacijama	8-9
Prihvatanje angažmana	10-12
Poznavanje poslovanja	13-15
Obuhvaćeno razdoblje	16
Postupci ispitivanja.....	17-25
Prezentiranje i objavljivanje.....	26
Izvješće o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija	27-32

Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3400 "Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija" treba čitati povezano s "Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga" koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

Uvod

(xxx) Svrha ovog Međunarodnog standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute za angažmane s ispitivanjem i izvješćivanjem o prospektivnim financijskim informacijama, uključujući i ispitivanje postupka za pretpostavke s najboljom procjenom i za hipotetske pretpostavke. Ovaj se MSIU ne primjenjuje na ispitivanje prospektivnim financijskih informacija danih načelno ili kroz razgovor kao što su one koje se mogu pronaći u raspravama menadžmenta i analizama u godišnjim izvješćima subjekta, premda mnogi postupci navedeni ovdje mogu biti prikladni i za takva ispitivanja.

(yyy) **U angažmanu s ispitivanjem prospektivnim financijskim informacijama, revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li:**

- (a) razumne menadžmentove pretpostavke s najboljom procjenom na kojima se zasnivaju financijske informacije i, u slučaju kada se radi o hipotetskim pretpostavkama, jesu li one u skladu sa svrhom informacija;**
- (b) prospektivne financijske informacije pravilno pripremljene na osnovi pretpostavki;**
- (c) prospektivne financijske informacije pravilno prezentirane i sve značajne pretpostavke primjereno objavljene, uključujući i nedvojbenu naznaku jesu li one pretpostavke s najboljom procjenom ili hipotetske pretpostavke; i**
- (d) prospektivne financijske informacije pripremljene na dosljednoj osnovi s povijesnim financijskim izvještajima primjenom primjerenih računovodstvenih načela.**

(zzz) "Prospektivne financijske informacije" predstavljaju financijske informacije temeljena na pretpostavkama o događajima koji mogu nastati u budućnosti i mogućim radnjama subjekta. Jako su subjektivne prirode i njihova priprema zahtijeva znatno prosuđivanje. Prospektivne financijske informacije mogu biti u obliku prognoza, projekcija ili obojega, primjerice u obliku jednogodišnje prognoze dopunjene projekcijom za pet godina.

(aaaa) "Prognoza" podrazumijeva prospektivne financijske informacije pripremljene na pretpostavkama o budućim događajima koje menadžment očekuje i aktivnostima koje će poduzeti na datum kada su pripremljene takve informacije (pretpostavke s najboljom procjenom).

(bbbb) "Projekcije" podrazumijevaju prospektivne financijske informacije pripremljene na temelju:

- (a) hipotetskih pretpostavki o budućim događajima i aktivnostima menadžmenta za koje se nužno ne očekuje da će i nastati, primjerice kada je neki subjekt u fazi osnivanja ili razmatra važnu promjenu u poslovanju; ili
- (b) kombinacije pretpostavki s najboljom procjenom i hipotetskih pretpostavki.

Takva informacija predočuje moguće posljedice na datum kada su informacije pripremljene uz pretpostavku ako bi događaj nastao (pristup "što-ako").

(cccc) Prospektivne financijske informacije mogu uključiti financijske izvještaje ili jedan ili više dijelova financijskih izvještaja i mogu biti pripremljene:

- (a) kao interno pomagalo menadžmentu, primjerice, kao pomoć u ocjenjivanju mogućih kapitalnih ulaganja; ili
- (b) za podjelu trećim osobama, primjerice, u:
- prospektu koji budućim investitorima pruža informacije o mogućim očekivanjima.
 - godišnjem izvješću radi pružanja informacija dioničarima, regulatornim tijelima i drugim zainteresiranim strankama.
 - dokumentu s informacijama za kreditore koji može uključiti, primjerice, prognoze novčanih tokova.

(dddd) Menadžment je odgovoran za pripremu i prezentiranje prospektivnih financijskih informacija, uključujući i za utvrđivanje i objavljivanje pretpostavki na kojima su one zasnovane. Od revizora se može zatražiti da ispita i izvijesti o prospektivnim financijskim informacijama kako bi se povećalo povjerenje u njih neovisno jesu li namijenjene za uporabu trećih stranaka i su za interne potrebe.

Revizorovo uvjerenje u vezi s prospektivnim financijskim informacijama

(eeee) Prospektivne financijske informacije odnose se na događaje i aktivnosti koji još nisu nastali a možda se i neće desiti. Iako mogu biti na raspolaganju dokazi koji podržavaju pretpostavke na kojima se temelje takve financijske informacije, takvi su dokazi po svojim obilježjima usmjereni na budućnost i stoga su spekulativne naravi za razliku od uobičajenih revizijskih dokaza raspoloživih u reviziji povijesnih financijskih informacija. Zbog toga revizor nije u mogućnosti izraziti mišljenje hoće li se ostvariti rezultati prikazani u prospektivnim financijskim informacija.

(ffff) Nadalje, temeljem vrsta dokaza raspoloživih za procjenjivanje pretpostavki na kojima zasnivaju prospektivne financijske informacije, revizoru može biti otežano steći razinu uvjerenja dovoljnu za davanje pozitivno izraženog mišljenja da u pretpostavkama nema značajnog pogrešnog prikazivanja. Zbog toga, prema ovom MSIU-u, kada izvješćuje o prihvatljivosti menadžmentovih pretpostavki, revizor izražava samo umjerenu razinu uvjerenja. No, ako je prema revizorovoj prosudbi postignuta odgovarajuća razina uvjerenja, revizor nije spriječen izraziti pozitivno uvjerenje u vezi s pretpostavkama.

Prihvaćanje angažmana

(gggg) Prije prihvaćanja angažmana s ispitivanjem prospektivnih financijskih informacija, revizor treba razmotriti, između ostalog:

- namjeravanu upotrebu informacija;
- hoće li se ograničiti distribuiranje informacija;
- vrsti pretpostavki, tj. je li riječ o pretpostavkama s najboljom procjenom ili hipotetskim pretpostavkama;
- elemente koji će biti uključeni u informacije;
- vremensko razdoblje na koje se informacije odnose.

(hhhh) **Revizor ne bi trebao prihvatiti angažman, ili bi trebao odustati od njega, kada je očito da su pretpostavke nerealne ili kada je uvjeren da prospektivne financijske informacije neće biti prikladne za njihovu namjeravanu upotrebu.**

(iiii) **Revizor i klijent trebaju dogovoriti uvjete angažmana.** U zajedničkom je interesu i revizora i klijenta da revizor pošalje pismo o preuzimanju angažmana kako bi pomogao izbjegavanju nesporazuma u vezi s angažmanom. U pismu o preuzimanju angažmana treba obraditi pitanja navedena u točki 10 te navesti odgovornosti menadžmenta za pretpostavke i pružanje revizoru svih relevantnih informacija i izvora podataka korištenih u formiranju pretpostavki.

Poznavanje poslovanja

(jjjj) **Revizor treba steći dovoljnu razinu poznavanja poslovanja kako bi bio mogao ocijeniti jesu li utvrđene sve značajne pretpostavke potrebne za pripremu prospektivnih financijskih informacija.** Revizor bi se također trebao upoznati sa subjektivim procesom pripremanja prospektivnih financijskih informacija, na primjer, razmatranjem pitanja što se odnose na:

- interne kontrole nad sustavom korištenim prilikom pripremanja prospektivnih financijskih informacija te o stručnosti i iskustvu osoba koje ih pripremaju;
- vrste dokumentacije koju je pripremio subjekt kao podršku menadžmentovim pretpostavkama;
- opseg u kojem se primjenjuju statističke, matematičke i računalom potpomognute tehnike;
- metode primijenjene za utvrđivanje i primjenu pretpostavki;
- točnost prospektivnih financijskih informacija koje su bile pripremljene u prethodnim razdobljima i razloge značajnih odstupanja.

(kkkk) **Revizor treba razmotriti do koje je razine opravdano povjerenje u subjektove povijesne financijske informacije.** Revizor treba poznavati subjektove povijesne financijske informacije kako bi mogao procijeniti jesu li prospektivne financijske informacije pripremljene na dosljednoj osnovi u odnosu na povijesne financijske informacije i kako bi osigurao povijesno mjerilo za sagledavanje menadžerskih pretpostavki. Revizor će trebati utvrditi, na primjer, jesu li relevantne povijesne informacije bile podvrgnute reviziji ili uvidu, te jesu li u pripremi tih informacija primijenjena prihvatljiva računovodstvena načela.

(llll) Ako je izvješće o reviziji ili o uvidu prethodnih povijesnih informacija različito od nemodificiranog ili ako je subjekt u fazi osnivanja, revizor bi trebao razmotriti okolnosti i učinke na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija.

Obuhvaćeno razdoblje

(mmmm) **Revizor treba razmotriti vremensko razdoblje na koje se odnose prospektivne financijske informacije.** Pošto pretpostavke postaju sve nesigurnije što je razdoblje na koje se odnose duže to se smanjuje i mogućnost menadžmenta da utvrdi pretpostavke s najboljom procjenom. To razdoblje ne smije biti duže od vremena za koje menadžment ima razumne osnove za pretpostavke. U nastavku su navedeni neki od čimbenika koji su relevantni za revizorovo razmatranje vremenskog razdoblja obuhvaćenog prospektivnim financijskim informacijama:

- Poslovni ciklus, na primjer, u slučaju velikog građevinskog projekta vrijeme potrebno za završetak projekta može određivati vrijeme koje se obuhvaća.
- Stupanj pouzdanosti pretpostavki, na primjer, ako subjekt uvodi novi proizvod, razdoblje koje se obuhvaća za potrebe prospektivnih informacija treba biti kratko i razlomljeno u kraće segmente kao što su tjedni ili mjeseci. S druge strane, ako je poslovanje subjekta vezano isključivo uz posjedovanje imovine pod dugoročnim najmom, tada i relativno dugo vremensko razdoblje predviđanja može biti opravdano.
- Potrebe korisnika, na primjer, prospektivne financijske informacije mogu biti pripremljene vezano uz zahtjev za pozajmicu za razdoblje potrebno da bi se ostvarila dovoljna sredstava za otplatu duga. Alternativno, informacije mogu biti pripremljene za investitore u vezi s prodajom obveznica kako bi se predočila namjeravana upotreba priljeva od te prodaje u kasnijem razdoblju.

Postupci ispitivanja

(nnnn) **Kada revizor utvrđuje vrste, vremenski raspored i opseg postupaka ispitivanja, u svoje razmatranje treba uključiti:**

- (a) **vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja;**
- (b) **znanja koja je stekao u prethodnim angažmanima;**
- (c) **kompetentnost menadžmenta u vezi s pripremanjem prospektivnih financijskih informacija;**
- (d) **razmjer u kojem menadžmentove prosudbe utječe na prospektivne financijske informacije; i**
- (e) **primjerenost i pouzdanost potkrjepljujućih podataka.**

(oooo) Revizor treba procijeniti izvore i pouzdanost dokaza koji podupiru menadžmentove pretpostavke s najboljom procenom. Dostatni i primjereni dokazi za potkrjepljivanje takvih pretpostavki mogu se pribaviti iz unutarnjih i vanjskih izvora, uključujući i razmatranjem pretpostavki u kontekstu povijesnih informacija kao i ocjenom jesu li one temeljene na planovima u okviru mogućnosti subjekta.

(pppp) U slučaju kada su korištene hipotetske pretpostavke, revizor treba razmotriti jesu li uzete u obzir sve značajne posljedice takvih pretpostavki. Na primjer, ako se pretpostavi da će prodaja rasti iznad postojećih kapaciteta postrojenja, prospektivne financijske informacije trebaju uključiti nužna ulaganja u dodatne kapacitete ili troškove alternativnih rješenja za ostvarivanje anticipirane prodaje, kao što je kroz podugovaranje proizvodnje.

(qqqq) Iako dokazi koji podupiru hipotetske pretpostavke ne trebaju biti pribavljeni, revizor se treba uvjeriti da su usklađene sa svrhom prospektivnih financijskih informacija i da nema razloga vjerovati da su posve nerealne.

(rrrr) Revizor se treba uvjeriti da su prospektivne financijske informacije ispravno pripremljene primjenom menadžmentovih pretpostavki, na primjer, provedbom kontrolnih postupaka, kao što je

ponovno izračunavanje i ponovna pregledavanje interne konzistentnosti, tj. da su radnje koje menadžment namjerava poduzeti usklađene međusobno te da nema nedosljednosti u utvrđivanju iznosa koji zavise od zajedničkih varijabli, kao što je kamatna stopa.

- (ssss) Revizor će svoju pažnju usmjeriti na razmjer u kojem će područja, posebno osjetljiva na promjene, imati značajan utjecaj na rezultate prikazane u prospektivnim financijskim informacijama. To će utjecati na opseg u kojem će revizor tražiti primjerene dokaze. To će također utjecati na revizorovu ocjenu prikladnosti i primjerenosti u objavljivanjima.
- (tttt) Kada je angažiran radi ispitivanja jednog ili više elemenata prospektivnih financijskih informacija, kao što je pojedini izvještaj iz financijskih izvještaja, važno je da revizor pri tome uzme u obzir međusobnu povezanost s ostalim dijelovima financijskih izvještaja.
- (uuuu) Ako je bilo koji dio tekućeg razdoblja uključen u prospektivne financijske informacije, revizor treba razmotriti opseg postupaka koje treba primijeniti na povijesne informacije. Postupci će se razlikovati zavisno od okolnosti, na primjer, koji je dio razdoblja na koje se odnosi prospektivne informacije već prošao.
- (vvvv) **Revizor treba od menadžmenta pribaviti pisane izjave o namjeravanoj upotrebi prospektivnih financijskih informacija, o potpunosti značajnih menadžmentovih pretpostavki kao i o prihvaćanju menadžmentove odgovornosti za prospektivne financijske informacije.**

Prezentiranje i objavljivanje

- (www) Kada ocjenjuje prezentaciju i objavu prospektivnih financijskih informacija, osim posebnih zahtjeva iz relevantnih zakona, regulativa i profesionalnih standarda, revizor će trebati razmotriti:
 - (a) je li prezentacija tih informacija dovoljno informativna i ne dovodi li čitatelje u zabludu;
 - (b) jesu li računovodstvene politike jasno objavljene u bilješkama uz prospektivne financijske informacije;
 - (c) jesu li pretpostavke primjereno objavljene u bilješkama uz prospektivne financijske informacije. Treba biti jasno naznačeno da li pretpostavke predstavljaju menadžmentove pretpostavke s najboljom procjenom ili hipotetske pretpostavke. Kada su pretpostavke vezane uz područje koje je značajno, a podložno je visokom stupnju neizvjesnosti, ta neizvjesnost i posljedična osjetljivost rezultata trebaju biti primjereni objavljeni;
 - (d) je li objavljen datum s kojim su pripremljene prospektivne financijske informacije. Menadžment treba potvrditi da su pretpostavke primjerene na taj datum, čak iako su informacije na kojima se temelji ta pretpostavka prikupljene tijekom razdoblja;
 - (e) jesu li u slučaju kada se rezultati u prospektivnim financijskim informacijama predočuju u određenom rasponu, osnove utvrđivanja raspona u razmatranom području jasno označene i raspon nije izabran na pristran način ili način koji dovodi u zabludu; i

- (f) jesu li objavljene sve promjene računovodstvenih politika nastale nakon objavljivanja posljednjih povijesnih financijskih izvještaja, zajedno s razlozima promjene i njihovim učinkom na prospektivne financijske informacije.

Izvješće o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija

(xxxx) **Revizorovo izvješće o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija treba sadržati:**

- (a) **naslov;**
- (b) **naslovnik;**
- (c) **identifikaciju prospektivnih financijskih informacija;**
- (d) **poziv na MSIU ili relevantne nacionalne standarde ili prakse primjenjive na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija;**
- (e) **izjavu da je menadžment odgovoran za prospektivne financijske informacije, uključujući i za pretpostavke na kojima se one temelje;**
- (f) **ako je primjenjivo, navod o svrsi i /ili ograničenjima u distribuiranju prospektivnih financijskih informacija;**
- (g) **izjavu s negativnim uvjerenjem o tome jesu li pretpostavke osigurale razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije;**
- (h) **mišljenje o tome jesu li prospektivne financijske informacije pravilno pripremljene na osnovi pretpostavki te jesu li prezentirane u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvještavanja;**
- (i) **primjerena upozorenja u vezi s ostvarivošću rezultata naznačenih u prospektivnim financijskim informacijama;**
- (j) **datum izvješća koji bi trebao biti jednak datumu kada su dovršeni postupci;**
- (k) **revizorovu adresu; i**
- (l) **potpis.**
- (m) **Takvo izvješće treba sadržati:**
 - **navod je li revizor, temeljem ispitivanja dokaza koji podupiru pretpostavke, naišao na bilo kakve činjenice koje ga mogu navesti da vjeruje kako pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije;**
 - **mišljenje o tome jesu li prospektivne financijske informacije ispravno pripremljene na osnovi postavljenih pretpostavki te jesu li prezentirane u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvještavanja;**
 - **navod da:**

- stvarni rezultati bit će vjerojatno drukčiji nego u prospektivnim financijskim informacijama, jer anticipirani događaji obično ne nastanu onako kako je očekivano i odstupanje može biti značajno. Slično tom, u slučaju kada se prospektivne financijske informacije iskazuju u određenom rasponu, treba navesti kako ne može jamčiti da će stvarni rezultati sigurno biti unutar tog raspona; i
- u slučaju projekcija, prospektivne financijske informacije su pripremljene za (navesti svrhu), primjenom skupa pretpostavki koje uključuju i hipotetske pretpostavke o budućim događajima i djelovanju menadžmenta ali za koje se nužno ne očekuje da će i nastati. Zbog toga se upozoravaju čitatelji da se prospektivne financijske informacije ne koriste za svrhe različite od one koja je navedena.

(yyyy) U nastavku slijedi primjer izvatka iz nemodificiranog izvješća o prognozi:

Ispitali smo prognozu⁴⁸ u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja primjenjivim na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija. Menadžment je odgovoran za prognozu, uključujući i za pretpostavke na kojima se temelji, a koje su prikazane u bilješci x.

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, ništa nije skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za prognozu. Nadalje, prema našem mišljenju prognoza je ispravno pripremljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s...⁴⁹

Stvarni rezultati vjerojatno će se razlikovati od prognoziranih pošto anticipirani događaji često ne nastaju kako se očekivalo i odstupanja mogu biti značajna.

(zzzz) U nastavku je prikazan primjera izvatka iz nemodificiranog izvješća o projekciji:

Ispitali smo projekciju⁵⁰ u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja primjenjivim na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija. Menadžment je odgovoran za projekciju, uključujući i za pretpostavke na kojima se temelji, a koje su prikazane u bilješci x.

Ova projekcija pripremljena je za (opisati svrhu). Budući da se subjekt nalazi u početnoj fazi poslovanja projekcija je pripremljena na osnovi skupa pretpostavki, koje uključuju i hipotetske pretpostavke o budućim događajima i djelovanju menadžmenta ali za koje se nužno ne očekuje da će i nastati. Zbog toga, upozoravaju se čitatelji da ova projekcija nije prikladna u druge svrhe osim prethodno navedene.

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, ništa nije skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za projekciju koja pretpostavlja (navesti ili se pozvati na hipotetske

⁴⁸ Uključiti naziv subjekta, vremensko razdoblje na koje se odnosi prognoza te osigurati primjereno identificiranje, kao što je pozivanje na brojeve stranica ili navođenjem pojedinačnih izvještaja.

⁴⁹ Navesti relevantni okvir financijskog izvještavanja.

⁵⁰ Navesti naziv subjekta, vremensko razdoblje na koje se projekcija odnosi i osigurati primjereno identificiranje, kao što je pozivanje na brojeve stranica ili navođenjem pojedinačnih izvještaja.

pretpostavke). Nadalje, prema našem mišljenju projekcija je ispravno pripremljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s...⁵¹

Čak ako i nastanu događaji predviđeni na osnovi hipotetskih pretpostavki, stvarni će rezultati i dalje, vjerojatno, biti drugačiji od projekcije, s obzirom na to što drugi anticipirani događaji često ipak ne nastaju onako kako se očekivalo pa i odstupanje može biti značajno.

- (aaaaa) **Kada revizor vjeruje da prezentacija i objavljivanje prospektivnih financijskih informacija nisu primjereni, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u izvješću o prospektivnim financijskim informacijama ili odustati od takvog angažmana, ako je to primjereno.** Primjer bi bio kada je u financijskim informacijama propušteno primjereno objaviti posljedice bilo kojih posebno osjetljivih pretpostavki.
- (bbbbb) **Kada revizor vjeruje da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi pretpostavki s najboljom procjenom, ili da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi hipotetskih pretpostavki, revizor treba ili izraziti negativno mišljenje u izvješću o prospektivnim financijskim informacijama ili odustati od angažmana,**
- (ccccc) **Kada je ispitivanje uvjetovano stanjima koja unaprijed isključuju primjenu jednog ili više postupaka koji se smatraju nužnim u danim okolnostima, revizor treba ili odustati od daljnjeg angažmana ili se suzdržati od izražavanja mišljenja i treba opisati djelokrug ograničenja u izvještajima o prospektivnim financijskim informacijama.**

⁵¹ Vidi bilješku 2.

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE
S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3402**

**IZVJEŠĆA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA O KONTROLAMA U USLUŽNOJ
ORGANIZACIJI**

(Stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koja obuhvaćaju razdoblje
završeno na 15. lipnja 2011. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja	1-6
Datum stupanja na snagu	7
Ciljevi	8
Definicije	9
Zahtjevi	
Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000	10
Etički zahtjevi	11
Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje	12
Prihvatanje i zadržavanje	13-14
Procjenjivanje primjerenosti kriterija	15-18
Značajnost	19
Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije	20
Pribavljanje dokaza u vezi s opisom	21-22
Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanjem kontrola	23
Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola	24-29
Rad službe interne revizije	30-37
Pisane izjave	38-40
Ostale informacije	41-42
Naknadni događaji	43-44
Dokumentacija	45-52
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	53-55
Ostale odgovornosti za komuniciranje	56
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja	A1-A2
Definicije	A3-A4

Etički zahtjevi.....	A5
Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje	A6
Prihvatanje i zadržavanje	A7-A12
Procjenjivanje primjerenosti kriterija.....	A13-A15
Značajnost	A16-A18
Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije	A19-A20
Pribavljanje dokaza u vezi s opisom	A21-A24
Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanjem kontrola.....	A25-A27
Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola	A28-A36
Rad službe interne revizije	A37-A41
Pisane izjave.....	A42-A43
Ostale informacije	A44-A45
Dokumentacija.....	A46
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	A47-A52
Ostale odgovornosti za komuniciranje	A53
Dodatak 1: Primjer tvrdnji uslužne organizacije	
Dodatak 2: Ilustracije izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	
Dodatak 3: Ilustracije modificiranih izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	

Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3402 "Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija" treba čitati povezano s "Predgovorom Međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga".

Uvod

Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja

1. Ovaj Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs) bavi se angažmanima s izražavanjem uvjerenja koje preuzimaju profesionalni računovođe u javnoj praksi⁵² kako bi izdali izvješće za uporabu korisničkih subjekata i njihovih revizora o kontrolama uslužne organizacije koja pruža usluge korisničkim subjektima za koje je vjerojatno da će biti relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se one odnose na financijsko izvještavanje. On nadopunjava MRevS 402⁵³ u tom što izvješća pripremljena u skladu s ovim MSIU-om omogućavaju pružanje primjerenih dokaza prema MRevS-u 402.(Vidjeti točku A1.)
 2. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Framework for Assurance Engagements) navodi da neki angažman s izražavanjem uvjerenja može biti angažman "s razumnim uvjerenjem" ili angažman "s ograničenim uvjerenjem" i da neki angažman može biti ili "angažman temeljen na tvrdnjama" (assertion-based engagement) ili "angažman s izravnim izvješćivanjem" (direct reporting engagements); i da se zaključak u angažmanu temeljenom na tvrdnjama može formulirati ili riječima tvrdnji odgovorne stranke ili izravno pomoću predmeta ispitivanja i kriterija⁵⁴. Ovaj MSIU se bavi samo s angažmanima temeljenim na tvrdnjama koji pružaju razumno uvjerenja sa zaključcima koji se formuliraju pomoću predmeta ispitivanja i kriterija.⁵⁵
 3. Ovaj MSIU primjenjuje se samo kada je uslužna organizacija odgovorna za, ili na drugi način može izraziti, tvrdnje o primjereoju oblikovanosti kontrola. Ovaj MSIU ne bavi se angažmanima s izražavanjem uvjerenja radi:
 - (a) izvješćivanja o tome je li kontrole uslužne organizacije djeluju kako je opisano; ili
 - (b) izvješćivanja o kontrolama uslužne organizacije različitim od onih povezanih s uslugom za koju je vjerojatno da je relevantna za korisnike interne kontrole pošto se odnosi na financijsko izvještavanje (na primjer, kontrole koje utječu na korisnikovu kontrolu proizvodnje ili njegovu kontrolu kvalitete).
- Međutim, ovaj MSIU pruža neke upute za takve angažmane obavljene prema MSIU-u 3000⁵⁶. (Vidjeti točku A2.)
4. Osim izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama, revizor uslužne organizacije može biti angažiran za izradu izvješća kao što su sljedeća, kojima se ne bavi ovaj MSIU:

⁵² Kodeks etike za profesionalne računovođe (IAESBA-ov Kodeks) kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) definira profesionalnog računovođu kao "osobu koja je član članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC-a)" i profesionalnog računovođu u javnoj praksi kao "profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (na primjer, revizija, porez ili konzalting) u tvrtki koja pruža profesionalne usluge. Taj se naziv također koristi za tvrtku profesionalnih računovođa u javnoj praksi."

⁵³ MRevS 402 "Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije".

⁵⁴ Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točke 10, 11 i 57.

⁵⁵ točke 13 i 57(k) ovog MSIU-a.

⁵⁶ MSIU 3000, "Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija"

- a. izvješće o transakcijama ili stanjima korisničkog subjekta koje održava uslužna organizacija; ili
- b. izvješće o dogovorenim postupcima o kontrolama u uslužnoj organizaciji.

Odnos s drugim profesionalnim objavama

- 5. Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija i uvida povijesnih financijskih informacija zahtijeva od revizora uslužne organizacije da postupi u skladu s MSIU-om 3000. MSIU 3000 uključuje zahtjeve u vezi s problematikom kao što je prihvatanje angažmana, planiranje, prikupljanje dokaza i dokumentiranje koji su primjenjivi u svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja., uključujući i u angažmanima koji su u skladu s ovim MSIU-om. Ovaj MSIU nadograđuje MSIU 3000 i uređuje kako ga treba primijeniti u angažmanima s razumnim uvjerenjem da bi se izvijestilo o kontrolama u uslužnoj organizaciji. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji definira i opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja, osigurava kontekst za razumijevanje ovog MSIU-a i MSIU-a 3000.
- 6. Sukladnost s MSIU-om 3000 zahtijeva, između ostalog, da revizor uslužne organizacije postupi u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA-im Kodeksom) i provede postupke kontrole kvalitete primjenjive na pojedinačne angažmane.⁵⁷

Datum stupanja na snagu

- 7. Ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koja obuhvaćaju razdoblje završeno na 15. lipnja 2011. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

- 8. Ciljevi revizora uslužne organizacije subjekta su:
 - (a) steći razumijevanje o tome je li, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na primjerenom kriteriju:
 - (i) opis sustava uslužne organizacije prezentiran na fer način kao onaj koji je oblikovan i primjenjivan kroz specificirano razdoblje (ili u slučaju izvješća vrste 1 kao onaj koji je na određeni datum).
 - (ii) kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su primjereno oblikovane kroz specificirano razdoblje (ili u slučaju izvješća vrste 1 na određeni datum).
 - (iii) gdje je uključeno u djelokrug angažmana, da kontrole učinkovito djeluju radi postizanja razumnog uvjerenja da se kontrolni ciljevi navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava postižu za vrijeme specificiranog razdoblja.

⁵⁷ MSIU 3000, točke 4 i 6.

- (b) izvijestiti o pitanjima navedenim pod (a) u skladu s nalazima revizora uslužne organizacije.

Definicije

9. Za svrhe ovog MSIU-a, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja:

- (a) Metoda izvan krivulje – Metoda koja se bavi s uslugama koje pružaju uslužne organizacije koje su u podnajmu (pod-uslužne organizacije) pri čemu opis sustava uslužne organizacije uključuje sadržaj usluga koje pružaju pod-uslužne organizacije, ali relevantni kontrolni ciljevi i kontrole tih pod-uslužnih organizacija nisu uključeni u opis sustava uslužne organizacije i djelokrug angažmana revizora uslužne organizacije. Opis sustava uslužne organizacije i djelokrug angažmana revizora uslužne organizacije uključuje kontrole uslužne organizacije za praćenje učinkovitosti kontrola pod-uslužne organizacije, koji može uključiti pregled izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama pod-uslužne organizacije kojeg obavlja uslužna organizacija.
- (b) Komplementarne kontrole korisničkog subjekta – kontrole za koje uslužna organizacija prilikom oblikovanja svojih usluga pretpostavlja da će ih provoditi korisnički subjekt i koje su, ako su potrebne za ostvarenje ciljeva kontrole navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava, navedene u tom opisu njezinog sustava.
- (c) Cilj kontrole – cilj ili svrha određenog aspekta kontrola. Ciljevi kontrola su povezani s rizicima koje kontrole nastoje umanjiti.
- (d) Kontrole u uslužnoj organizaciji – kontrole nad postizanjem cilja kontrola koji je obuhvaćen izvješćem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. (Vidjeti točku A3.)
- (e) Kontrole u pod-uslužnoj organizaciji – kontrole u pod-uslužnoj organizaciji za stvaranje razumnog uvjerenja o postizanju cilja kontrole.
- (f) Kriteriji – mjerila korištena za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja, uključujući i, gdje je relevantno, mjerila za prezentiranje i objavljivanje.
- (g) Inkluzivna metoda – metoda rada s uslugama koje pruža pod-uslužna organizacija, s tim što opis uslužne organizacije uključuje vrste usluga koje pruža pod-uslužna organizacija i da su relevantni kontrolni ciljevi i povezane kontrole pod-uslužne organizacije uključeni u opis njezinog sustava i u djelokrug angažmana revizora uslužne organizacije. (Vidjeti točku A4).
- (h) Funkcija interne revizije – ocjenjivačka aktivnost koja je ustanovljena ili se pruža kao usluga uslužnoj organizaciji. Njezine funkcije uključuju, između ostalog, ispitivanje, ocjenjivanje i praćenje primjerenosti i učinkovitosti internih kontrola.
- (i) Interni revizori – one osobe koje obavljaju aktivnosti funkcije interne revizije. Interni revizori mogu pripadati odjelu interne revizije ili usporedivoj službi.
- (j) Izvješće o opisu i oblikovanosti kontrola uslužne organizacije – (koje se u ovom MSIU-u naziva – izvješće vrste 1) – izvješće koje obuhvaća:

- (i) opis sustava uslužne organizacije,
 - (ii) pisanu tvrdnju uslužne organizacije da, u svim značajnim odrednicama, i temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije kao onaj koji je oblikovan i uveden na specificirani datum;
 - b. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile primjereno oblikovane na specificirani datum; i
 - (iii) izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje sadrži razumno uvjerenje o pitanjima navedenim gore pod (ii)(a) i (b).
- (k) Izvješće o opisu, oblikovanosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u ovom MSIU-u naziva – izvješće vrste 2) – izvješće koje obuhvaća:
- (i) opis sustava uslužne organizacije,
 - (ii) pisanu tvrdnju uslužne organizacije da, u svim značajnim odrednicama, i temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije kao onaj koji je oblikovan i uveden za vrijeme specificiranog razdoblja;
 - b. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile primjereno oblikovane kroz specificirano razdoblje.
 - c. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su djelovale učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja; i
 - (iii) izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje:
 - a) sadrži razumno uvjerenje o pitanjima navedenim gore pod (ii)(a) do (c); i
 - b) uključuje opis testova kontrola i njihovih rezultata.
- (l) Revizor uslužne organizacije – profesionalni računovođa u javnoj praksi koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.
- (m) Uslužna organizacija – organizacija koja je treća stranka (ili segment takve organizacije) koja pruža usluge korisničkim subjektima za koje je vjerojatno da su relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se odnose na financijsko izvještavanje.
- (n) Sustav uslužne organizacije – politike i postupci koje je oblikovala i uvela uslužna organizacija radi pružanja usluga korisničkim subjektima koje su obuhvaćene izvješćem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Opis sustava uslužne organizacije

uključuje naziv usluga koje obuhvaća, razdoblje ili u slučaju izvješća vrste 1, datum na koji se odnosi opis; kontrolne ciljeve i povezane kontrole.

- (o) Tvrdnje uslužne organizacije – pisane tvrdnje o pitanjima navedeni u točki 9(k)(ii) i 9(j)(ii) u vezi s izvješćem vrste 1.
- (p) Pod-uslužne organizacije – uslužne organizacije čije usluge koriste druge uslužne organizacije kako bi svojim klijentima pružile usluge za koje je vjerojatno da su relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se odnose na financijsko izvještavanje.
- (q) Testovi kontrola – postupci oblikovani za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u postizanju kontrolnih ciljeva navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.
- (r) Revizor korisnika – revizor koji revidira i izvještava o financijskim izvještajima korisničkog subjekta⁵⁸.
- (s) Korisnički subjekt – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije.

Zahtjevi

MSIU 3000

- 10. Revizor uslužne organizacije neće navesti sukladnost s ovim MSIU-om, ako nije postupio u skladu s ovim MSIU-om i MSIU-om 3000.

Etički zahtjevi

- 11. Revizor uslužne organizacije će postupiti u skladu s etičkim zahtjevima, uključujući i onima koji se odnose na neovisnost, povezane s angažmanima za izražavanje uvjerenja. (Vidjeti točku A5.)

Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje

- 12. Gdje zahtijeva ovaj MSIU od revizora uslužne organizacije da postavi upit, zahtijeva izjavu od, ili na drugi način stupi u interakciju s uslužnom organizacijom, revizor uslužne organizacije će odrediti odgovarajuću osobu, odnosno više osoba, unutar strukture rukovođenja ili upravljanja uslužnom organizacijom s kojom, odnosno s kojima, će komunicirati. To će uključiti sagledavanje koje osobe imaju odgovarajuću odgovornost i saznanja o pitanjima o kojima se radi. (Vidjeti točku A6.)

Prihvatanje i zadržavanje

- 13. Prije dogovaranja prihvatanja, ili zadržavanja, nekog angažmana, revizor uslužne organizacije će:
 - (a) utvrditi je li:

⁵⁸ U slučaju pod-uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije koji koristi usluge pod-uslužne organizacije je također revizor korisnika.

- (i) revizor uslužne organizacije ima sposobnosti i kompetencije da obavi angažman (Vidjeti točku A7);
 - (ii) će kriteriji koje treba primijeniti uslužna organizacija kako bi pripremila opis svoga sustava biti prikladni i dostupni korisničkim subjektima i njihovim revizorima; i
 - (iii) djelokrug angažmana i opis sustava uslužne organizacije neće biti toliko ograničeni da nije vjerojatno kako bi mogli biti korisni korisničkim subjektima i njihovim revizorima.
- (b) pribaviti izjavu od uslužne organizacije da ona potvrđuje i shvaća svoju odgovornost:
- (i) za pripremanje opisa svog sustava i prateću tvrdnju uslužne organizacije, uključujući i za potpunost, točnost i metodu prezentiranja tog opisa i tvrdnje (Vidjeti točku A8);
 - (ii) da ima razumnu osnovu za tvrdnje uslužne organizacije koje popraćuju opis njezinog sustava (Vidjeti točku A9);
 - (iii) za navođenje kriterija u tvrdnji uslužne organizacije koje je koristila za pripremanje opisa svoga sustava;
 - (iv) za navođenje u opisu svoga sustava:
 - a. kontrolnih ciljeva; i
 - b. jesu li specificirani zakonom ili regulativom ili je druga stranka (na primjer, grupa korisnika ili profesionalno tijelo) bila ona koja ih je specificirala;
 - (v) za prepoznavanje rizika koji ugrožavaju postizanje kontrolnih ciljeva navedenih u opisu njezinog sustava i za oblikovanje i za uvođenje kontrola koje osiguravaju razumno uvjerenje da ti rizici neće spriječiti postizanje kontrolnih ciljeva navedenih u opisu njezinog sustava i da će stoga navedeni kontrolni ciljevi biti postignuti (Vidjeti točku A10);
 - (vi) za osiguravanje revizoru uslužne organizacije:
 - a. pristupa svim informacijama, kao što su evidencije, dokumentacija i druge stvari, uključujući i sporazume na razini uslužne organizacije za koje je uslužna organizacija svjesna da su relevantni za opis njezinog sustava i prateće tvrdnje uslužne organizacije;
 - b. dodatnih informacija koje revizor uslužne organizacije može zahtijevati od uslužne organizacije za svrhu angažmana s izražavanjem uvjerenja; i
 - c. neograničeni pristup osobama unutar uslužne organizacije za koje revizor uslužne organizacije utvrdi da će dobivati dokaze.

Prihvatanje promjene uvjeta angažmana

14. Ako uslužna organizacija zahtijeva promjenu djelokruga angažmana prije nego što je dovršen angažman, revizor uslužne organizacije će se uvjeriti da postoji razumno opravdanje za promjenu (vidjeti točke A11 – A12).

Procjenjivanje prikladnosti kriterija

15. Kako se zahtijeva MSIU-om 3000, revizor uslužne organizacije će procijeniti je li uslužna organizacija koristila prikladne kriterije u pripremanju opisa svog sustava, pri ocjenjivanju jesu li kontrole prikladno oblikovane i, u slučaju izvješća vrste 2, pri ocjenjivanju jesu li kontrole operativno učinkovite.⁵⁹
16. U ocjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje opisa sustava uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će utvrditi da li kriteriji obuhvaćaju kao minimum:
- (a) Je li opis prikazuje kako je sustav uslužne organizacije oblikovan i uveden, uključujući, kako je primjereno:
 - (i) vrste usluga koje se pružaju, uključujući i, ako je primjereno, vrste obrađivanih transakcija;
 - (ii) postupke, unutar sustava s informacijskim tehnologijama i ručnog sustava, kojim se pružaju usluge, uključujući i, ako je primjereno, postupke kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju ako je potrebno i prenose u izvješća i druge informacije pripremljene za korisničke subjekte;
 - (iii) povezanih evidencija i potkrjepljujućih informacija uključujući i, ako je primjereno, računovodstvenih evidencija, potkrjepljujućih informacija i određenih računa koji se koriste za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje pogrešnih informacija i kako se informacije prenose u izvješća i druge informacije pripremljene za korisničke subjekte;
 - (iv) kako se sustav uslužne organizacije suočava sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija;
 - (v) procesa korištenog za pripremanje izvješća i drugih informacija za korisničke subjekte;
 - (vi) specificiranih kontrolnih ciljeva i kontrola oblikovanih za postizanje tih ciljeva;
 - (vii) komplementarnih kontrola korisničkog subjekta o kojima se vodi računa pri oblikovanju kontrola; i
 - (viii) ostalih aspekata okruženja kontrola uslužne organizacije, procesa procjene rizika, informacijskog sustava (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoring kontrola koji su relevantni za pružene usluge.
 - (b) u slučaju izvješća vrste 2, je li opis uključuje relevantne detalje o promjenama u sustavu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom.

⁵⁹ MSIU 3000, točka 9.

- (c) Je li opis ispušta ili iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sustava uslužne organizacije koji se opisuje, dok se istodobno potvrđuje da je opis pripremljen radi ispunjavanja zajedničkih potreba širokog raspona korisnika i njihovih revizora i, stoga, ne može uključivati svaki aspekt sustava uslužne organizacije koji svaki pojedini korisnički subjekt i njegov revizor mogu smatrati važnim u njihovom određenom okruženju.
17. Pri procjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje oblikovanosti kontrola, revizor uslužne organizacije će utvrditi je li kriteriji obuhvaćaju, kao minimum, da:
- (a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava; i
- (b) bi kontrole navedene u opisu, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno uvjerenje da ti rizici neće spriječiti da budu postignuti navedeni ciljevi kontrola.
18. Pri procjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u osiguravanju razumnog uvjerenja da će biti postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, revizor uslužne organizacije će utvrditi da li kriteriji obuhvaćaju, kao minimum, jesu li kontrole primjenjivane onako kako su oblikovane dosljedno za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje jesu li ručne kontrole bile primijenile osobe koje imaju odgovarajuće kompetencije i ovlasti. (Vidjeti točke A13 – A15).

Značajnost

19. Kada planira i obavlja angažman, revizor uslužne organizacije će razmotriti značajnost u vezi s fer prezentacijom opisa, prikladnošću oblikovanosti kontrola i, u slučaju izvješća vrste 2, operativnom učinkovitošću kontrola. (Vidjeti točke A16 – A 18).

Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije

20. Revizor uslužne organizacije će steći razumijevanje sustava uslužne organizacije, uključujući i kontrole koje su uključene u djelokrug angažmana. (Vidjeti točke A19 – A 20).

Pribavljanje dokaza u vezi s opisom

21. Revizor uslužne organizacije će pribaviti i pročitati opis sustava uslužne organizacije i ocijenit će jesu li fer prezentirani oni aspekti opisa koji su uključeni u djelokrug angažmana, uključujući i da li:
- (a) ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava, su razumni u danim okolnostima (Vidjeti točku A23);
- (b) su implementirane kontrole navedene u tom opisu;
- (c) komplementarne kontrole korisnika usluge, ako ih ima, su odgovarajuće opisane; i
- (d) usluge koje je obavila pod-uslužna organizacija, ako ih ima, su odgovarajuće opisane, uključujući je li u vezi s njima korištena inkluzivna metoda ili metoda izvan krivulje.

22. Revizor uslužne organizacije će utvrditi, pomoću drugih postupaka u kombinaciji s upitima, je li je bio implementiran sustav uslužne organizacije. Ti drugi postupci će uključiti promatranje i pregledavanje evidencija i druge dokumentacije, načina na koji djeluje sustav uslužne organizacije i na koji se primjenjuju kontrole. (Vidjeti točku A24).

Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanošću kontrola

23. Revizor uslužne organizacije će utvrditi koje su od kontrola uslužne organizacije nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i procijenit će jesu li te kontrole prikladno oblikovane. To će uključiti: (Vidjeti točke A25 – A27.)
- (a) prepoznavanje rizika koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava; i
 - (b) ocjenjivanje povezanosti kontrola prepoznatih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava s tim rizicima.

Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola

24. Kada daje izvješće vrste 2, revizor uslužne organizacije će testirati one kontrole za koje je utvrdio da su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i ocijeniti njihovu operativnu učinkovitost tijekom razdoblja. Dokazi dobiveni u prethodnim angažmanima o zadovoljavajućem djelovanju kontrola u prethodnim razdobljima ne pruža osnovu za smanjivanje testiranja, čak ako su dopunjeni s dokazima dobivenim tijekom tekućeg razdoblja. (Vidjeti točke 28 – A32).
25. Kada oblikuje i provodi testove kontrola, revizor uslužne organizacije će:
- (a) obaviti druge postupke u kombinaciji s upitima kako bi pribavio dokaze o:
 - (i) tome kako su kontrole primijenjene;
 - (ii) dosljednosti s kojom su primijenjene kontrole; i
 - (iii) tome tko je i na koji način primijenio kontrole;
 - (b) odrediti jesu li kontrole koje treba testirati ovisne o drugim kontrolama (neizravnim kontrolama) i ako je takav slučaj, je li nužno pribaviti dokaze koji potvrđuju operativnu učinkovitost tih neizravnih kontrola; (Vidjeti točke A33 – A349) i
 - (c) odrediti načine odabira stavki za testiranje koje su učinkovite za ispunjavanje ciljeva postupka. (Vidjeti točke A35 – A36).
26. Kada određuje obujam testova kontrola, revizor uslužne organizacije će razmotrit problematiku, uključujući i karakteristike populacije koju treba testirati, što uključuje i vrste kontrola, učestalost njihove primjene (na primjer, mjesečna, dnevna, broj po danu) i očekivanu stopu odstupanja.

Uzorkovanje

27. Kada revizor uslužne organizacije koristi uzorkovanje, revizor uslužne organizacije će: (Vidjeti točke 35 – A36.)
- (a) kada oblikuje uzorak, razmotriti svrhu postupka i karakteristike populacije iz koje će se izvlačiti uzorci;
 - (b) odrediti veličinu uzoraka dostatnu za smanjivanje rizika uzorkovanja na prihvatljivo nisku razinu;
 - (c) odabrati stavke za uzorke na način da svaka jedinica uzorkovanja u populaciji ima jednaku šansu da bude odabrana;
 - (d) ako oblikovani postupak nije primjenjiv na odabranu stavku, obaviti postupak na zamjenskoj stavci; i
 - (e) ako nije u mogućnosti primijeniti oblikovani postupak, ili prikladne zamjenske postupke, na odabranim stavkama, tretirati ih kao odstupanja.

Osobine i uzroci odstupanja

28. Revizor uslužne organizacije će istražiti osobinu i uzrok svakog otkrivenog odstupanja i odrediti će jesu li:
- (a) otkrivena odstupanja unutar očekivane stope odstupanja i prihvatljiva su; stoga, testiranje koje je bilo obavljeno osigurava odgovarajuću osnovicu za zaključivanje da kontrole djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja;
 - (b) nužna dodatna testiranja kontrole ili drugih kontrola kako bi se stvorio zaključak o tome da li za vrijeme specificiranog razdoblja učinkovito djeluju kontrole povezane s određenim ciljem kontrola (Vidjeti točku A25.); ili
 - (c) testiranja koja su bila obavljena osigurala odgovarajuću osnovicu za zaključivanje da kontrole ne djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja.
29. U iznimno rijetkim okolnostima kada revizor uslužne organizacije smatra da je odstupanje otkriveno u uzorku anomalija i nisu prepoznate druge kontrole koje bi revizoru uslužne organizacije dopustile zaključiti da se relevantni cilj kontrole učinkovito ostvaruje za vrijeme specificiranog razdoblja, revizor uslužne organizacije će steći visoki stupanj sigurnosti da takvo odstupanje nije reprezentativno za populaciju. Revizor uslužne organizacije će steći visok stupanj sigurnosti obavljanjem dodatnih postupaka kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze da odstupanje ne utječe na preostali dio populacije.

Rad funkcije interne revizije⁶⁰

Stjecanje razumijevanja funkcije interne revizije

30. Ako uslužna organizacija ima funkciju interne revizije, revizor uslužne organizacije će steći razumijevanje o vrstama odgovornosti funkcije interne revizije i aktivnostima koje se obavljaju

⁶⁰ Ovaj MSIU se ne bavi slučajevima kada pojedinačni interni revizori pružaju izravnu pomoć revizoru uslužne organizacije u obavljanju revizijskih postupaka.

kako bi utvrdio je li vjerojatno da je funkcija interne revizije relevantna za angažmana. (Vidjeti točku A37.)

Određivanje hoće li se i u kojoj mjeri koristiti radom internih revizora

31. Revizor uslužne organizacije će odrediti:
- (a) je li vjerojatno da je rad internih revizora primjeren za svrhe angažmana; i
 - (b) ako je to slučaj, planirani učinak rada internih revizora na vrste, vremenski raspored ili obujam postupaka revizora uslužne organizacije.
32. U određivanju je li vjerojatno da će rad internih revizora biti primjeren za svrhe angažmana, revizor uslužne organizacije će ocijeniti:
- (a) objektivnost funkcije interne revizije;
 - (b) stručne kompetencije internih revizora;
 - (c) je li vjerojatno da se rad internih revizora obavlja s dužnom profesionalnom pažnjom; i
 - (d) je li vjerojatno da će postojati učinkovito komuniciranje između internih revizora i revizora uslužne organizacije.
33. U određivanju planiranog učinka rada internih revizora na vrste, vremenski raspored ili obujam postupaka revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će razmotriti: (Vidjeti točku A38)
- (a) sadržaj i djelokrug određenog rada kojeg su obavili, ili trebaju obaviti, interni revizori;
 - (b) značajnost tog rada za zaključke revizora uslužne organizacije; i
 - (c) stupanj subjektivnosti sadržan u ocjenjivanju dokaza dobivenih kao potpora tim zaključcima.

Korištenje radom funkcije interne revizije

34. Kako bi se revizor uslužne organizacije koristio određenim radom internih revizora, revizor uslužne organizacije će ocijeniti taj rad i obaviti postupke za taj rad kako bi utvrdio njegovu primjerenost svojim potrebama. (Vidjeti točku A39.)
35. Kako bi revizor uslužne organizacije utvrdio primjerenost određenog rada kojeg su obavili interni revizori svojim potrebama, revizor uslužne organizacije će ocijeniti:
- (a) jesu li rad obavili interni revizori koji imaju odgovarajuću stručnu uvježbanost i znanje;
 - (b) je li rad ispravno nadziran, pregledavan i dokumentiran;
 - (c) jesu li dobiveni odgovarajući dokazi za omogućavanje internim revizorima da stvore razumne zaključke;

- (d) jesu li stvoreni zaključci primjereni u danim okolnostima i jesu li sva izvješća koja su pripremili interni revizori dosljedna rezultatima obavljenog posla; i
- (e) jesu li ispravno razriješeni izuzeci relevantni za angažman ili jesu li objavljena neuobičajena pitanja.

Učinak na izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

- 36. Ako se koristilo radom funkcije interne revizije, revizor uslužne organizacije neće se pozvati na taj rad u odjeljku izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje sadrži mišljenje revizora uslužne organizacije. (Vidjeti točku A40).
- 37. U slučaju izvješća vrste 2, ako se radom funkcije interne revizije koristilo u obavljanju testova kontrola, onaj dio izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji opisuje testove kontrola revizora uslužne organizacije i njihove rezultate uključit će opis rada internih revizora i postupke koje je revizor uslužne organizacije obavio u vezi s tim radom. (Vidjeti točku A41).

Pisane izjave

- 38. Revizor uslužne organizacije će zahtijevati da uslužna organizacija osigura pisane izjave da: (Vidjeti točku A42).
 - (a) potvrđuje tvrdnje koje popraćuju opis sustava;
 - (b) su revizoru uslužne organizacije dane sve relevantne informacije i omogućen pristup njima kako je dogovoreno⁶¹ i;
 - (c) revizor uslužne organizacije je obaviješten o, nečemu od sljedećeg, što je spoznala uslužna organizacija, tj. o:
 - (i) nesukladnosti sa zakonima i regulativama, prijevarama ili neispravljenim odstupanjima koja se mogu pripisati uslužnoj organizaciji i koja mogu utjecati na jednog korisničkog subjekta ili više njih;
 - (ii) manjkavosti u oblikovanosti kontrola;
 - (iii) slučajevima gdje kontrole nisu djelovale kako je opisano; i
 - (iv) svakom događaju nakon razdoblja obuhvaćenog opisom uslužne organizacije njezinog sustava sve do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji može imati značajan učinak na izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.
- 39. Pisane izjave bit će u obliku pisma s izjavom naslovljenim na revizora uslužne organizacije. Datum pisane izjave biti će što je bliže izvedivo s datumom izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, ali ne nakon tog datuma.

⁶¹ Točka 13(B)(V) ovog MSIU-a.

40. Ako uslužna organizacija, nakon što je raspravila pitanje s revizorom uslužne organizacije, ne osigura jednu ili više pisanih izjava zahtijevanih u skladu s točkama 38(a) i (b) ovog MSIU-a, revizor uslužne organizacije će suzdržati od mišljenja. (Vidjeti točku A43).

Ostale informacije

41. Revizor uslužne organizacije će čitati ostale informacije, ako ih ima, uključene u dokument koji sadrži opis uslužne organizacije njezinog sustava i izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, kako bi otkrio značajne nedosljednosti, ako ih ima, u odnosu na taj opis. Dok čita ostale informacije sa svrhom prepoznavanja značajnih nedosljednosti, revizor uslužne organizacije može postati svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenica u tim ostalim informacijama.
42. Ako revizor uslužne organizacije postane svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenica u tim ostalim informacijama, revizor uslužne organizacije će raspraviti pitanje s uslužnom organizacijom. Ako revizor uslužne organizacije zaključi da postoji značajna nedosljednost ili pogrešno prikazivanje činjenice u ostalim informacijama koje uslužna organizacija odbija ispraviti, revizor uslužne organizacije će poduzeti daljnje primjerene radnje. (Vidjeti točke A44 – A45).

Naknadni događaji

43. Revizor uslužne organizacije će postaviti upit je li uslužna organizacija ima spoznaju o bilo kojim događajima nakon razdoblja obuhvaćenog opisom uslužne organizacije njezinog sustava sve do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji mogu imati značajan učinak na izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Ako revizor uslužne organizacije postane svjestan postojanja takvog događaja i informacije o tom događaju kojeg nije objavila uslužna organizacija, revizor uslužne organizacije će ih uključiti u izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.
44. Revizor uslužne organizacije nema obvezu obaviti bilo kakve postupke u vezi s opisom uslužne organizacije njezinog sustava ili prikladnošću oblikovanosti ili operativne učinkovitosti kontrola, nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.

Dokumentacija

45. Revizor uslužne organizacije će pripremiti dokumentaciju koja je dostatna nekom iskusnom revizoru uslužne organizacije, koji nema prethodnu povezanost s angažmanom, da razumije:
- (a) vrste, vremenski raspored i obujam postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s ovim MSIU-om i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
 - (b) rezultate obavljenih postupaka i dobivenih dokaza; i
 - (c) značajna pitanja nastala za vrijeme angažmana i zaključke stvorene o njima i značajne profesionalne prosudbe obavljene kako bi se stvorili ti zaključci.
46. Pri dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih postupaka, revizor uslužne organizacije će evidentirati:

- (a) karakteristike koje omogućavaju prepoznavanje određenih stavaka ili pitanja koji su bili testirani;
 - (b) tko je obavio posao i datum kada je taj posao dovršen; i
 - (c) tko je pregledao obavljeni posao i datum i obujam takvog pregleda.
47. Ako revizor uslužne organizacije koristi određeni rad internih revizora, revizor uslužne organizacije će dokumentirati zaključke stvorene u vezi s ocjenjivanjem primjerenosti rada internih revizora i postupke koje je revizor uslužne organizacije obavio u vezi s tim radom.
48. Revizor uslužne organizacije će dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s uslužnom organizacijom i drugima uključujući i sadržaj značajnih pitanjima o kojima se raspravljalo i kada se i s kom se o njima raspravljalo.
49. Ako je revizor uslužne organizacije otkrio informaciju koja je nedosljedna s njegovim konačnim zaključkom u vezi sa značajnim pitanjem, revizor uslužne organizacije će dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost.
50. Revizor uslužne organizacije će objediniti dokumentaciju u dosje angažmana i pravodobno dovršiti administrativni proces objedinjavanja konačnog dosjea angažmana nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.⁶²
51. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog dosjea angažmana, revizor uslužne organizacije neće brisati ili baciti dokumentaciju prije kraja razdoblja čuvanja. (Vidjeti točku A46).
52. Ako revizor uslužne organizacije utvrdi da je potrebno mijenjati postojeću dokumentaciju angažmana ili dodati novu dokumentaciju nakon što je bio objedinjen konačni dosje angažmana i ta dokumentacija ne utječe na izvješće revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će, neovisno o sadržaju izmjena ili dodavanja, dokumentirati:
- (a) konkretne razloge za njihovo obavljanje; i
 - (b) tko ih je i kada obavio i pregledao.

Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sadržaj izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

53. Izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će uključivati sljedeće osnovne elemente: (Vidjeti točku A47).
- (a) naslov koji jasno navodi da izvješće je izvješće s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije.
 - (b) naslovnik.
 - (c) oznaku za;

⁶² Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, točke A54-A55, pružaju dodatne upute.

- (i) opis uslužne organizacije njezinog sustava i tvrdnji uslužne organizacije, koji uključuje pitanja opisana u točki 9(k)(ii) za izvješće vrste 2 ili u točki 9(j)(ii) za izvješće vrste 1.
 - (ii) one dijelove opisa uslužne organizacije njezinog sustava, ako ih ima, koji nisu obuhvaćeni mišljenjem revizora uslužne organizacije.
 - (iii) ako se opis poziva na potrebu za komplementarnim kontrolama krajnjeg korisnika, izjavu da revizor uslužne organizacije nije ocijenio prikladnost oblikovanosti ili operativnu učinkovitost komplementarnih kontrola krajnjeg korisnika i da ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava mogu biti postignuti samo ako su komplementarne kontrole krajnjeg korisnika prikladno oblikovane ili djeluju učinkovito, zajedno s kontrolama u uslužnoj organizaciji.
 - (iv) ako je usluge obavila pod-uslužna organizacija, sadržaj aktivnosti koje je obavila pod-uslužna organizacija kako je opisano u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i je li u vezi s njima bila korištena inkluzivna metoda ili metoda izvan krivulje. Gdje je bila korištena metoda izvan krivulje, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sustava isključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim pod-uslužnim organizacijama i da postupci revizora uslužne organizacije nisu prošireni na kontrole u pod-uslužnoj organizaciji. Gdje je bila korištena inkluzivna metoda, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sustava uključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim pod-uslužnim organizacijama i da su postupci revizora uslužne organizacije prošireni na kontrole u pod-uslužnoj organizaciji.
- (d) oznaku kriterija i treće stranke koja specificira ciljeve kontrola.
- (e) izjavu da izvješće i, u slučaju izvješća vrste 2, opis testova kontrola su namijenjeni samo za korisničke subjekte i njihove revizore, koji imaju dovoljno razumijevanje da bi ih razmotrili, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju u samim korisničkim subjektima, kada procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja korisničkih subjekata. (Vidjeti točku A48).
- (f) izjavu da je uslužna organizacija odgovorna za:
- (i) pripremanje opisa svoga sustava i pratećih tvrdnji, uključujući i za potpunost, točnost i metode prezentacije tog opisa i tih tvrdnji;
 - (ii) pružanje usluga obuhvaćenih opisom uslužne organizacije njezinog sustava;
 - (iii) navođenje ciljeva kontrola (gdje nisu utvrđeni zakonom ili regulativom ili ih nije utvrdila druga stranka, na primjer, grupa korisnika ili profesionalno tijelo); i
 - (iv) oblikovanje i implementaciju kontrola kako bi se postigli ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.
- (g) izjavu da je revizor uslužne organizacije odgovoran za izražavanje mišljenja o opisu uslužne organizacije njezinog sustava, o oblikovanosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u tom opisu i, u slučaju izvješća vrste 2, o operativnoj učinkovitosti tih kontrola, temeljeno na postupcima revizora uslužne organizacije.

- (h) Izjavu da je angažman obavljen u skladu s MSIU-om 3402, "Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija", koji zahtijeva da revizor uslužne organizacije postupi u skladu s etičkim zahtjevima i planira i obavi postupke kako bi stekao razumno uvjerenje o tome je li, u svim značajnim odrednicama, fer prezentiran opis uslužne organizacije njezinog sustava i jesu li kontrole prikladno oblikovane i, u slučaju izvješća vrste 2, su operativno učinkovite.
 - (i) sažetak postupaka revizora uslužne organizacije za stjecanje razumnog uvjerenja i izjavu kako revizor uslužne organizacije vjeruje da su pribavljeni dokazi dostani i primjereni za osiguravanje osnovice za mišljenje revizora uslužne organizacije i, u slučaju izvješća vrste 1, izjavu da revizor uslužne organizacije nije obavio bilo koje postupke u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola i da se stoga ne izražava mišljenje o tome.
 - (j) izjavu o ograničenjima kontrola i, u slučaju izvješća vrste 2, o riziku projiciranja na buduća razdoblja svake ocjene o operativnoj učinkovitosti kontrola.
 - (k) mišljenje revizora uslužne organizacije, izraženo u pozitivnom obliku, o tome je li, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - (i) u slučaju izvješća vrste 2:
 - a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran tijekom specificiranog razdoblja;
 - b. kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile prikladno oblikovane tijekom specificiranog razdoblja; i
 - c. testirane kontrole, a to su one kontrole koje su bile nužne za osiguravanje razumnog uvjerenja da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, učinkovito su djelovale tijekom specificiranog razdoblja.
 - (ii) u slučaju izvješća vrste 1:
 - a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran na specificirani datum; i
 - b. kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile prikladno oblikovane na specificirani datum.
 - (l) datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, koji neće biti raniji od datuma na koji je revizor uslužne organizacije pribavio dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji svoje mišljenje.
 - (m) tvrtku revizora uslužne organizacije i lokaciju u zakonodavstvu gdje posluje revizor uslužne organizacije.
54. U slučaju izvješća vrste 2, izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će uključiti odvojeni odjeljak nakon mišljenja ili dodatak, u kojem se opisuju testovi kontrola koji su bili obavljeni i rezultate tih testova. U opisivanju testova kontrola, revizor uslužne

organizacije će jasno navesti koje su kontrole bile testirane, navesti da li testirane stavke predstavljaju sve stavke, ili izbor stavaka, iz populacije, te navesti sadržaj testova s dovoljno detalja da se omogući revizorima korisničkih organizacija utvrđivanje učinka tih testova na njihove procjene rizika. Ako su bila otkrivena odstupanja, revizor uslužne organizacije će uključiti obujam obavljenog testiranja koji je doveo do utvrđivanja odstupanja (uključujući i veličinu uzoraka gdje je uzorkovanje bilo korišteno) i broj i sadržaj uočenih odstupanja. Revizor uslužne organizacije će izvijestiti o odstupanjima čak ako je, na osnovi obavljenih testova, zaključio da je postignut povezani cilj kontrole. (Vidjeti točku A18 i A49).

Modificirana mišljenja

55. Ako revizor uslužne organizacije zaključi da: (Vidjeti točke A50–A52.)

- (a) opis uslužne organizacije njezinog sustava ne prezentira na fer način, u svim značajnim odrednicama, sustav kako je oblikovan i implementiran;
- (b) kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu, nisu bile, u svim značajnim odrednicama, prikladno oblikovane;
- (c) u slučaju izvješća vrste 2, testirane kontrole nisu, u svim značajnim odrednicama, učinkovito djelovale, a to su one kontrole koje su bile nužne za osiguravanje razumnog uvjerenja da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu; ili
- (d) revizor uslužne organizacije nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze

mišljenje revizora uslužne organizacije bit će modificirano i izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će sadržati jasni opis svih razloga za modifikaciju.

Ostale odgovornosti za komuniciranje

56. Ako revizor uslužne organizacije stekne saznanje o neusklađenosti sa zakonima ili regulativama, prijeviri ili neispravljenim pogreškama pripisivih uslužnoj organizaciji koji nisu očigledno beznačajni i mogu utjecati na jedan korisnički subjekt ili više njih, revizor uslužne organizacije će utvrditi je li pitanje bilo primjereno priopćeno korisničkim subjektima na koje to ima učinka. Ako pitanje nije bilo tako priopćeno i uslužna organizacija ne želi to učiniti, revizor uslužne organizacije će poduzeti odgovarajuće radnje. (Vidjeti točku A53.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja (Vidjeti točku 1, 3)

A1. Interne kontrole su proces oblikovan za osiguravanje razumnog uvjerenja u vezi s postizanjem ciljeva povezanih s pouzdanošću financijskog izvještavanja, učinkovitošću i djelotvornošću poslovanja i sukladnošću s primjenjivim zakonima i regulativama. Kontrole povezane s poslovanjem uslužne organizacije i ciljevima sukladnosti mogu biti relevantne internim kontrolama korisničkih sustava pošto se odnose na financijsko izvještavanje. Takve kontrole

mogu se odnositi na tvrdnje o prezentiranju i objavljivanju povezano sa stanjima računa, klasama transakcija ili objavama ili se mogu odnositi na dokaz koji revizor uslužne organizacije ocjenjuje ili koristi u primjenjivanju revizijskih postupaka. Na primjer, kontrole uslužne organizacije za obrađivanje plaća povezane s pravodobnim doznačavanjem doprinosa iz plaća državnim tijelima mogu biti relevantne korisničkom subjektu jer kašnjenje s plaćanjem može uzrokovati kamate i kazne koje će imati kao posljedicu obvezu za korisnički subjekt. Slično tom, kontrole uslužne organizacije nad prihvatljivošću ulagateljskih transakcija s gledišta regulative mogu se smatrati relevantnim za prezentaciju i objavljivanje transakcija i stanja korisničkog subjekta u njegovim financijskim izvještajima. Određivanje je li vjerojatno da će kontrole uslužne organizacije, povezane s poslovanjem i sukladnošću, biti relevantne internim kontrolama korisničkih subjekata je pitanje za profesionalnu prosudbu, imajući na umu ciljeve kontrola koje je postavila uslužna organizacija i prikladnost kriterija.

- A2. Uslužna organizacija može biti u nemogućnosti izraziti tvrdnju da je sustav prikladno oblikovan kada, na primjer, uslužna organizacija posluje sa sustavom kojeg je oblikovao korisnički subjekt ili je ugovoren ugovorom zaključenim između korisničkog subjekta i uslužne organizacije. Zbog zamršene povezanosti između prikladne oblikovanosti kontrola i njihove operativne učinkovitosti, izostanak tvrdnje u vezi s prikladnošću oblikovanosti će vjerojatno onemogućiti revizoru uslužne organizacije stvaranje zaključka da kontrole osiguravaju razumno jamstvo da su ispunjeni ciljevi kontrola i na taj način od izražavanja mišljenja o operativnoj učinkovitosti kontrola. Kao alternativu, prema MSIU 3000, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može odabrati da prihvati angažman s obavljanjem dogovorenih postupaka ili angažman s izražavanjem uvjerenja kako bi, temeljem testova kontrola, stvorio zaključak o tome jesu li kontrole djelovale kako je opisano.

Definicije (Vidjeti točku 9(d), 9(g))

- A3. Definicija "kontrole u uslužnoj organizaciji" uključuje aspekte informacijskih sustava korisničkih subjekata koje održava uslužna organizacija i može također uključiti aspekte jedne od ostalih komponentni, ili više njih, internih kontrola u uslužnoj organizaciji. Na primjer, ona može uključiti aspekte okruženja kontrola uslužne organizacije, monitoringa i kontrolnih aktivnosti kada se oni odnose na pružene usluge. Ona, međutim, ne uključuje kontrole u uslužnoj organizaciji koje nisu povezane s postizanjem ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava, na primjer, na kontrole povezane s pripremanjem vlastitih financijskih izvještaja uslužne organizacije.
- A4. Kada se koristi inkluzivna metoda, zahtjevi iz ovog MSIU-a se također primjenjuju na usluge koje pruža pod-uslužna organizacija, uključujući i na dobivanje suglasnosti u vezi s pitanjima u točki 13(b)(i)–(v) o tome kako su primijenjena u pod-uslužnoj organizaciji radije nego u uslužnoj organizaciji. Obavljanje postupaka u pod-uslužnoj organizaciji povlači za sobom koordiniranje i komuniciranje između uslužne organizacije, pod-uslužne organizacije i revizora uslužne organizacije. Inkluzivna metoda je općenito izvediva samo ako su povezane uslužna organizacija i pod-uslužna organizacija ili ako njezinu uporabu osigurava ugovor između uslužne organizacije i pod-uslužne organizacije.

Etički zahtjevi (Vidjeti točku 11.)

- A5. Revizor uslužne organizacije je podložan relevantnim zahtjevima neovisnosti, koji obično obuhvaćaju Dio A i B IESBA-ova Kodeksa zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži. U

obavljanju nekog angažmana u skladu s ovim MSIU-om, IESBA-ov Kodeks ne zahtijeva da revizor uslužne organizacije bude neovisan od svakog korisničkog subjekta.

Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točku 12.)

- A6. Struktura rukovođenja i upravljanja razlikuje se od zakonodavstva do zakonodavstva i od subjekta do subjekta, odražavajući utjecaje kao što su različita kulturološka i zakonska zaleđa, i veličina i karakteristike vlasništva. Takva raznolikost znači da nije moguće ovim MSIU-om specificirati za sve angažmane osobu odnosno osobe s kojom odnosno s kojima će revizor uslužne organizacije biti u interakciji u vezi s određenim pitanjima. Na primjer, uslužna organizacija može biti segment organizacije treće stranke, a ne odvojeni pravni subjekt. U takvim slučajevima, prepoznavanje odgovarajućeg osoblja menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje od kojih će se zahtijevati pisane izjave može zahtijevati provođenje profesionalne prosudbe.

Prihvaćanje i zadržavanje

Sposobnosti i kompetencije da se obavi angažman (Vidjeti točku 13(a)(i))

- A7. Relevantne sposobnosti i kompetencije za obavljanje angažmana uključuju pitanja kao što su sljedeća:
- poznavanje relevantne industrije;
 - razumijevanje informacijskih tehnologija i sustava;
 - iskustvo u ocjenjivanju rizika kako se oni odnose prema prikladnoj oblikovanosti kontrola; i
 - iskustvo u oblikovanju i izvođenju testova kontrola i ocjenjivanju rezultata.

Tvrdnje uslužne organizacije (Vidjeti točku 13(b)(i).)

- A8. Odbijanje uslužne organizacije da osigura pisane tvrdnje, nakon zaključivanja sporazuma s revizorom uslužne organizacije da se prihvaća ili zadržava angažman, predstavlja ograničenje djelokruga koje uzrokuje da se revizor uslužne organizacije povlači iz angažmana. Ako zakon ili regulativa ne dopušta revizoru uslužne organizacije povlačenje iz angažmana, revizor uslužne organizacije će se suzdržati od mišljenja.

Razumna osnovica za tvrdnje uslužne organizacije (Vidjeti točku 13(b)(ii).)

- A9. U slučaju izvješća vrste 2, tvrdnje uslužne organizacije uključuju izjavu da kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja. Ta tvrdnja može biti temeljena na monitoring aktivnostima uslužne organizacije. Monitoring kontrola je proces procjenjivanja učinkovitosti kontrola kroz vrijeme. On uključuje procjenjivanje učinkovitosti kontrola po osnovi pravodobnosti, prepoznavanje i izvješćivanje manjkavosti odgovarajućim osobama unutar uslužne organizacije i poduzimanje nužnih aktivnosti ispravljanja. Uslužna organizacija provodi monitoring kontrola kroz tekuće aktivnosti, odvojeno ocjenjivanje ili kombinacijom oba pristupa. Što je veći razmjer i učinkovitost monitoringa kroz tekuće aktivnosti to je manja potreba za odvojenim

ocjenjivanjima. Monitoring kroz tekuće aktivnosti je često ugrađen u uobičajene ponavljajuće aktivnosti uslužne organizacije i uključuje redovne aktivnosti rukovođenja i nadzora. Interni revizori ili osobe koje obavljaju slične funkcije mogu doprinijeti monitoringu aktivnosti uslužne organizacije. Aktivnosti monitoringa mogu također uključiti korištenje informacija koje su priopćile vanjske stranke, kao što su reklamacije kupaca ili nalazi regulatornih tijela, koje mogu ukazivati na probleme ili skrenuti pozornost na područja koja zahtijevaju poboljšanja. Činjenica da će revizor uslužne organizacije izvijestiti o operativnoj učinkovitosti kontrola nije zamjena za vlastiti postupak uslužne organizacije za osiguravanje razumne osnovice za svoju tvrdnju.

Prepoznavanje rizika (Vidjeti točku 13(b)(iv).)

- A10. Kako je navedeno u točki 9(c), ciljevi kontrola odnose se na rizike koje kontrole žele umanjiti. Na primjer, rizik da je transakcija evidentirana s pogrešnim iznosom ili u pogrešnom razdoblju može se izraziti kao cilj kontrole da se transakcije evidentiraju s ispravnim iznosom i u ispravnom razdoblju. Uslužna organizacija je odgovorna za prepoznavanje rizika koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu njezinog sustava. Uslužna organizacija može imati formalni ili neformalni postupak za prepoznavanje relevantnih rizika. Formalni postupak može uključiti procjenjivanje značajnosti prepoznatih rizika, procjenjivanje vjerojatnosti njihovog nastanka i odlučivanje o aktivnostima za suočavanje s njima. Međutim, budući da su ciljevi kontrola povezani s rizicima koje kontrole žele umanjiti, to već obazrivo prepoznavanje ciljeva kontrola kada se oblikuje i implementira sustav uslužne organizacije može samo po sebi tvoriti neformalni postupak prepoznavanja relevantnih rizika.

Prihvatanje promjene u uvjetima angažmana (Vidjeti točku 14.)

- A11. Zahtjev za promjenom djelokruga angažmana može nemati razumno opravdanje kada, na primjer, je zahtjev postavljen kako bi se isključili određeni ciljevi kontrola iz djelokruga angažmana zbog vjerojatnosti da će biti modificirano mišljenje revizora uslužne organizacije ili da uslužna organizacija neće osigurati revizoru uslužne organizacije pisane tvrdnju i zahtjev je dan da se obavi angažman prema MSIU-u 3000.
- A12. Zahtjev za promjenom djelokruga angažmana može imati razumno opravdanje kada, na primjer, je zahtjev postavljen kako bi se iz angažmana isključila pod-uslužna organizacija kada uslužna organizacija ne može dogovoriti pristup revizoru uslužne organizacije i metoda korištena za rad s uslugama koje pruža ta uslužna organizacija je promijenjena iz inkluzivne metode u metodu izvan krivulje.

Procjenjivanje prikladnosti kriterija (Vidjeti točke 15–18.)

- A13. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje osnovice za tvrdnje uslužne organizacije o fer prezentaciji njezinog opisa sustava, prikladnosti oblikovanosti kontrola i, u slučaju izvješća vrste 2, operativne učinkovitosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola.
- A14. MSIU 3000 zahtijeva od revizora uslužne organizacije da, između ostalog, procijeni prikladnost kriterija i prikladnost predmeta ispitivanja⁶³. Predmet ispitivanje je ishodišni uvjet za interes

⁶³ MSIU 3000, točke 18 - 19.

namjeravanih korisnika za izvješće s izražavanjem uvjerenja. Sljedeća tabela navodi predmet ispitivanja i minimum kriterija za svako mišljenje u izvješćima vrste 1 i 2.

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar
<i>Mišljenje o fer prezentaciji opisa sustava uslužne organizacije (izvješće vrste 1 i 2)</i>	Sustav uslužne organizacije za koji je vjerojatno da će biti relevantan internim kontrolama korisničkih subjekata jer se odnosi na financijsko izvještavanje i obuhvaćen je izvješćem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.	Opis je prezentiran na fer način ako on: (a) prezentira kako je oblikovan i implementiran sustav uslužne organizacije, uključujući, ako je odgovarajuće, pitanja navedena u točki 16(a)(i)–(viii); (b) u slučaju izvješća vrste 2, uključuje relevantne detalje o promjenama sustava uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom; i (c) ne ispušta ili iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sustava uslužne organizacije koji je opisan, dok se istodobno potvrđuje da je opis pripremljen kako bi se zadovoljile potrebe širokog raspona subjekata i ne mogu, stoga, uključiti svaki aspekt sustava uslužne organizacije koji svaki pojedinačni korisnik	Može biti potrebno da se prilagodi određena formulacija za kriterije za ovo mišljenje kako bi bila dosljedna kriterijima koje je ustanovio, na primjer, zakon ili regulativa, grupa korisnika ili profesionalno tijelo. Primjeri kriterija za ovo mišljenje su dani u ilustraciji tvrdnji uslužne organizacije u Dodatku 1. Točke A21–A24 pružaju daljnje upute za određivanje jesu li ispunjeni ti kriteriji. (Prema zahtjevima MSIU 3000, informacija o predmetu ispitivanja⁶⁴ za ovo mišljenje je opis uslužne organizacije njezinog sustava i tvrdnja uslužne organizacije da je taj opis prezentiran na fer način.

⁶⁴ Informacija o predmetu ispitivanja je ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja predmeta ispitivanja koje rezultira iz primjene kriterija na predmet ispitivanja.

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar
		može smatrati važnim u svom vlastitom određenom okruženju.	

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar	
<i>Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti (izvješće vrste 2)</i>	Prikladnost oblikovanosti i operativna učinkovitost tih kontrola koje su potrebne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.	Kontrole su prikladno oblikovane i djeluju učinkovito ako: (a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u njezinom opisu sustava; (b) kontrole navedene u tom opisu bi, ako djeluje kako je opisano, pružile razumno jamstvo da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrole; i (c) kontrole su dosljedno primijenjene kako su oblikovane za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje jesu li ručne kontrole obavile osobe koje imaju odgovarajuću kompetenciju i ovlast.	Kada su zadovoljeni kriteriji za ovo mišljenje, kontrole će osigurati razumno jamstvo da su bili postignuti ciljevi za vrijeme specificiranog razdoblja. (Prema zahtjevima MSIU- a3000, informacija o predmetu ispitivanja za ovo mišljenje je tvrdnja uslužne organizacije da su kontrole prikladno oblikovane i da djeluju učinkovito.)	Ciljevi kontrola koji su navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su dio kriterija za ovo mišljenje. Ciljevi kontrola koji se navode bit će različiti od angažmana do angažmana. Ako kao dio formiranja mišljenja o opisu, revizor uslužne organizacije zaključi da navedeni ciljevi kontrola nisu prezentirani na fer način tada ti kontrolni ciljevi ne bi bili prikladni kao dio kriterija za formiranje nekog mišljenja o oblikovanosti ili operativnoj učinkovitosti kontrola.
<i>Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti i (izvješće vrste 1)</i>	Prikladnost oblikovanosti onih kontrola koje su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u	Kontrole su prikladno oblikovane ako: (a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu njezinog sustava; i (b) kontrole navedene u	Zadovoljavanje tih kriterija, samo po sebi, ne daje jamstvo da su postignuti povezani ciljevi kontrola jer se nije steklo	

	opisu uslužne organizacije njezinog sustava.	tom opisu, ako djeluju kako je opisano, osiguravaju razumno jamstvo da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrola.	uvjerenje o djelovanju tih kontrola. (Prema zahtjevima MSIU-a 3000, informacija o predmetu ispitivanja za ovo mišljenje je tvrdnja uslužneorganizacij e da su kontrole prikladno oblikovane.)	
--	--	--	---	--

A15. Točka 16(a) navodi brojne elemente koji su uključeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava kako je primjereno. Ti elementi ne moraju biti odgovarajući ako sustav koji je opisan nije sustav koji obrađuje transakcije, na primjer, ako se sustav odnosi na opće kontrole nad držanjem datoteka na poslužitelju a ne na kontrole utjelovljene u samoj aplikaciji.

Značajnost (Vidjeti točke 19, 54)

A16. U nekom angažmanu zbog izvješćivanja o kontrolama u uslužnoj organizaciji, koncept značajnosti odnosi se na sustav o kojem se izvješćuje, a ne na financijske izvještaje korisničkih subjekata. Revizor uslužne organizacije planira i obavlja postupke kako bi utvrdio je li fer prezentiran, u svim značajnim odrednicama, opis uslužne organizacije njezinog sustava, jesu li kontrole u uslužnoj organizaciji prikladno oblikovane u svim značajnim odrednicama i, u slučaju izvješća vrste 2, djeluju li učinkovito, u svim značajnim odrednicama, kontrole u uslužnoj organizaciji. Koncept značajnosti uzima u obzir da izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije osigurava informacije o sustavu uslužne organizacije kako bi se zadovoljile uobičajene potrebe za informacijama širokog raspona korisničkih subjekata i njihovih revizora koji razumiju način na koji je sustav bio korišten.

A17. Značajnost u vezi s fer prezentacijom opisa uslužne organizacije njezinog sustava i u vezi s oblikovanošću kontrola, prvenstveno uključuje sagledavanje kvalitativnih čimbenika, na primjer: da li opis uključuje značajne aspekte obrađivanja značajnih transakcija; ispušta li ili iskrivljuje li opis relevantne informacije; i o mogućnostima kontrola, kako su oblikovane, za osiguravanje razumnog jamstva da će ciljevi kontrola biti postignuti. Značajnost u vezi s mišljenjem revizora uslužne organizacije o operativnoj učinkovitosti kontrola uključuje sagledavanje i kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika, na primjer, tolerantne stope zapažene stope odstupanja (kvantitativno pitanje) i vrste i uzroka svakog zapaženog odstupanja (kvalitativno pitanje).

A18. Koncept značajnosti ne primjenjuje se kada se, u opisu testova kontrola, objavljuju rezultati tih testova gdje su bila otkrivena odstupanja. To je stoga, što u određenim okolnostima određenog korisničkog subjekta ili revizora korisnika, odstupanje može imati značajnost iznad one da li ono, prema mišljenju revizora uslužne organizacije može ili ne može spriječiti kontrolu da

učinkovito djeluje. Na primjer, kontrola na koju se odnosi odstupanje može biti od naročite značajnosti za sprječavanje određene vrste pogreške koja može biti značajna u određenim okolnostima financijskih izvještaja korisničkog subjekta.

Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije (Vidjeti točku 20)

A19. Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije, uključujući i kontrola, uključenih u djelokrug angažmana, pomaže revizoru uslužne organizacije u:

- prepoznavanju granica tog sustava i kako je povezan s drugim sustavima.
- procjenjivanju je li opis uslužne organizacije na fer način prezentira sustav koji je bio oblikovan i implementiran.
- određivanju koje su kontrole nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.
- procjenjivanju jesu li kontrole prikladno oblikovane.
- procjenjivanje, u slučaju izvješća vrste 2, djeluju li kontrole učinkovito.

A20. Postupci revizora uslužne organizacije za stjecanje takvog razumijevanja mogu uključiti:

- propitkivanje onih unutar uslužne organizacije koji, po prosudbi revizora uslužne organizacije, mogu imati relevantne informacije.
- promatranje djelovanja i pregledavanje dokumenata, izvješća i odštampanih i elektroničkih evidencija o obrađenim transakcijama.
- pregledavanje odabranih sporazuma između uslužne organizacije i korisničkih subjekata kako bi se prepoznali njihovi zajednički uvjeti.
- ponovno izvođenje kontrolnih postupaka.

Pribavljanje dokaza u vezi s opisom (Vidjeti točke 21–22.)

A21. Razmatranje sljedećih pitanja može pomoći revizoru uslužne organizacije u utvrđivanju jesu li fer prezentirani u svim značajnim odrednicama ovi aspekti opisa uključeni u djelokrug angažmana:

- da li se opis bavi glavnim aspektima pruženih usluga (unutar djelokruga angažmana) za koje je razumno očekivati da su relevantni uobičajenim potrebama širokog raspona revizora uslužnih organizacija u planiranju njihovih revizija financijskih izvještaja korisničkih subjekata?
- Je li opis pripremljen s razinom detaljnosti za koju se može razumno očekivati da osigurava širokom rasponu revizora uslužnih organizacija dovoljno informacija za stjecanje

razumijevanja internih kontrola u skladu s MRevS-om 315?⁶⁵ Opis se ne treba baviti svakim aspektom obrada uslužne organizacije ili uslugama pruženim korisničkim subjektima i ne treba biti toliko detaljan da se potencijalno omogući čitateljima da kompromitiraju zaštitu ili druge kontrole u uslužnoj organizaciji.

- Je li opis pripremljen na način da se ne ispuštaju ili iskrivljuju informacije koje mogu utjecati na uobičajene potrebe za informacijama za odlučivanje širokog raspona revizora uslužne organizacije, na primjer, sadrži li opis nekog značajnog ispuštanja ili netočnosti u obrađivanju o kojima revizor uslužne organizacije ima spoznaju?
- Jesu li neki od ciljeva kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava bili isključeni iz djelokruga angažmana i da li opis jasno navodi isključene ciljeve?
- Jesu li bile implementirane kontrole navedene u opisu?
- Jesu li primjereno opisane komplementarne kontrole korisničkog subjekta, ako ih ima? U najvećem broju slučajeva, opis ciljeva kontrola se formulira tako da se ciljevi kontrola mogu postići učinkovitim djelovanjem kontrola koje je implementirala sama uslužna organizacija. U nekim slučajevima, međutim, ciljeve kontrola navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sustava ne može postići sama uslužna organizacija jer njihovo postizanje zahtijeva da određene kontrole budu implementirane u korisničkim subjektima. To može biti slučaj gdje je, na primjer, kontrolne ciljeve specificiralo regulatorno tijelo. Kada opis uključuje komplementarne kontrole korisničkog subjekata, opis odvojeno navodi te kontrole zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koje ne može ostvariti sama uslužna organizacija.
- Ako se koristila inkluzivna metoda, je li opis odvojeno navodi kontrole u uslužnoj organizaciji i kontrole u pod-uslužnoj organizaciji? Ako se koristila metoda izvan krivulje, je li opis navodi funkcije koje obavlja pod-uslužna organizacija? Gdje se koristila metoda izvan krivulje, opis ne treba detaljno opisivati obrađivanje ili kontrole u pod-uslužnoj organizaciji.

A22. Postupci revizora uslužne organizacije za ocjenjivanje fer prezentacije opisa mogu uključiti:

- sagledavanje vrsta korisničkih subjekata i kako usluge koje pruža uslužna organizacija mogu vjerojatno utjecati na njih, na primjer, jesu li korisnički subjekti iz određenih industrija i da li ih reguliraju državne agencije.
- čitanje standardnih ugovora ili standardnih uvjeta ugovora (ako je primjenjivo) s korisničkim subjektima kako bi se steklo razumijevanje o ugovornim obvezama uslužne organizacije.
- promatranje postupaka koje je obavilo osoblje uslužne organizacije.
- pregledavanje priručnika o politikama i postupcima uslužne organizacije i ostale dokumentacije o sustavu, na primjer, shematske prikaze i opise.

⁶⁵ MRevS 315, Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja.

A23. Točka 21(a) zahtijeva od revizora uslužne organizacije da ocijeni jesu li razumni u danim okolnostima ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava. Razmatranje sljedećih pitanja može pomoći revizoru uslužne organizacije u tom ocjenjivanju:

- Je li navedene ciljeve kontrola bila oblikovala uslužna organizacija ili vanjske stranke kao što je regulatorno tijelo, grupa korisnika ili profesionalno tijelo koje slijedi transparentni postupak s dužnom pažnjom?
- Gdje je navedene ciljeve kontrola bila specificirala uslužna organizacija, odnose li se oni na vrste tvrdnji koje su uobičajeno utjelovljene u financijskim izvještajima širokog raspona korisničkih subjekata za koje se može razumno očekivati da se na njih odnose kontrole u uslužnoj organizaciji? Iako revizor uslužne organizacije uobičajeno neće moći utvrditi kako se kontrole u uslužnoj organizaciji posebno odnose na tvrdnje utjelovljene u financijskim izvještajima korisničkih subjekata, koristi se razumijevanje revizora uslužne organizacije o vrsti sustava uslužne organizacije, uključujući i o kontrolama i usluge koje se pružaju se koriste za prepoznavanje vrsti tvrdnji na koje se vjerojatno odnose te kontrole.
- Gdje je navedene ciljeve kontrola bila specificirala uslužna organizacija, jesu li oni potpuni? Potpuni skup ciljeva kontrola može osigurati širokom rasponu revizora korisnika okvir za procjenjivanje učinka kontrola u uslužnoj organizaciji na tvrdnje koje su uobičajeno utjelovljene u financijskim izvještajima korisničkih subjekata.

A24. Postupci revizora uslužne organizacije za utvrđivanje je li implementiran sustav uslužne organizacije mogu biti slični, i obavljeni povezano s, postupcima stjecanja razumijevanja o tom sustavu. Oni mogu također uključiti provlačenje stavki kroz sustav uslužne organizacije i, u slučaju izvješća vrste 2, posebne upite o promjenama u kontrolama koje su bile implementirane tijekom razdoblja. Promjene koje su značajne korisničkim subjektima i njihovim revizorima se uključuju u opis sustava uslužne organizacije.

Stjecanje dokaza u vezi s oblikovanošću kontrola (Vidjeti točke 23, 28(b).)

A25. S gledišta *korisničkog subjekta* ili *revizora korisnika*, kontrola je prikladno oblikovana ako bi ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, kada se izvodi na zadovoljavajući način, osigurala razumno jamstvo da su značajna pogrešna prikazivanja spriječena ili otkrivena i ispravljena. *Uslužna organizacija* ili *revizor uslužne organizacije*, međutim, nije upoznata s okolnostima u pojedinačnim korisničkim subjektima koje bi odredile je li značajno ili nije značajno tim korisničkim subjektima pogrešno prikazivanje nastalo uslijed neispravnog rada kontrole. Stoga, s gledišta revizora uslužne organizacije, kontrola je prikladno oblikovana ako bi, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, kada se izvodi na zadovoljavajući način, osigurala razumno jamstvo da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.

A26. Revizor uslužne organizacije može razmotriti korištenje shematskih prikaza, upitnika ili stabla odlučivanja kako bi olakšao razumijevanje oblikovanosti kontrola.

A27. Kontrole se mogu sastojati od brojnih aktivnosti usmjerenih na postizanje cilja kontrola. Stoga, ako revizor uslužne organizacije ocijeni određene aktivnosti kao neučinkovite za postizanje određenog cilja kontrole, postojanje drugih aktivnosti može omogućiti revizoru uslužne organizacije da zaključi kako su prikladno oblikovane kontrole povezane s kontrolnim ciljem.

Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola

Procjenjivanje operativne učinkovitosti (Vidjeti točku 24.)

- A28. S gledišta *korisničkog subjekta* ili *revizora korisnika*, kontrola djeluje učinkovito ako ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, osigurava razumno jamstvo da su značajna pogrešna prikazivanja uslijed pogreške ili prijevare spriječena ili otkrivena i ispravljena. *Uslužna organizacija* ili *revizor uslužne organizacije*, međutim, nisu upoznati s okolnostima u pojedinačnim korisničkim subjektima koje bi odredile je li nastalo pogrešno prikazivanje uslijed neispravnosti kontrole i. ako je tako, je li ono značajno. Stoga, s gledišta revizora uslužne organizacije, kontrola djeluje učinkovito ako ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, osigurava razumno jamstvo da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava. Slično tome, uslužna organizacija ili revizor uslužne organizacije nije u položaju da odredi je li bi bilo koja uočena devijacija kontrole imala za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje s gledišta nekog pojedinačnog korisničkog subjekta.
- A29. Stjecanje razumijevanja kontrola dostatno za mišljenje o prikladnosti njihove oblikovanosti nije dostatni dokaz u vezi s njihovom operativnom učinkovitošću, osim ako postoji neki automatizam koji osigurava dosljedno djelovanje kontrola na način kako su bile oblikovane i implementirane. Na primjer, pribavljanje informacija o implementaciji ručne kontrole u vremenskoj točki ne osigurava dokaz o djelovanju tih kontrola u drugo vrijeme. Međutim, zbog svojstvene dosljednosti obrada s primjenom informacijskih tehnologija, obavljanje postupaka kako bi se utvrdila oblikovanost automatiziranih kontrola i jesu li one bile implementirane, može poslužiti kao dokaz za operativnu učinkovitost kontrola, ovisno o procjeni revizora uslužne organizacije i testiranju drugih kontrola, kao što su one nad promjenama programa.
- A30. Kako bi bio korisno revizorima uslužne organizacije, izvješće vrste 2 uobičajeno obuhvaća najmanje razdoblje od šest mjeseci. Ako je razdoblje kraće od šest mjeseci, revizor uslužne organizacije može razmotriti je li primjereno opisati razloge za kraće razdoblje u izvješću s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Okolnosti koje mogu imati za posljedicu izvješće koje obuhvaća razdoblje kraće od šest mjeseci uključuje one kada je (a) revizor uslužne organizacije angažiran blizu datuma s kojim se treba izdati izvješće o kontrolama; (b) uslužna organizacija (ili određeni sustav ili aplikacija) posluje kraće od šest mjeseci; ili (c) značajne promjene su obavljene u kontrolama i nije izvedivo da se ili čeka šest mjeseci da bi se izdalo izvješće ili da bi se izdalo izvješće koje se odnosi na sustav prije i nakon promjena.
- A31. Određeni postupci kontrole ne moraju ostavljati vidljive dokaze njihovog djelovanja koji se mogu testirati na neki kasniji datum i, u skladu s tim, revizor uslužne organizacije može ustanoviti da je nužno testirati operativnu učinkovitost takvih postupaka kontrole u različita vremena tijekom izvještajnog razdoblja.
- A32. Revizor uslužne organizacije izražava mišljenje o operativnoj učinkovitosti kontrola za vrijeme svakog razdoblja, stoga se zahtijevaju dostatni i primjereni dokazi o djelovanju kontrola za vrijeme tekućeg razdoblja kako bi revizor uslužne organizacije izrazio to mišljenje. Saznanja o devijacijama uočenim u ranijim angažmanima mogu, međutim, dovesti do toga da revizor uslužne organizacije poveća razinu testiranja za vrijeme tekućeg razdoblja.

Testiranje neizravnih kontrola (Vidjeti točku 25(b).)

- A33. U nekim okolnostima, može biti nužno pribaviti dokaze koji potvrđuju učinkovito djelovanje neizravnih kontrola. Na primjer, kada revizor uslužne organizacije odluči testirati učinkovitost pregledavanja izvješća o izuzecima koji sadrže detalje o prodajama koje su preko iznosa odobrenih limita kreditiranja, pregledavanje i povezani postupci koji slijede nakon njih su kontrole koje su od izravne važnosti revizoru uslužne organizacije. Kontrole nad točnošću informacija u izvješćima (na primjer, opće IT kontrole) se opisuju kao "neizravne" kontrole.
- A34. Zbog svojstvene dosljednosti obrada s primjenom informacijskih tehnologija, dokazi o implementaciji automatiziranih kontrola, kada se sagledavaju u kombinaciji s dokazima o operativnoj učinkovitosti općih kontrola uslužne organizacije (naročito, promjena kontrola), mogu također pružiti značajne dokaze o njihovoj operativnoj učinkovitosti.

Načini odabiranja stavaka za testiranje (Vidjeti točke 25(c), 27.)

A35. Načini odabiranja stavaka za testiranje koji su na raspolaganju revizoru uslužne organizacije su:

- (a) odabiranje svih stavki (100% ispitivanje). To može biti odgovarajuće za testiranje kontrola koje se ne primjenjuju učestalo, na primjer, tromjesečno ili kada dokazi u vezi s primjenom kontrola čine učinkovitim 100% ispitivanje;
 - (b) odabiranje određenih stavki. To može biti odgovarajuće gdje 100% ispitivanje i uzorkovanje ne bi bilo učinkovito, kao što je u vezi s testiranjem kontrola koje se ne primjenjuju dovoljno učestalo da bi formirale veliku populaciju za uzorkovanje, na primjer, kontrole koje se primjenjuju mjesečno ili tjedno; i
 - (c) uzorkovanje. To može biti odgovarajuće za testiranje kontrola koje se učestalo primjenjuju na isti način i koje ostavljaju dokumentarne dokaze o svom djelovanju.
- A36. Iako će selektivno ispitivanje određenih stavki često biti učinkovit način pribavljanja dokaza, ono ne predstavlja uzorkovanje. Rezultati postupaka primijenjenih na stavke odabrane na taj način ne mogu se projicirati na cijelu populaciju; u skladu s tim, selektivno ispitivanje određenih stavki ne pruža dokaze u vezi s preostalim dijelom populacije. Uzorkovanje, za razliku od toga, je oblikovano da omogući stvaranje zaključaka za cijelu populaciju na osnovi testiranja uzoraka izvučenih iz nje.

Rad službe interne revizije

Stjecanje razumijevanja o službi interne revizije (Vidjeti točku 30.)

- A37. Služba interne revizije može biti odgovorna za stvaranje analiza, ocjena, uvjerenja, preporuka i drugih informacija menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje. Služba interne revizije u uslužnoj organizaciji može obavljati aktivnosti povezane s vlastitim sustavom internih kontrola uslužne organizacije ili aktivnostima povezanim s uslugama i sustavima, uključujući i kontrolama, koje uslužna organizacija pruža korisničkim subjektima.

Određivanje da li se koristiti radom internih revizora i u kom obujmu (Vidjeti točku 33.)

- A38. U određivanju planiranog učinka rada internih revizora na vrste, vremenski raspored i obujam postupaka revizora uslužne organizacije, sljedeći čimbenici mogu ukazivati na potrebu različitih ili manje ekstenzivnih postupaka nego što bi to inače bio slučaj:

- vrste i djelokrug određenog rada kojeg su obavili ili trebaju obaviti interni revizori su prilično ograničeni.
- rad internih revizora je povezan s kontrolama koje su manje važne za zaključke revizora uslužne organizacije.
- rad kojeg su obavili ili trebaju obaviti interni revizori ne zahtijeva subjektivne ili složene prosudbe.

Korištenje radom službe interne revizije (Vidjeti točku 34.)

A39. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka revizora uslužne organizacije u vezi s određenim radom internih revizora ovisit će o procjeni revizora uslužne organizacije o važnosti tog rada za zaključke revizora uslužne organizacije (na primjer, značajnosti rizika da testirane kontrole, čine se da gube na važnosti), o ocjeni službe interne revizije i ocjeni određenog rada internih revizora. Takvi postupci mogu uključiti:

- ispitivanje stavki koje su već ispitivali interni revizori;
- ispitivanje drugih sličnih stavki; i
- promatranje postupaka koje obavljaju interni revizori.

Učinak na izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije (Vidjeti točke 36–37.)

A40. Neovisno od stupnja autonomije i objektivnosti služba interne revizije, takva služba nije neovisna od uslužne organizacije kao što se zahtijeva od revizora uslužne organizacije kada obavlja angažman. Revizor uslužne organizacije ima isključivu odgovornost za mišljenje izraženo u izvješću s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, i ta odgovornost revizora uslužne organizacije nije umanjena korištenjem radom internih revizora.

A41. Opis revizora uslužne organizacije o radu kojeg je obavila služba interne revizije može biti prezentiran na brojne načine, na primjer:

- uključivanjem uvodnog materijala u opis testova kontrola u kojem se navodi da je određeni rad službe interne revizije bio korišten u obavljanju testova kontrola.
- atribucijom pojedinačnih testova internoj reviziji.

Pisane izjave (Vidjeti točke 38, 40.)

A42. Pisane izjave zahtijevane točkom 38 su odvojene od, i dodatak su, tvrdnjama uslužne organizacije, kako je definirano u točki 9(o).

A43. Ako uslužna organizacija ne osigura pisane izjave zahtijevane u skladu s točkom 38(c) ovog MSIU-a, može biti primjereno da mišljenje revizora uslužne organizacije bude modificirano u skladu s točkom 55(d) ovog MSIU-a.

Ostale informacije (Vidjeti točku 42.)

A44. IESBA-ov Kodeks zahtijeva da revizor uslužne organizacije ne bude povezan s informacijama gdje revizor uslužne organizacije vjeruje da informacije:

- (a) sadrže značajni pogrešni navod ili navod koji dovodi u zabludu;
- (b) sadrže izjave ili informacije koje su dane lakomisleno; ili
- (c) ispuštaju ili prikrivaju informacije za koje se zahtijeva da budu uključene gdje bi takva ispuštanja ili prikrivanja bi dovela u zabludu.⁶⁶

Ako ostale informacije uključene u dokument koji sadrži opis uslužne organizacije njezinog sustava i izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije sadrži informacije orijentirane na budućnost kao što su planovi za oporavak ili planovi za nepredviđene događaje ili planove modifikacija sustava koji se odnose na odstupanja utvrđena u izvješću s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije ili tvrdnje promotivne prirode koje nisu realno ostvarive, revizor uslužne organizacije može zahtijevati da informacije budu izbačene ili preoblikovane.

A45. Ako uslužna organizacija odbije izbaciti ili preoblikovati ostale informacije, daljnje aktivnosti koje mogu biti primjerene uključuju, na primjer:

- zahtijevanje da se uslužna organizacija posavjetuje s pravnim savjetnikom o primjerenom pravcu djelovanja.
- opisivanje u izvješću s izražavanjem uvjerenja značajne nedosljednosti ili značajnog pogrešnog prikazivanja.
- zadržavanje izvješća s izražavanjem uvjerenja dok se ne riješi pitanje.
- povlačenje iz angažmana.

Dokumentacija (Vidjeti točku 51.)

A46. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevni) zahtijeva da tvrtka ustanovi politike i postupke za pravodobno dovršavanje cjeline dosjea angažmana⁶⁷. Odgovarajuće vremensko ograničenje unutar kojeg treba dovršiti cjelinu dosjea angažmana uobičajeno nije duže od 60 dana od datuma izvješća revizora uslužne organizacije⁶⁸.

Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sadržaj izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije (Vidjeti točku 53.)

A47. Ilustrativni primjeri izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije i povezanih tvrdnji uslužne organizacije su sadržani u Dodacima 1 i 2.

Namjeravani korisnici i svrhe izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije (Vidjeti točku 53(e).)

⁶⁶ IESBA-ov Kodeks, točka 110.2.

⁶⁷ MSKK 1, točka 45.

⁶⁸ MSKK 1, točka A54.

A48. Kriteriji korišteni za angažmane za izvješćivanje o kontrolama u uslužnoj organizaciji su relevantni samo za svrhu pružanja informacija o sustavu uslužne organizacije, uključujući i o kontrolama, onima koji razumiju kako je sustav bio korišten za financijsko izvještavanje korisničkih subjekata. U skladu s tim to se navodi u izvješću s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Osim toga, revizor uslužne organizacije može smatrati primjerenim da se uključi formulacija koja posebno ograničava distribuciju izvješća s izražavanjem uvjerenja svima koji nisu namjeravani korisnici, njegovo korištenje od strane drugih ili njegovo korištenje za druge svrhe.

Opis testova kontrola (Vidjeti točku 54.)

A49. U opisivanju sadržaja testova kontrola za izvješće vrste 2. od pomoći je čitateljima izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije ako revizor uslužne organizacije uključi:

- rezultate svih testova gdje su otkrivena odstupanja, čak ako su bile otkrivene druge kontrole koje su omogućile revizoru uslužne organizacije da zaključi kako je bio postignut cilj kontrola ili su testirane kontrole bile kasnije izbačene iz opisa uslužne organizacije njezinog sustava.
- informacije o uzročnim čimbenicima otkrivenih odstupanja, u razmjeru u kojem je revizor uslužne organizacije prepoznao takve čimbenike.

Modificirana mišljenja (Vidjeti točku 55.)

A50. Ilustrativni primjeri elemenata modificiranog izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije su sadržani u Dodatku 3.

A51. Čak ako je revizor uslužne organizacije izrazio negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja može biti primjereno opisati, u odjeljku s osnovicom za modifikaciju, razloge za bilo koje drugo pitanje koje je spoznao revizor uslužne organizacije da bi zahtijevalo modifikaciju mišljenja i njegove učinke.

A52. Kada izražava suzdržanost od mišljenja zbog ograničenja djelokruga, uobičajeno nije primjereno navoditi postupke koji su bili obavljeni ni uključiti navod u kojem se opisuju karakteristike angažmana s uslužnom organizacijom; kada bi se to učinilo moglo bi zakloniti suzdržanost od mišljenja.

Ostale odgovornosti za komuniciranje (Vidjeti točku 56.)

A53. Primjerene radnje kao reakcija na okolnosti navedene u točki 56 mogu uključiti:

- dobivanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja.
- komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uslužnom organizacijom.
- komuniciranje s trećim strankama (na primjer, regulatorom) kada se zahtijeva da se to učini.
- modificiranje mišljenja revizora uslužne organizacije ili dodavanje odjeljka za ostala pitanja.
- povlačenje iz angažmana.

Primjeri tvrdnji uslužne organizacije

Sljedeći primjeri tvrdnji uslužne organizacije su samo kao uputa i nije im namjena da budu sveobuhvatni ili primjenjivi u svim situacijama.

Primjer 1: Tvrdnja uslužne organizacije vrste 2**Tvrdnja uslužne organizacije**

Prateći opis je bio pripremljen za kupce koji su koristili *[navesti vrstu ili naziv]* sustav i njihove revizore koji imaju dovoljno razumijevanje da razmotre opis, zajedno s ostalim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja kupaca. *[Navedi naziv subjekta]* potvrđuje da:

- (a) prateći opis na stranicama *[bb–cc]* na fer način prezentira *[navesti vrstu ili naziv]* sustav za obrađivanje kupčevih transakcija za vrijeme razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]*. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su da prateći opis:

- (i) prikazuje kako je sustav bio oblikovan i implementiran, uključujući i:

- vrste pruženih usluga, uključujući i, prema primjerenosti, klase obrađenih transakcija.
- postupke, unutar sustava s informacijskim tehnologijama i ručnim sustavima, kojima su te transakcije bile inicirane, evidentirane, obrađene i ispravljene kada je bilo nužno te prenijete u izvješća pripremljena za kupce.
- povezane računovodstvene evidencije, potkrjepljujuće informacije i posebne račune koji su bili korišteni za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje neispravnih informacija i kako su informacije bile prenijete u izvješća pripremljena za kupce.
- kako sustav radi sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija.
- proces korišten za pripremanje izvješća za kupce.
- relevantne ciljeve kontrola i kontrole oblikovane za postizanje tih ciljeva.
- kontrole za koje se bilo pretpostavilo, pri oblikovanju sustava, da će ih implementirati korisnički subjekti i koje, ako su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u pratećem opisu, su navedene u opisu zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koji se ne mogu postići samo našim nastojanjima.
- ostale aspekte našeg okruženja kontrola, postupka procjene rizika, informacijskog sustava (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoringa kontrola koji su relevantni za obrađivanje i izvješćivanje transakcija kupaca.

- (ii) uključuje relevantne detalje o promjenama u sustavu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]*.
 - (iii) ne ispušta ili ne iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sustava koji se opisuje, dok istodobno potvrđuje da je opis pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sustava za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima.
- (b) Kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u pratećem opisu su bile prikladno oblikovane i učinkovito su djelovale u razdoblju od *[navesti datum]* do *[navesti datum]*. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su bili da su:
- (i) prepoznati rizici koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu;
 - (ii) prepoznate kontrole koje bi, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno jamstvo da ti rizici nisu spriječili postizanje navedenih ciljeva kontrola; i
 - (iii) kontrole bile dosljedno primjenjivane, za vrijeme cijelog razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]*, kako su bile oblikovane, uključujući i da su ručne kontrole bile primjenjivale osobe koje imaju odgovarajuće kompetencije i ovlast.

Primjer 2: Tvrdnja uslužne organizacije vrste 1

Prateći opis je bio pripremljen za kupce koji su koristili *[navesti vrstu ili naziv]* sustav i njihove revizore koji imaju dovoljno razumijevanje da razmotre opis, zajedno s ostalim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada stječu razumijevanje o informacijskim sustavima kupaca relevantnim za financijsko izvještavanje. *[Navesti naziv subjekta]* potvrđuje da:

- (a) prateći opis na stranicama *[bb–cc]* na fer način prezentira *[navesti vrstu ili naziv]* sustav za obrađivanje kupčevih transakcija na *[navesti datum]*. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su da prateći opis:
 - (i) prikazuje kako je sustav bio oblikovan i implementiran, uključujući i:
 - vrste pruženih usluga, uključujući i, prema primjerenosti, klase obrađenih transakcija.
 - postupke, unutar sustava s informacijskim tehnologijama i ručnim sustavima, kojima su te transakcije bile inicirane, evidentirane, obrađene i ispravljene kada je bilo nužno te prenijete u izvješća pripremljena za kupce.
 - povezane računovodstvene evidencije, potkrjepljujuće informacije i posebne račune koji su bili korišteni za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje neispravnih informacija i kako su informacije bile prenijete u izvješća pripremljena za kupce.
 - kako sustav radi sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija.
 - proces korišten za pripremanje izvješća za kupce.

- relevantne ciljeve kontrola i kontrole oblikovane za postizanje tih ciljeva.
 - kontrole za koje se bilo pretpostavilo, pri oblikovanju sustava, da će ih implementirati korisnički subjekti i koje, ako su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u pratećem opisu, su navedene u opisu zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koji se ne mogu postići samo našim nastojanjima.
 - ostale aspekte našeg okruženja kontrola, postupka procjene rizika, informacijskog sustava (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoringa kontrola koji su relevantni za obrađivanje i izvješćivanje transakcija kupaca.
- (ii) ne ispušta ili ne iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sustava koji se opisuje, dok istodobno potvrđuje da je opis pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sustava za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima.
- (b) Kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u pratećem opisu su bile prikladno oblikovane na *[navesti datum]*. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su bili da su:
- (i) prepoznati rizici koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu; i
 - (ii) prepoznate kontrole koje bi, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno jamstvo da ti rizici nisu spriječili postizanje navedenih ciljeva kontrola.

Ilustracije izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sljedeći primjeri izvješća su samo kao uputa i nije im namjena da budu sveobuhvatni ili primjenjivi u svim situacijama.

Ilustracija 1: Izvješće s izražavanjem uvjerenja vrste 2 revizora uslužne organizacije**Izvješće s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije****o opisu kontrola, njihovoj oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti**

Za: XYZ uslužnu organizaciju

Djelokrug

Mi smo bili angažirani da izvijestimo o opisu XYZ uslužne organizacije njezinog *[navesti vrstu ili naziv]* sustava za obrađivanje transakcija kupaca za vrijeme razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]* na stranicama *[bb–cc]* (u daljnjem tekstu - opis) i oblikovanosti i djelovanju kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu⁶⁹.

Odgovornosti XYZ uslužne organizacije

XYZ uslužna organizacija je odgovorna za: pripremanje opisa i pratećih tvrdnji na stranici *[aa]*, uključujući i za potpunost, točnost i metode prezentacije opisa i tvrdnji; pružanje usluga obuhvaćenih opisom; navođenje ciljeva kontrola; i oblikovanje, implementiranje i učinkovito djelovanje kontrola kako bi se postigli navedeni ciljevi kontrola.

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o opisu uslužne organizacije i o oblikovanosti i djelovanju kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu, temeljeno na našim postupcima. Mi smo obavili angažman u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3402, "Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizaciji" kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja. Taj standard zahtijeva da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo i obavimo naše postupke kako bi stekli razumno uvjerenje o tom je li, u svim značajnim odrednicama, opis prezentiran na fer način i jesu li kontrole prikladno oblikovane i djeluju li učinkovito.

Angažman s izražavanjem uvjerenja radi izvještavanja o opisu, oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti kontrola u uslužnoj organizaciji uključuje obavljanje postupaka kako bi se pribavili dokazi o objavama u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i oblikovanosti i operativnoj

⁶⁹ Ako neki elementi opisa nisu uključeni u djelokrug angažmana, to treba jasno navesti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

učinkovitosti kontrola. Postupci koji su odabrani ovise o prosudbi revizora uslužne organizacije, uključujući i o procjeni da opis nije prezentiran na fer način i da kontrole nisu prikladno oblikovane ili da ne djeluju učinkovito. Naši postupci su uključili testiranje operativne učinkovitosti onih kontrola koje smo mi smatrali nužnim za osiguravanje razumnog jamstva da su bili postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu. Ova vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja također uključuje i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije opisa, prikladnost ciljeva navedenih u njemu i prikladnost kriterija koje je specificirala uslužna organizacija i opisani su na stranici [aa].

Vjerujemo da su dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Ograničenja kontrola u uslužnoj organizaciji

Opis XYZ uslužne organizacije je pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sustava za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima. Također, zbog njihovih karakteristika, kontrole u uslužnoj organizaciji ne moraju spriječiti ili otkriti svaku pogrešku ili propust u obrađivanju ili izvješćivanju transakcija. Nadalje, projiciranje bilo koje učinkovitosti na buduća razdoblja je podložno riziku da kontrole u uslužnoj organizaciji mogu postati neodgovarajuće ili manjkave.

Mišljenje

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvješću. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su bili oni koji su opisani na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, u svim značajnim odrednicama:

- (a) opis na fer način prikazuje sustav[navesti vrstu ili naziv] kao onaj koji je oblikovan i implementiran za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum];
- (b) kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu su bile prikladno oblikovane za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum]; i
- (c) testirane kontrole, a to su bile one nužne za osiguravanje razumnog jamstva da su bili postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, su učinkovito djelovale za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum].

Opis testova kontrola

Na stranicama [yy–zz] je prikaz određenih testiranih kontrola i sadržaj, vremenski raspored i rezultati tih testova.

Namjeravani korisnici i svrha

Ovo izvješće i opis testova kontrola na stranicama [yy–zz] su namijenjeni samo za kupce koji su koristili sustav [navesti vrstu ili naziv] XYZ uslužne organizacije i njihove revizore, koji imaju dovoljno razumijevanje da ih mogu sagledati, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada procjenjuju rizike značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih izvještaja kupaca.

[Potpis revizora uslužne organizacije]

[Datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije]

[Adresa revizora uslužne organizacije]

Ilustracija 2: Izvješće s izražavanjem uvjerenja vrste 1 revizora uslužne organizacije

Izvješće s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije

o opisu kontrola i njihovoj oblikovanosti

Za: XYZ uslužnu organizaciju

Djelokrug

Mi smo bili angažirani da izvijestimo o opisu na stranicama *[bb–cc]* XYZ uslužne organizacije njezinog *[navesti vrstu ili naziv]* sustava za obrađivanje transakcija kupaca sa stanjem na *[navesti datum]* (u daljnjem tekstu - opis) i oblikovanosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu⁷⁰.

Nismo obavili bilo kakve postupke u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola uključenih u opis i, u skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o tom.

Odgovornosti XYZ uslužne organizacije

XYZ uslužna organizacija je odgovorna za: pripremanje opisa i pratećih tvrdnji na stranici *[aa]*, uključujući i za potpunost, točnost i metode prezentacije opisa i tvrdnji; pružanje usluga obuhvaćenih opisom; navođenje ciljeva kontrola; i oblikovanje, implementiranje i učinkovito djelovanje kontrola kako bi se postigli navedeni ciljevi kontrola.

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

Naša odgovornost je izraziti mišljenje o opisu uslužne organizacije i o oblikovanosti i kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu, temeljeno na našim postupcima. Mi smo obavili angažman u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3402, "Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija" kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja. Taj standard zahtijeva da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo i obavimo naše postupke kako bi stekli razumno uvjerenje o tom je li, u svim značajnim odrednicama, opis prezentiran na fer način i jesu li kontrole prikladno oblikovane u svim značajnim odrednicama.

Angažman s izražavanjem uvjerenja radi izvještavanja o opisu i oblikovanosti kontrola u uslužnoj organizaciji uključuje obavljanje postupaka kako bi se pribavili dokazi o objavama u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i oblikovanosti kontrola. Postupci koji su odabrani ovise o prosudbi revizora uslužne organizacije, uključujući i o procjeni da opis nije prezentiran na fer način i da kontrole nisu prikladno oblikovane. Ova vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja također uključuje i

⁷⁰ Ako neki elementi opisa nisu uključeni u djelokrug angažmana, to treba jasno navesti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

ocjenjivanje cjelokupne prezentacije opisa, prikladnost ciljeva navedenih u njemu i prikladnost kriterija koje je specificirala uslužna organizacija i opisani su na stranici [aa].

Kao što je prethodno navedeno, nismo obavili bilo kakve postupke u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola uključenih u opis i, u skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o tom.

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Ograničenja kontrola u uslužnoj organizaciji

Opis XYZ uslužne organizacije je pripremljen kako bi se ispunile uobičajene potrebe širokog raspona kupaca i njihovih revizora i ne mora, stoga, uključivati svaki aspekt sustava za koji svaki pojedini kupac može smatrati da je važan u njegovim konkretnim okolnostima. Također, zbog njihovih karakteristika, kontrole u uslužnoj organizaciji ne moraju spriječiti ili otkriti svaku pogrešku ili propust u obrađivanju ili izvješćivanju transakcija.

Mišljenje

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvješću. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su bili oni koji su opisani na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, u svim značajnim odrednicama:

- (a) opis na fer način prikazuje sustav[navesti vrstu ili naziv] kao onaj koji je oblikovan i implementiran sa stanjem na [navesti datum]; i
- (b) kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu su bile prikladno oblikovane sa stanjem na [navesti datum].

Namjeravani korisnici i svrha

Ovo izvješće je namijenjeno samo za kupce koji su koristili sustav [navesti vrstu ili naziv] XYZ uslužne organizacije i njihove revizore, koji imaju dovoljno razumijevanje da ga mogu sagledati, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kada stječu razumijevanje o informacijskim sustavima kupaca relevantnim za financijsko izvješćavanje.

[Potpis revizora uslužne organizacije]

[Datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije]

[Adresa revizora uslužne organizacije]

Ilustracije modificiranih izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sljedeće ilustracije modificiranih izvješća su samo kao uputa i nije im namjena da budu sveobuhvatni ili primjenjivi u svim situacijama. Temelje se na ilustracijama izvješća iz Dodatka 2.

Ilustracija 1: Mišljenje s rezervom – opis uslužne organizacije njezinog sustava nije prezentiran na fer način u svim značajnim odrednicama

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnovica za mišljenje s rezervom

Prateći opis navodi na stranici [mn] da XYZ uslužna organizacija koristi identifikacijske brojeve korisnika i lozinke kako bi spriječila neovlašteni pristup sustavu. Temeljeno na našim postupcima, utvrdili smo da se identifikacijski brojevi korisnika i lozinke koriste u aplikacijama A i B, ali ne i u aplikacijama C i D.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvješću. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su bili oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

(a) ...

Ilustracija 2: Mišljenje s rezervom – kontrole nisu prikladno oblikovane kako bi osigurale razumno jamstvo da će bit postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava ako kontrole djeluju učinkovito

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

Kako je navedeno na stranici [mn] pratećeg opisa, XYZ uslužna organizacija s vremena na vrijeme obavlja promjene u aplikacijskim programima kako bi ispravila manjkavosti ili unaprijedila mogućnosti programa. Postupci koji se slijede pri određivanju treba li obaviti izmjene, u oblikovanju promjena i njihovom implementiranju, ne uključuju pregledavanje i odobravanje koje bi obavila ovlaštena osoba neovisna u odnosu na one koji su obavile promjene. Također ne postoje određeni zahtjevi da se testiraju takve promjene ili osiguraju rezultati testiranja ovlaštenom pregledavatelju prije implementiranja promjena.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvješću. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su bili oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

(a) ...

Ilustracija 3: Mišljenje s rezervom – kontrole se djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja (samo za izvješće vrste 2)

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

XYZ uslužna organizacija navela je u svom opisu da ima uspostavljene automatizirane kontrole za usklađivanje naplata kredita s outputom koje se generira. Međutim, kako je navedeno na stranici [mn] opisa, ta kontrola nije djelovala učinkovito tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg zbog pogreške u programu. To je imalo za posljedicu nepostizanje cilja kontrole - "Kontrole osiguravaju razumno jamstvo da su naplate kredita ispravno evidentirane" tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg. Uslužna organizacija XYZ je sa stanjem na [datum] implementirala promjenu programa koji obavlja izračunavanje i naši testovi su pokazali da je on učinkovito djelovao tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvješću. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja su oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

...

Primjer 4: Mišljenje s rezervom – revizor uslužne organizacije nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

Vjerujemo da dokazi koje smo pribavili su dostatni i primjereni za osiguravanje osnove za naše mišljenje.

Osnova za mišljenje s rezervom

XYZ uslužna organizacija navela je u svom opisu da ima uspostavljene automatizirane kontrole za usklađivanje naplata kredita s outputom koje se generira. Međutim, elektroničke evidencije o obavljanju tog usklađivanja za razdoblje od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg su izbrisane kao posljedica pogreške u računalnom obrađivanju i mi stoga nismo mogli testirati tu kontrolu za to razdoblje. Zbog toga, nismo bili u mogućnosti utvrditi je li cilj kontrole - "Kontrole osiguravaju razumno jamstvo da su naplate kredita ispravno evidentirane" učinkovito ostvarivan tijekom razdoblja od dd/mm/gggg do dd/mm/gggg.

Mišljenje s rezervom

Naše mišljenje je formirano na osnovi pitanja navedenih u ovom izvješću. Kriteriji koje smo koristili pri formiranju našeg mišljenja oni koji su opisani u tvrdnjama XYZ uslužne organizacije na stranici [aa]. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovicom za mišljenje s rezervom:

(a) ...

MEĐUNARODNI STANDARD ZA POVEZANE USLUGE 4400

(Prije MRevS 920)

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA U VEZI S FINANCIJSKIM INFORMACIJAMA

(Ovaj Standard je na snazi)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-3
Cilj angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka	4-6
Opća načela angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka	7-8
Definiranje uvjeta angažmana	9-12
Planiranje.....	13
Dokumentacija.....	14
Postupci i dokazi	15-16
Izvješćivanje	17-18
Dodatak 1: Ilustracija pisma o preuzimanju angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka	
Dodatak 2: Ilustracija izvješća o činjeničnim nalazima u svezi s računima obveza	

Međunarodni standard za povezane usluge (MSPU) 4400 "Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s financijskim informacijama" treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za povezane usluge.

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za povezane usluge (MSPU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o revizorovim⁷¹ profesionalnim odgovornostima kada se preuzme obveza o provedbi dogovorenih postupaka u svezi s financijskim informacijama i o obliku i sadržaju izvješća što revizor izdaje u svezi s takvim angažmanom.
2. Ovaj MSPU je usmjeren na angažmane u vezi s financijskim informacijama. Međutim, on može pružati korisne upute za angažmane u vezi s nefinancijskim informacijama, uz pretpostavku da revizor ima odgovarajuće znanje o predmetnoj problematici i da postoji prikladan kriterij na kojem treba temeljiti nalaze. Upute u Međunarodnim revizijskim standardima mogu biti korisne revizoru u primjenjivanju ovog MSPU-a.
3. Angažman radi obavljanja dogovorenih postupaka može uključiti revizorovo obavljanje određenih postupaka u vezi s pojedinačnim stavkama financijskih podataka (na primjer, računima obveza, računima potraživanja, nabavama od povezanih stranki i prihodima i dobitima segmenata subjekta), u vezi s pojedinim financijskim izvještajima (na primjer, bilancom) ili čak u vezi s cjelovitim financijskim izvještajima.

Cilj angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka

4. **Cilj angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka je za revizora da provede postupke revizijske naravi o kojima su se on i subjekt te odgovarajuće treće osobe dogovorili i da izvijesti o činjeničnim nalazima.**
5. Pošto revizor samo sastavlja izvješće o pronađenom činjeničnom stanju vezano uz dogovorene postupke, ne izražava se uvjerenje. Umjesto toga, korisnici izvješća sami procjenjuju postupke i činjenične nalaze o kojima je revizor izvijestio i donose vlastite zaključke na osnovi revizorova rada.
6. Distribuiranje izvješća je ograničeno samo na one stranke koje su se dogovorile o postupcima što ih je trebalo obaviti jer bi drugi, koji nisu upoznati s razlozima tih postupaka, mogli pogrešno tumačiti rezultate.

Opća načela angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka

7. **Revizor treba poštivati Kodeks etike za profesionalne računovođe koji je objavio Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA-ov Kodeks)).** Etička načela koja uređuju odgovornosti računovođe za ovu vrstu angažmana su:
 - (a) poštenje;
 - (b) objektivnost;

⁷¹ Pojam "revizor" se koristi u objavama Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) MRevS-ovima kada se opisuje revizija, uvid, druga izražavanja uvjerenja i povezane usluge koje se mogu obaviti. Takav pristup nije s namjerom da se stvori dojam kako osoba koja obavlja uvid, druga izražavanja uvjerenja ili povezane usluge treba biti revizor subjektovih financijskih izvještaja.

- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
- (d) povjerljivost;
- (e) profesionalno ponašanje; i
- (f) tehnički standardi.

Neovisnost nije zahtjev kod angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka. Međutim, uvjeti ili ciljevi angažiranja ili nacionalni standardi mogu nalagati revizoru poštivanje zahtjeva neovisnosti iz IAESBA-og Kodeksa. U slučaju kada revizor nije neovisan u, izjava o tom će se navesti u izvješću o činjeničnom stanju.

8. Revizor treba obaviti angažman s dogovorenim postupcima u skladu s ovim MSPU-om i uvjetima angažmana.

Definiranje uvjeta angažmana

9. Revizor treba osigurati s predstavnicima subjekta i uobičajeno s drugim utanačenim strankama koje će dobiti primjerke izvješća o činjeničnom stanju da se jednako shvaćaju dogovoreni postupci i uvjeti angažmana. Pitanja koja treba dogovoriti uključuju sljedeće:

- sadržaj angažmana, uključujući činjenicu da provedeni postupci neće tvoriti reviziju ili uvid i da se sukladno tome neće izraziti uvjerenje.
- svrha angažmana, koja će se navesti.
- naziv financijskih informacija na koje će se primijeniti dogovoreni postupci.
- vrste postupaka, vrijeme izvođenja i obuhvatnost određenih postupaka koje treba primijeniti.
- anticipirani oblik izvješća o činjeničnom stanju.
- ograničenja u distribuciji izvješća o činjeničnom stanju. Kada bi takva ograničenja bila u raskoraku sa zakonskim zahtjevima, ako ih ima, revizor neće prihvatiti angažman.

10. U određenim okolnostima, na primjer, kada su postupci dogovoreni između regulatora, predstavnika gospodarstva i predstavnika računovodstvene profesije, revizor može biti u situaciji da neće moći raspravljati o postupcima sa svim strankama koje će dobiti izvješća. U takvim slučajevima revizor može razmotriti postupanje tako da, na primjer, s odgovarajućim predstavnicima uključenih stranaka raspravi o postupcima koje treba primijeniti, pregleda značajnu prepisku tih stranaka ili pošalje im model izvješća koje će se izdati.

11. U interesu je i klijenta i revizora da revizor pošalje pismo o preuzimanju angažmana dokumentirajući ključne uvjete imenovanja. Pismo o preuzimanju angažmana potvrđuje revizorovo prihvatanje imenovanja i pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi s pitanjima kao što su ciljevi i djelokrug angažmana, razmjernost revizorovih odgovornosti i oblik izvješća koje će se izdati.

12. Pitanja koja se obuhvatili pismom o preuzimanju angažmana uključuju sljedeće:

- popis postupaka koje treba provesti prema dogovoru stranaka;
- izjavu da će se dostava izvješća o činjeničnom stanju ograničiti na utanačene stranke koje su se dogovorile o postupcima koje treba provesti.

Osim toga, revizor može razmotriti pridodavanje pismu o preuzimanju obveze modela izvješća o činjeničnom stanju kakvo će se izdati. Primjer pisma o preuzimanju angažmana prikazan je u Dodatku 1 ovog MSPU-a.

Planiranje

13. Revizor treba planirati svoj posao tako da se učinkovito može obaviti preuzeti angažman.

Dokumentacija

14. Revizor treba dokumentirati pitanja koja su značajna u stvaranju dokaza koji potkrepljuju izvješće o činjeničnom stanju i dokaze da je preuzeti angažman obavljen u skladu s ovim MSPU-om i uvjetima angažmana.

Postupci i dokazi

15. Revizor treba provesti dogovorene postupke i upotrijebiti dobivene dokaze kao osnovu za izvješće o činjeničnom stanju.

16. Postupci primijenjeni u angažmanu za obavljanje dogovorenih postupaka mogu uključivati sljedeće:

- upite i analize.
- ponovno izračunavanje, usporedbu i ostale provjere formalne točnosti.
- promatranje.
- provjeravanje.
- pribavljanje potvrda.

Dodatak 2 ovog MSPU-a sadrži primjer izvješća s ilustrativnim popisom postupaka koji se mogu koristiti kao dio tipičnog angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka.

Izvješćivanje

17. Izvješće o dogovorenim postupcima treba sadržati dovoljno iscrpan opis svrhe i dogovorenih postupaka angažmana kako bi se omogućilo čitatelju da razumije sadržaj i obujam obavljenoga posla.

18. Izvješće o činjeničnom stanju treba sadržati:

- (a) **naslov;**

- (b) naslovnik (uobičajeno je klijent koji je angažirao revizora da provede dogovorene postupke);
- (c) oznaku financijskih i nefinancijskih informacija koje su podvrgnute dogovorenim postupcima;
- (d) izjavu da su provedeni postupci upravo oni koji su dogovoreni s primateljem;
- (e) izjavu da je preuzeta obveza obavljena u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge primjenjivim na angažmane za obavljanje dogovorenih postupaka, ili s nacionalnim standardima i praksom;
- (f) kada je relevantno, izjavu da revizor nije neovisan o subjektu;
- (g) opis svrhe za koju su provedeni dogovoreni postupci;
- (h) popis provedenih postupaka;
- (i) opis činjeničnog stanja što je utvrdio revizor, uključujući dovoljno pojedinosti o pronađenim pogreškama i iznimkama;
- (j) izjavu da obavljeni postupci ne tvore ni reviziju niti uvid te sukladno tome nije izraženo uvjerenje;
- (k) izjavu da bi se izvijestilo i o drugim pitanjima koja bi se možda mogla utvrditi da je revizor obavio dodatne postupke – reviziju ili uvid;
- (l) izjavu da se izvješće ograničava na one stranke koje su i dogovorile postupke koje treba obaviti;
- (m) izjavu (kada je primjenjivo) da se izvješće odnosi samo na specificirane elemente, račune, stavke ili financijske i nefinancijske informacije i da se ono ne odnosi na subjektive financijske izvještaje kao cjelinu;
- (n) datum izvješća;
- (o) adresa revizora; i
- (p) potpis revizora.

Dodatak 2 ovog MSPU-a sadrži primjer izvješća o činjeničnom nalazu u vezi s preuzimanjem angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka koji se odnose na financijske informacije.

Zahtjevi javnog sektora

1. *Dostupnost izvješće o angažmanu u javnom sektoru ne mora biti ograničena samo na one stranke koje su dogovorile postupke, već ono može biti pristupačno širem krugu subjekata ili osoba (na primjer, parlamentarnoj istrazi određenoga javnog subjekta ili državnim tijelima).*

2. *Mora se također napomenuti da ovlasti u javnom sektoru značajno variraju i treba biti oprezan u razlikovanju obveza koje istinski predstavljaju "dogovorene postupke" od obveza za koje se očekuje da budu revizije financijskih informacija kao što su izvješća o poslovanju.*

Ilustracija pisma o preuzimanju angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka

Ova ilustracija pismo služi kao uputa u vezi s razmatranjima u točki 9 ovog MSPU-a i nije joj namjera da bude standardni obrazac. Pismo o preuzimanju angažmana treba modificirati sukladno pojedinim zahtjevima i okolnostima.

Upravnom odboru ili odgovarajućim predstavnicima klijenta koji je angažirao revizora.

Ovim pismom potvrđujemo naše razumijevanje uvjeta i ciljeva našeg angažiranja te sadržaja i ograničenja usluga koje će se pružiti. Naš angažman bit će obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili pozvati se na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na angažmane za obavljanje dogovorenih postupaka i to ćemo navesti u našem izvješću.

Dogovorili smo se da ćemo obaviti sljedeće postupke i izvijestiti vas temeljem provedenoga o činjeničnom stanju:

(opis vrste, vremena izvođenja i obuhvatnosti postupaka koje treba obaviti, uključujući, gdje je primjenjivo, pozivanje na konkretne nazive dokumenata i evidencija koje treba obraditi, na osobe s kojima treba kontaktirati i stranke od kojih će se tražiti konfirmacije).

Postupci koje ćemo obaviti su isključivo s namjerom kako bi vam se pomoglo u (navesti svrhu). Naše izvješće ne može se koristiti za neku drugu svrhu i ono je samo za vašu informaciju.

Postupci koji će se provesti ne čine reviziju obavljen u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ili uvid obavljen u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu) i s tim u skladu neće se izraziti uvjerenje.

Očekujemo punu suradnju vašeg osoblja i vjerujemo da će nam staviti na raspolaganje svaku evidenciju, dokumentaciju i informacije zatražene u vezi s našim angažmanom.

Naša naknada, koju ćemo fakturirati postupno kako bude posao napredovao, temelji se na potrebnom vremenu angažiranih osoba, uvećano za naknade putnih troškova, dnevnice i sličnih troškova. Cjenik za satnicu pojedinih osoba razlikuje se prema stupnju odgovornosti koja se podrazumijeva te potrebnog iskustva i osposobljenosti.

Molimo potpišite i dostavite nam priloženu kopiju ovoga pisma, što će značiti da pristajete na naše angažiranje u obavljanju kompilacije vaših financijskih izvještaja.

XYZ & Co

Prihvaća u ime društva ABC

(potpis)

Ime, prezime i funkcija

Datum

Ilustracija izvješća o činjeničnom stanju u vezi s računima obveza

IZVJEŠĆE O ČINJENIČNIM NALAZIMA ZA

(one koji su angažirali revizora)

Obavili smo postupke koje smo dogovorili s vama i koji su niže nabrojani u vezi s računima obveza društva ABC, na (datum), prikazane u priloženom obrascu (nije prikazan u ovom primjeru). Naš angažman je obavljen u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili pozvati se na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na angažmane za obavljanje dogovorenih postupaka. Postupci su obavljeni isključivo da bi vam se pomoglo ocijeniti pravovaljanost računa obveza i grupirani su kako slijedi:

1. Pribavili smo i provjerili razradu računa iz bruto bilance (datum) koju je sastavilo društvo ABC i usporedili zbroj sa stanjem odgovarajućeg računa glavne knjige.
2. Usporedili smo priloženi popis (nije prikazana u ovom primjeru) značajnih dobavljača i iznosa koji se duguju na (datum) prema njima s nazivima i iznosima u bruto bilanci.
3. Pribavili smo usklađenje s dobavljačima ili zatražili od dobavljača da potvrde stanja svojih potraživanja na (datum).
4. Usporedili smo spomenuta usklađenja ili konfirmacije s iznosima navedenim u točki 2. Za iznose koji se nisu slagali pribavili smo od društva ABC usklađivanja. Za dobivena usklađivanja utvrdili smo i popisali otvorene fakture, obavijesti o knjiženju i čekove u tijeku realizacije, s pojedinačnim vrijednostima većim od xxx. Locirali smo i ispitali takve fakture, naknadno primljene obavijesti o knjiženju i naknadno izdane čekove te se uvjerali da su i trebale biti iskazane kao otvorene stavke.

Izvješćujemo o našim nalazima:

- (a) U vezi s točkom 1 ustanovili smo da je razrada ispravna i zbroj usklađen.
- (b) U vezi s točkom 2 ustanovili smo da se uspoređeni iznosi slažu.
- (c) U vezi s točkom 3 ustanovili smo da postoje usklađenja za sve dobavljače.
- (d) U vezi s točkom 4 ustanovili smo da se iznosi slažu ili da je za iznose koji nisu usklađeni društvo ABC pripremilo usklađivanje te su obavijesti o knjiženju, fakture i čekovi iznad xxx odgovarajuće popisani kao usklađene stavke, osim u sljedećim slučajevima:

(pojednosti o iznimkama)

Budući da navedeni postupci ne čine ni reviziju obavljenju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ili uvid obavljen u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu), ne izražavamo ikakvo uvjerenje o računima obveza na (datum).

Da smo obavili dodatne postupke ili da smo obavili reviziju financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ili uvid u financijske izvještaje u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu), našu bi pozornost mogla zaokupiti druga pitanja o kojima bismo vas mogli izvijestiti.

Naše je izvješće isključivo za svrhu navedenu u prvom odjeljku ovog izvješća i za vašu informaciju i nije namijenjeno za druge svrhe niti za distribuiranje nekim drugim strankama. Ovo se izvješće odnosi samo na gore specificirani račun i stavke i ne proteže se na bilo koji financijski izvještaj društva ABC kao cjelinu.

REVIZOR

Datum

Adresa

MEĐUNARODNI STANDARD ZA POVEZANE USLUGE 4410

(Prije MRevS 930)

ANGAŽMANI ZA OBAVLJANJE KOMPILACIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

(Ovaj Standard je na snazi)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1-2
Cilj angažmana za obavljanje kompilacije	3-4
Opća načela angažmana za obavljanje kompilaciju	5-6
Definiranje uvjeta angažmana	7-8
Planiranje.....	9
Dokumentacija.....	10
Postupci	11-17
Izješćivanje o kompilacijskom angažmanu	18-19
Dodatak 1: Ilustracija pisma o preuzimanju kompilacijskog angažmana	
Dodatak 2: Ilustracije izješća o kompilaciji	

Međunarodni standard za povezane usluge (MSPU) 4410 "Angažmani za obavljanje kompilacije financijskih izvješćaja" treba čitati povezano s Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga koji navodi primjenu i ovlasti Međunarodnih standarda za povezane usluge.

Uvod

(dddd) Svrha ovog Međunarodnog standarda za povezane usluge (MSPU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o profesionalnim odgovornostima računovođe⁷² kada se preuzme obveza kompiliranja financijskih informacija te o obliku i sadržaju izvješća što računovođa izdaje u vezi s takvom kompilacijom.

(eeee) Ovaj MSPU je usmjeren na kompilaciju financijskih informacija. Međutim, treba se primjenjivati koliko je to izvedivo i na angažmane za obavljanje kompilacije nefinancijskih informacija, uz pretpostavku da računovođa ima odgovarajuće znanje o predmetnoj problematici. Angažmani radi pružanja ograničene pomoći klijentu pri sastavljanju financijskih izvještaja (na primjer, pri izboru odgovarajućih računovodstvenih politika) ne predstavljaju angažmane za obavljanje kompilacije financijskih informacija.

Cilj angažmana za obavljanje kompilacije

(ffff) **Cilj angažmana za obavljanje kompilacije je da računovođa koristi svoju stručnost iz područja računovodstva, nasuprot onoj iz revizijskog područja, radi prikupljanja, klasificiranja i objedinjavanja financijskih informacija.** To obično podrazumijeva smanjivanje opširnosti podataka u razumljiv i upravljanju prihvatljiv oblik bez zahtjeva da se provjeravaju tvrdnje koje su u pozadini tih informacija. Korišteni postupci nisu oblikovani i ne omogućuju računovođi izraziti uvjerenje o financijskim informacijama. Međutim, korisnici kompiliranih financijskih informacija imat će neke koristi uslijed uključenosti računovođe, jer je posao bio obavljen s profesionalnom kompetentnošću i s dužnom pažnjom.

(ggggg) Angažman za obavljanje kompilacije obično će uključiti i pripremanje financijskih izvještaja (koji mogu, ali i ne moraju sadržavati cjelovit skup financijskih izvještaja), ali može također uključivati i prikupljanje, klasificiranje i objedinjavanje drugih financijskih informacija.

Opća načela angažmana za obavljanje kompilaciju

(hhhhh) **Računovođa treba poštivati Kodeks etike za profesionalne računovođe koji je objavio Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA-ov Kodeks)).** Etička načela koja uređuju odgovornosti računovođe za ovu vrstu angažmana su:

- (g) poštenje;
- (h) objektivnost;
- (i) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
- (j) povjerljivost;
- (k) profesionalno ponašanje; i

⁷² Za svrhe ovog MSPU-a i kako bi se razlikovao revizijski angažman od angažmana za obavljanje kompilacije, korišten je pojam "računovođa" (radije nego "revizor") za označavanje profesionalnog računovođe u javnoj praksi.

(l) tehnički standardi.

Neovisnost nije zahtjev kod angažmana za obavljanje kompilacije. Međutim, gdje računovođa nije neovisan, izjavu o tome treba dati u računovodinom izvješću.

(iiii) Računovođa treba izdati izvješće u svim slučajevima kada se njegovo ime povezuje s financijskim informacijama koje je on kompilirao.

Definiranje uvjeta angažmana

(jjjj) Računovođa treba osigurati potpuno razumijevanje s klijentom o uvjetima angažiranja. Pitanja koja treba razmotriti uključuju:

- sadržaj angažmana, uključujući činjenicu da se neće obavljati ni revizija niti uvid i sukladno tome neće se izraziti uvjerenje.
- činjenicu da se od ovakvog angažmana ne može očekivati otkrivanje pogrešaka, nezakonitosti i drugih nepravilnosti, na primjer prijevara ili pronevjera koje mogu postojati.
- koje informacije treba dostaviti klijent.
- činjenicu da je menadžment odgovoran za točnost i potpunost informacija dostavljenih računovođi, pa to uvjetuje potpunost i točnost kompiliranih financijskih informacija.
- računovodstvenu osnovu po kojoj se financijske informacije trebaju kompilirati i činjenicu da će bilo kakvo odstupanje od nje biti objavljeno.
- namjeravanu uporabu i distribuciju informacija nakon što se kompiliraju.
- oblik izvješća kojeg treba izdati u vezi s kompiliranim financijskim informacijama, kada se računovodino ime dovodi u vezu s njima.

(kkkkk) Pismo o preuzimanju kompilacijskog angažmana bit će od pomoći pri planiranju poslova kompilacije. U interesu je i računovođe i subjekta da računovođa pošalje pismo o preuzimanju kompilacijskog angažmana dokumentirajući ključne uvjete imenovanja. Pismo o preuzimanju kompilacijskog angažmana potvrđuje računovodino prihvatanje imenovanja i pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi s pitanjima kao što su ciljevi i djelokrug angažmana, razmjer odgovornosti računovođe i oblik izvješća koja treba izdati. Primjer pisma o preuzimanju kompilacijskog angažmana prikazan je u Dodatku 1 ovoga MSPU-a.

Planiranje

(lllll) Računovođa treba planirati svoj posao tako da se učinkovito može obaviti preuzeti angažman.

Dokumentacija

(mmmmm) Računovođa treba dokumentirati pitanja koja su značajna za osiguravanje dokaza da je preuzeti angažman obavljen u skladu s ovim MSPU i uvjetima angažiranja.

Postupci

(nnnnn) **Računovođa treba steći opće poznavanje, koje je primjereno u danim okolnostima, djelatnosti i poslovanja subjekta i biti upoznat s računovodstvenim načelima i praksom djelatnosti u kojoj subjekt posluje te s oblikom i sadržajem financijskih informacija.**

(ooooo) Da bi kompilirao financijske informacije, računovođa treba načelno razumjeti sadržaj poslovnih transakcija subjekta, oblik njegovih računovodstvenih evidencija i računovodstvenu osnovu po kojoj se financijske informacije trebaju prezentirati. Računovođa obično stječe znanja o tim pitanjima kroz praksu ili postavljanjem upita osoblju subjekta.

(ppppp) Osim kada je to navedeno u ovom MSPU-u, računovođa ne treba:

- (a) postaviti upite menadžmentu radi procjene pouzdanosti i potpunosti pribavljenih informacija;
- (b) procijeniti interne kontrole;
- (c) verificirati bilo koje pitanje; ili
- (d) verificirati bilo koje objašnjenje.

(qqqqq) **Spozna li računovođa da su netočne, nepotpune ili da na drugi način ne zadovoljavaju informacije koje je dostavio menadžment, računovođa treba razmotriti provođenje gore spomenutih postupaka i zatražiti od menadžmenta dodatne informacije. Odbije li menadžment dati dodatne informacije, računovođa se treba povući iz angažmana i izvijestiti subjekta o razlozima povlačenja.**

(rrrrr) **Računovođa treba pročitati kompiliranu informaciju i razmotriti je li se doima da ona odgovara po obliku i ne sadrži očigledna značajna pogrešna prikazivanja. U tom smislu, pogrešna prikazivanja podrazumijevaju:**

- pogreške u primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.
- neobjavljivanje okvira financijskog izvještavanja i svako uočeno odstupanje od okvira.
- neobjavljivanje bilo kojeg drugog značajnog pitanja što je računovođa uočio.

Unutar financijske informacije treba biti objavljen primjenjivi okvir financijskog izvještavanja i svako uočeno odstupanje od njega, premda se njihov učinak ne mora kvantificirati.

(sssss) **Ako računovođa postane svjestan postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja, on treba pokušati dogovoriti sa subjektom odgovarajuće ispravke. Ne provedu li se takvi ispravci i ako se smatra da financijske informacije dovode u zabludu, računovođa se treba povući iz angažmana.**

Odgovornost menadžmenta

(ttttt) **Računovođa treba pribaviti potvrdu od menadžmenta da prihvaća odgovornost za odgovarajuće prezentiranje financijskih informacija i da odobrava financijske informacije.** Takva potvrda može se osigurati pomoću izjave menadžmenta koja se odnosi na točnost i potpunost potkrepljujućih računovodstvenih podataka i potpuno predočavanje računovođi svih značajnih i relevantnih informacija.

Izvješćivanje o kompilacijskom angažmanu

(uuuuu) **Izvješće o kompilacijskom angažmanu treba sadržati⁷³:**

- (q) **naslov,**
- (r) **naslovnik,**
- (s) **izjavu da je preuzeta obveza obavljena u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge primjenjivim na kompilacijske angažmane, ili s nacionalnim standardima i praksom;**
- (t) **kada je relevantno, izjavu da računovođa nije neovisan o subjektu;**
- (u) **oznaku financijskih informacija uz naznaku da su temeljene na informacijama koje je osigurao menadžment;**
- (v) **izjavu da je menadžment odgovoran za financijske informacije koje je kompilirao računovođa;**
- (w) **izjavu da ni revizija niti uvid nije obavljen te se sukladno tome ne izražava uvjerenje o financijskim informacijama;**
- (x) **odjeljak, kada se smatra nužnim, kojim se skreće pozornost na objavu značajnog odstupanja od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;**
- (y) **datum izvješća;**
- (z) **adresa računovođe; i**
- (aa) **potpis računovođe.**

Dodatak 2 sadrži primjere izvješća o kompilaciji.

(vvvvv) **Financijske informacije koje je kompilirao računovođa trebaju imati oznaku poput "Nerevidirani", "Kompilirani bez revizije ili uvida", ili "Odnose se na kompilacijsko izvješće", i to na svakoj stranici s financijskim informacijama ili na početku cjelovitog skupa financijskih izvještaja.**

⁷³ Može biti također prikladno da se računovođa pozove na posebnu namjenu za koju je, ili na stranku za koju je, informacija bila pripremljena. Alternativno ili, osim toga, računovođa može dodati neku vrstu upozorenja oblikovanog kako bi se osiguralo da se izvješće ne koristi za druge svrhe od one kojoj je namijenjeno.

Ilustracija pisma o preuzimanju kompilacijskog angažmana

Ova ilustracija pismo služi kao uputa u vezi s razmatranjima u točki 7 ovog MSPU-a i trebat će se modificirati sukladno konkretnim zahtjevima i okolnostima. Ovo je primjer za kompilaciju financijskih izvještaja.

Upravnom odboru ili odgovarajućim predstavnicima više razine menadžmenta

Pismom potvrđujemo razumijevanje uvjeta našeg angažiranja te svrhu i ograničenja usluga koje će se pružiti.

Tražili ste da obavimo sljedeće usluge:

Temeljem informacija koje nam pribavite kompilirat ćemo, sukladno Međunarodnom standardu za povezane usluge (ili pozvati se na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivom na kompilacijske angažmane, bilancu društva ABC na 31. prosinca 19XX. i s njom povezanog računa dobiti i gubitka te izvješća o novčanom toku za godinu završenu na navedeni datum po osnovi novčanih primitaka i izdataka. Nećemo obaviti postupke revizije ili uvida u vezi s takvim financijskim izvještajima. Sukladno tome nikakvo se uvjerenje o financijskim izvještajima neće izraziti. Sada očekujemo da će naše izvješće o financijskim izvještajima društva ABC izgledati kako slijedi:

(vidjeti dodatak 2 ovoga Standarda)

Menadžment je odgovoran i za točnost i za potpunost dostavljenih nam informacija te je odgovoran korisnicima za financijske informacije koje smo mi kompilirali. To podrazumijeva odgovornost za vođenje računovodstvenih evidencija i održavanje internih kontrola i izbor te primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika. Ne može se očekivati od našeg angažmana da će se otkrivati postojanje bilo kakve prijevare ili pogreške ili nezakonitih radnji. Međutim, obavijestit ćemo vas o bilo kojoj od njih, ako je uočimo.

Informacije će biti sastavljene u skladu s (primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja). Svako uočeno odstupanje od toga okvira objavit će se u financijskim izvještajima i kada se smatra nužnim, bit će navedeno u našem kompilacijskom izvješću.

Shvaćamo da je namjeravana uporaba i distribucija informacija koje kompiliramo (specificirati) i ako bi se to u značajnom promijenilo, vi ćete nas o tome izvijestiti.

Očekujemo punu suradnju vašeg osoblja i vjerujemo da će nam stavili na raspolaganje svaku evidenciju, dokumentaciju i informacije zatražene u vezi s našom kompilacijom.

Naša naknada, koju ćemo fakturirati postupno kako bude posao napredovao, temelji se na potrebnom vremenu angažiranih osoba, uvećano za naknade putnih troškova, dnevnice i sličnih troškova. Cjenik za satnicu pojedinih osoba razlikuje se prema stupnju odgovornosti koja se podrazumijeva te potrebnog iskustva i osposobljenosti.

Ovo će se pismo primjenjivati u godinama koje slijede, ako ne bude opozvano, izmijenjeno ili zamijenjeno.

Molimo potpišite i dostavite nam priloženu kopiju ovoga pisma, što će značiti da pristajete na naše angažiranje u obavljanju kompilacije vaših financijskih izvještaja.

XYZ & Co

Prihvaća u ime društva ABC

(potpis)

_____ Ime, prezime i funkcija

Datum

Ilustracija izvješća o kompilaciji

Ilustracija izvješća o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja

IZVJEŠĆE O KOMPILACIJI ZA _____

Temeljem informacija dobivenih od menadžmenta kompilirali smo, u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na kompilacijske angažmane, bilancu društva ABC na 31. prosinca 19xx i s njom povezanog računa dobiti i gubitka, te izvješća o novčanom toku za godinu koja završava na navedeni datum. Za te financijske izvještaje odgovoran je menadžment. Nismo obavili ni reviziju ni uvid financijskih izvještaja i prema tome ne izražavamo nikakvo uvjerenje⁷⁴.

RAČUNOVOĐA

Datum

Adresa

⁷⁴ Vidjeti fusnotu 2.

Ilustracija izvješća o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja s dodatnim odjeljkom koji usmjerava pozornost na odstupanje od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

IZVJEŠĆE O KOMPILACIJI ZA _____

Temeljem informacija dobivenih od menadžmenta kompilirali smo, u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (ili se pozvati na relevantne nacionalne standarde ili praksu) primjenjivim na kompilacijske angažmane, bilancu društva ABC na 31. prosinca 19xx i s njom povezanog računa dobiti i gubitka, te izvješća o novčanom toku za godinu završenu na navedeni datum. Za te financijske izvještaje odgovoran je menadžment. Nismo obavili ni reviziju ni uvid financijskih izvještaja i prema tome ne izražavamo nikakvo uvjerenje⁷⁵.

Usmjeravamo pažnju na bilješku X uz financijske izvještaje jer je menadžment odlučio ne kapitalizirati najam postrojenja i opreme što odstupa od primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

Datum

Računovođa

Adresa

⁷⁵ Vidjeti fusnotu 2.