◆ ꟻʜᏴᏃШЬꟻ ꟻᏃШШᏰꟻ ◆ ꟻʜᏴᏃШЬꟻ ꟻᏃШШᏰꟻ ◆ ꟻʜᏴᏃШЬꟻ ꟻᏃШШᏰꟻ ◆

# NARODNE NOVINE

SLUŽBENI LIST REPUBLIKE HRVATSKE

GODIŠTE CLXXXVI, **BROJ 91, ZAGREB, 1. KOLOVOZA 2024.** ISSN 0027-7932

S A D R Ž A J

STRANICA

1691 **Odluka** o objavljivanju Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga (izdanje 2020., dio II.) ..... **1**

1692 **Odluka** Ustavnog suda Republike Hrvatske broj: U-IIIA-1029/2024 od 12. lipnja 2024. ..... **172**

## HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

**1691**

Na temelju članka 106. stavka 2. točke 6. i članka 108. stavka 1. točke 2. Zakona o reviziji (»Narodne novine«, broj 127/17 i 27/24) i članka 17. točke 6. Statuta Hrvatske revizorske komore (»Narodne novine«, broj 58/18, 147/20 i 77/21), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore na sjednici održanoj 17. srpnja 2024., donijelo je

## ODLUKU

### O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNIH STANDARDA KONTROLE KVALITETE, REVIDIRANJA, UVIDA, OSTALIH USLUGA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA I POVEZANIH USLUGA (izdanje 2020., dio II.)

I.

Objavljuju se sljedeći Međunarodni standardi kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga, izdanje 2020., koje je pripremio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) i u izvorniku objavila Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants, IFAC), a Hrvatska revizorska komora, uz odobrenje IFAC-a, prevela na hrvatski jezik:

1. Međunarodni standard za angažmane uvida 2400 (izmijenjen), Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje (na snazi za uvide u financijske izvještaje za razdoblja započeta na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma)

2. Međunarodni standard za angažmane uvida 2410, Uvid u financijske informacije međurazdoblja koji je obavio neovisni revizor subjekta (na snazi za uvide u financijske informacije međurazdoblja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2006. ili nakon tog datuma)

3. Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija (na snazi za izvješća s izražavanjem uvjerenja datirana na ili nakon 15. prosinca 2015.)

4. Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3400, Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija (prije MRevS 810) (ovaj standard je na snazi)

5. 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)

6. Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3410, Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima (stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja za razdoblja koja završavaju 30. rujna 2013. ili nakon toga)

7. Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3420, Angažmani s izražavanjem uvjerenja za izvještavanje o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt

(stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja koji su datirani na 31. ožujka 2013. ili nakon toga)

8. Međunarodni standard za povezane usluge 4400, Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s financijskim informacijama (prije MRevS 920) (ovaj standard je na snazi)

9. Međunarodni standard za povezane usluge 4410 (izmijenjen), Angažmani za kompilacije (stupa na snagu za izvješća o kompilacijskim angažmanima datiranim na 1. srpnja 2013. ili nakon toga)

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

II.

Ovom Odlukom stavljaju se izvan snage:

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog okvira za angažmane s izražavanjem uvjerenja, Međunarodnih standarda za angažmane uvida, Međunarodnih standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja i Međunarodnih standarda za povezane usluge (»Narodne novine«, broj 13/11), u dijelu objavljivanja Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2410, Uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg je obavio neovisni revizor subjekta, Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3400, Ispitivanje prospektivnih financijskih informacija i Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3402, Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizaciji

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjen 2013.), Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 33/16), u dijelu objavljivanja Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjen)

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 71/19), u dijelu objavljivanja Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen)

– Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen 2019.) i usklađujuće i posljedične izmjene i dopune drugih međunarodnih standarda koje proizlaze iz Međunarodnog revizijskog standarda 315 i Međunarodnog standarda za povezane usluge 4400 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 82/21), u dijelu objavljivanja Međunarodnog standarda za povezane usluge 4400 (izmijenjen)

– Odluka o objavljivanju Međunarodne smjernice revizijske prakse 1000, Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3410, Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3420, Međunarodnog standarda za povezane usluge 4410 (izmijenjen) (»Narodne novine«, broj 17/22), u dijelu objavljivanja Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3410, Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3420, Međunarodnog standarda za povezane usluge 4410 (izmijenjen).

Klasa: 011-01/24-01/1
Urbroj: 251-442-01-24-02
Zagreb, 17. srpnja 2024.

Predsjednik
Hrvatske revizorske komore
**Berislav Horvat,** v. r.

## MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2400 (IZMIJENJEN)

ANGAŽMANI UVIDA U POVIJESNE FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE
(Na snazi za uvide u financijske izvještaje za razdoblja započeta na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ


| | Točka |
|---|---|
| **Uvod** | |
| Područje koje uređuje ovaj MSU | 1 – 4 |
| Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje | 5 – 8 |
| Nadležnost ovog MSU-a | 9 – 12 |
| Datum stupanja na snagu | 13 |
| **Ciljevi** | 14 – 15 |
| **Definicije** | 16 – 17 |
| **Zahtjevi** | |
| Obavljanje angažmana uvida u skladu s ovim MSU-om | 18 – 20 |
| Etički zahtjevi | 21 |
| Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba | 22 – 23 |
| Kontrola kvalitete na razini angažmana | 24 – 28 |
| Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana uvida | 29 – 41 |
| Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje | 42 |
| Obavljanje angažmana | 43 – 57 |
| Naknadni događaji | 58 – 60 |
| Pisane izjave | 61 – 65 |
| Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima | 66 – 68 |
| Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima | 69 – 85 |
| Izvješće praktičara | 86 – 92 |
| Dokumentacija | 93 – 96 |
| **Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima** | |
| Područje koje uređuje ovaj MSU | A1 – A5 |
| Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje | A6 – A7 |
| Ciljevi | A8 – A10 |
| Definicije | A11 – A13 |
| Obavljanje angažmana uvida u skladu s ovim MSU-om | A14 |
| Etički zahtjevi | A15 – A16 |
| Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba | A17 – A25 |
| Kontrola kvalitete na razini angažmana | A26 – A33 |
| Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana uvida | A34 – A62 |
| Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje | A63 – A69 |
| Obavljanje angažmana | A70 – A105 |
| Pisane izjave | A106 – A108 |
| Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima | A109 – A111 |

| | |
|---|---|
| Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima | A112 – A123 |
| Izvješće praktičara | A124 – A150 |
| Dokumentacija | A151 |

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

Dodatak 2: Ilustrativna izvješća praktičara


Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje* treba čitati povezano s *Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga*.

**Uvod**

**Područje koje uređuje ovaj MSU**

1. Ovaj Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) uređuje: (Vidjeti točku A1)
   (a) odgovornosti praktičara kad je angažiran radi obavljanja uvida u povijesne financijske izvještaje i kad on nije revizor subjektovih financijskih izvještaja; i
   (b) oblik i sadržaj izvješća praktičara o financijskim izvještajima.
2. Ovaj MSU ne uređuje uvid u subjektove financijske izvještaje ili financijske informacije za međurazdoblja kojeg je obavio praktičar a koji je neovisni revizor subjektovih financijskih izvještaja (Vidjeti točku A2.)
3. Ovaj MSU mora se primijeniti, uz prilagodbe prema potrebi, na uvid u druge povijesne financijske informacije. Angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja različiti od uvida u povijesne financijske informacije se obavljaju prema MSIU 3000 (izmijenjen)[1].

*Odnos prema MSKK-u 1*[2]

4. Sustavi, politike i postupci kontrole kvalitete su odgovornost društva. MSKK 1 se primjenjuje u društvima profesionalnih računovođa u vezi s angažmanima uvida u financijske izvještaje[3] koje obavlja društvo. Odredbe ovog MSU u vezi s kontrolom kvalitete na razini pojedinačnog angažmana uvida su temeljene na pretpostavci da je društvo podložno MSKK-u 1 ili zahtjevima koji su barem toliko zahtjevni. (Vidjeti točke A3 – A5.)

**Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje**

5. Uvid u povijesne financijske izvještaje je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kako je opisano u *Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja* (Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja)[4]. (Vidjeti točke A6 – A7.)
6. U uvidu u financijske izvještaje, praktičar izražava zaključak koji ima cilj povećati stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u vezi sa sastavljanjem subjektovih financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Zaključak praktičara se temelji na njegovom stjecanju ograničenog uvjerenja. Izvješće praktičara uključuje opis sadržaja angažmana uvida kao kontekst za čitatelje izvješća da bi mogli shvatiti zaključak.
7. Praktičar prvenstveno obavlja upite i analitičke postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze kao osnovicu za zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini, izražen u skladu sa zahtjevima ovog MSU-a.
8. Ako praktičar postane svjestan postojanja pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani, praktičar oblikuje i obavlja dodatne postupke, kako on smatra nužnim u danim okolnostima, da bi mogao stvoriti zaključak o financijskim izvještajima u skladu s ovim MSU-om.

**Nadležnost ovog MSU-a**

9. Ovaj MSU sadrži ciljeve praktičara u slijeđenju MSU-a koji stvaraju kontekst u kojem se postavljaju zahtjevi ovog MSU-a i namijenjeni su pomoći praktičaru u razumijevanju što se mora postići u angažmanu uvida.
10. MSU sadrži zahtjeve, izražene korištenjem riječi »morati« koji su oblikovani kako bi omogućili praktičaru da ispuni postavljene ciljeve.
11. Osim toga, ovaj MSU sadrži uvodni dio, definicije i materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima, koji osiguravaju kontekst relevantan za ispravno shvaćanje MSU-a.
12. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima osiguravaju daljnja objašnjenja zahtjeva i upute za njihovo izvršavanje. Iako takve upute samo po sebi ne nameću zahtjeve, one su relevantne za ispravnu primjenu zahtjeva. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima mogu također osigurati informacijsku podlogu za pitanja obrađena u ovom MSU-u koja pomaže u izvršavanju zahtjeva.

**Datum stupanja na snagu**

13. Ovaj MSU je na snazi za uvide u financijske izvještaje za razdoblja završena na 31.prosinca 2013. ili nakon tog datuma.

**Ciljevi**

14. Prema ovom MSU, ciljevi uvida praktičara u financijske izvještaje su:
   (a) steći ograničeno uvjerenje, prvenstveno kroz obavljanje upita i analitičkih postupaka, o tom jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja, omogućavajući time da praktičar izrazi zaključak o tom je li nešto skrenulo njegovu pozornost što uzrokuje da vjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
   (b) izvijestiti o financijskim izvještajima kao cjelini i komunicirati, kako se zahtijeva ovim MSU-om.
15. U svim slučajevima kad se ne može steći ograničeno uvjerenje i zaključak s rezervom u izvješću praktičara nije dovoljan u danim okolnostima, ovaj MSU zahtijeva da se praktičar ili suzdrži od izražavanja zaključka u izvješću izdanom za angažman ili, gdje je primjereno, povuče iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A8 – A10, A121 – A122.)

**Definicije**

16. Pojmovnik iz Priručnika[5] (u daljnjem tekstu – pojmovnik) uključuje pojmove definirane u ovom MSU, kao i opis drugih pojmova korištenih u ovom MSU, kako bi se pomoglo dosljednoj

[1] Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*

[2] Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

[3] MSKK 1, točka 4

[4] Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točke 15 i 16.

[5] Pojmovnik u vezi s međunarodnim standardima kojeg je izdao IAASB i objavio IFAC u *Priručniku s objavama međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga.*

primjeni i dosljednom tumačenju. Na primjer, pojmovi »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje« korišteni su u ovom MSU sa značenjem kako je definirano u pojmovniku. (Vidjeti točke A11 – A12.)

17. Za svrhe ovog MSU, pojmovi koji slijede imaju niže navedena značenja:

(a) *Analitički postupci* – ocjenjivanja financijskih informacija analiziranjem vjerojatnih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka. Analitički postupci također uključuju takva ispitivanja, koja su nužna, za uočene fluktuacije ili odnose koji nisu u skladu s ostalim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predviđenih iznosa.

(b) *Rizik angažmana* – rizik da praktičar izrazi neprimjereni zaključak kad su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

(c) *Financijski izvještaji opće namjene* – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom opće namjene.

(d) *Okvir opće namjene* – okvir financijskog izvještavanja oblikovan za ispunjavanje uobičajenih informacijskih potreba širokog raspona korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.

(e) *Upit* – sastoji se u traženju informacija od informirane osobe unutar ili izvan subjekta.

(f) *Ograničeno uvjerenje* – razina stečenog uvjerenja gdje je rizik angažmana snižen na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnovica za izražavanje zaključka u skladu s ovim MSU-om. Kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka pribavljanja dokaza je barem tolika da praktičar stekne suvislu razinu uvjerenja. Da bi bila suvisla, razina uvjerenja koju je stekao praktičar je ona za koju je vjerojatno da će povećati povjerenje namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. (Vidjeti točku A13.)

(g) *Praktičar* – profesionalni računovođa u javnoj praksi. Pojam uključuje angažiranog partnera ili druge članove angažiranog tima ili, ukoliko je primjenjivo, društvo. Gdje je u ovom MSU izričita namjera da zahtjev ispuni ili odgovornost snosi angažirani partner, koristi se pojam »angažirani partner« umjesto pojma »praktičar«. »Angažirani partner« i »društvo« su pojmovi koje, gdje je relevantno, treba čitati kao pozive na njihove ekvivalente u javnom sektoru.

(h) *Profesionalna prosudba* – primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju računovodstveni i etički standardi i standardi s izražavanjem uvjerenja, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana uvida.

(i) *Relevantni etički zahtjevi* – zahtjevi etike kojima je podvrgnut angažirani tim kad obavlja angažmane uvida. Ti zahtjevi uobičajeno obuhvaćaju odredbe *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standard Board for Accountants) (IESBA Kodeks) zajedno s restriktivnijim zahtjevima nacionalne etike.

(j) *Financijski izvještaji posebne namjene* – financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene.

(k) *Okvir posebne namjene* – okvir financijskog izvještavanja oblikovan da ispuni potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika. Okvir financijskog izvještavanja može biti okvir fer prezentacije ili okvir sukladnosti.

**Zahtjevi**

**Obavljanje angažmana uvida u skladu s ovim MSU-om**

18. Praktičar mora steći razumijevanje cjelokupnog teksta ovog MSU-a, uključujući njegove materijale za primjenu i materijale s objašnjenjima, kako bi shvatio njegove ciljeve i ispravno ispunio njegove zahtjeve. (Vidjeti točku A14.)

*Ispunjavanje relevantnih zahtjeva*

19. Praktičar mora postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSU-a, osim ako zahtjev nije relevantan za angažman uvida. Zahtjev je relevantan za angažman uvida kad postoje okolnosti na koje se odnosi zahtjev.

20. Praktičar ne smije navesti sukladnost s ovim MSU-om u izvješću praktičara ako praktičar nije udovoljio svim zahtjevima ovog MSU-a relevantnim za angažman uvida.

**Etički zahtjevi**

21. Praktičar mora postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući onim koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke A15 – A16.)

**Profesionalni skepticizam i profesionalno prosuđivanje**

22. Praktičar mora planirati i obaviti angažman s profesionalnim skepticizmom prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje mogu uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. (Vidjeti točke A17 – A20.)

23. Praktičar mora koristiti profesionalnu prosudbu u obavljanju angažmana uvida. (Vidjeti točke A21 – A25.)

**Kontrola kvalitete na razini angažmana**

24. Angažirani partner mora imati kompetentnosti za tehnike i vještine izražavanja uvjerenja i kompetentnosti za financijsko izvještavanje, primjerene za okolnosti angažmana. (Vidjeti točku A26.)

25. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za: (Vidjeti točke A27 – A30.)

(a) opću kvalitetu svakog angažmana uvida kojem je dodijeljen taj partner;

(b) usmjeravanje, nadziranje, planiranje i obavljanje angažmana uvida u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; (Vidjeti točku A31.)

(c) primjerenost izvješća praktičara u danim okolnostima; i

(d) sukladnost angažmana s politikama kontrole kvalitete u društvu, uključujući i sljedeće:

(i) uvjerenost angažiranog partnera o tome da su primijenjeni primjereni postupci u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i angažmana, kao i o tome da su stvoreni odgovarajući zaključci, uključujući razmatranje postoje li informacije koje bi uzrokovale da angažirani partner zaključi kako menadžmentu nedostaje integritet; (Vidjeti točku A32 – A33.)

(ii) uvjerenost angažiranog partnera o tome da angažirani tim u cjelini ima odgovarajuće kompetentnosti i sposobnosti, uključujući tehnike i vještine za izražavanje uvjerenja i stručnost za financijsko izvještavanje, tako da se:

a. angažman uvida obavi u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

b. omogući da se izda izvješće koje je primjereno u danim okolnostima; i

(iii) da je angažirani partner preuzeo odgovornost za održavanje odgovarajuće dokumentacije angažmana.

*Relevantna razmatranja nakon prihvaćanja angažmana*

26. Ako angažirani partner dobije informacije koje bi uzrokovale da društvo ne bi prihvatilo angažman da se prije raspolagalo tom informacijom, angažirani partner mora smjesta priopćiti društvu tu informaciju, tako da društvo i angažirani partner mogu poduzeti nužnu radnju.

*Sukladnost s relevantnim etičkim zahtjevima*

27. Tijekom angažmana, angažirani partner mora ostati na oprezu, promatranjem i postavljanjem upita prema potrebi, spram dokaza o nepostupanju članova angažiranog tima u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. Ako, pomoću sustava kontrole kvalitete u društvu ili na drugi način, angažirani partner uoči probleme koji ukazuju da članovi angažiranog tima ne postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani partner, uz konzultacije s drugima u društvu, mora odrediti primjerene radnje.

*Monitoring*

28. Učinkovit sustav kontrole kvalitete u društvu uključuje postupak monitoringa oblikovan kako bi osigurao društvu stvaranje razumnog uvjerenja da su njegovi postupci i politike u vezi sa sustavom kontrole kvalitete relevantni, primjereni i da učinkovito djeluju. Angažirani partner mora razmotriti rezultate postupka monitoringa u društvu koji su evidentirani u najsvježijim informacijama koje je društvo stavilo u opticaj i, ako je primjenjivo, ostala društva mreže, kao što mora i razmotriti mogu li nedostaci navedeni u tim informacijama utjecati na angažman uvida.

**Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana uvida**

*Čimbenici koji utječu na prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana uvida*

29. Osim ako se zahtijeva zakonom ili regulativom, praktičar ne smije prihvatiti angažman uvida ako: (Vidjeti točke A34 – A35.)

(a) praktičar nije uvjeren:

(i) da je opravdana svrha angažmana; ili (Vidjeti točku A36.)

(ii) da bi angažman uvida bio primjeren u danim okolnostima; (Vidjeti točku A37.)

(b) praktičar ima razloga vjerovati da neće biti ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući i neovisnost;

(c) preliminarno praktičarevo razumijevanje okolnosti angažmana ukazuju da vjerojatno neće biti na raspolaganju informacije potrebne za obavljanje angažman uvida ili da će one biti nepouzdane; (Vidjeti točku A38.)

(d) se kod praktičara stvori sumnja u integritet menadžmenta za koji je vjerojatno da utječe na ispravno obavljanje uvida; ili (Vidjeti točku A33.)

(e) menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nameću u uvjetima predloženog angažmana uvida takva ograničenja opsega praktičarevog rada da praktičar vjeruje kako će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od izražavanja zaključka o financijskim izvještajima.

*Preduvjeti za prihvaćanje angažmana uvida*

30. Prije prihvaćanja angažman uvida, praktičar mora: (Vidjeti točku A39.)

(a) utvrditi je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja, uključujući, u slučaju financijskih izvještaja posebne namjene, stjecanje razumijevanja svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji i o namjeravanim korisnicima; i (Vidjeti točke A40 – A46.)

(b) pribaviti suglasnost od menadžmenta da menadžment potvrđuje i shvaća svoje odgovornosti: (Vidjeti točke A47 – A50.)

(i) za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju;

(ii) za one interne kontrole za koje menadžment utvrdi da su nužne kako bi omogućile sastavljanje financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške; i

(iii) da osigura praktičaru:

a. pristup svim informacijama za koje je menadžment uvjeren da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i druga pitanja;

b. dodatne informacije koje praktičar može zahtijevati od menadžmenta za svrhe uvida; i

c. neograničeni pristup osobama unutar subjekta za koji praktičar utvrdi da je nužan za dobivanje dokaza.

31. Ako praktičaru nije udovoljeno u vezi s bilo kojim pitanjem navedenim prethodno kao preduvjetima za prihvaćanje angažmana uvida, praktičar mora raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Ako se ne mogu obaviti promjene da bi se udovoljilo praktičaru u vezi s tim pitanjima, praktičar ne smije prihvatiti predloženi angažman osim ako se zahtijeva zakonom ili regulativom. Međutim, angažman obavljen u takvim okolnostima nije u skladu s ovim MSU-om. Zato praktičar ne smije uključiti navod u izvješću praktičara da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om.

32. Ako se ustanovi nakon što je angažman bio prihvaćen da praktičaru nije udovoljeno u vezi s bilo kojim od prethodno navedenih preduvjeta, praktičar mora raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, i mora utvrditi:

(a) može li pitanje biti riješeno;

(b) je li primjereno nastaviti s angažmanom; i

(c) treba li i, ako treba, kako priopćiti pitanje u izvješću praktičara.

*Dodatna razmatranja kad je terminologija izvješća praktičara propisana zakonom ili regulativom*

33. Izvješće praktičara izdano za angažman uvida mora se pozivati na ovaj MSU samo ako je izvješće u skladu sa zahtjevima točke 86.

34. U nekim slučajevima, kad je uvid obavljen prema primjenjivom zakonu ili regulativi jurisdikcije, relevantni zakon ili regulativa može propisivati izgled ili terminologiju izvješća praktičara s izgledom ili pojmovima koji su značajno različiti u odnosu na zahtjeve ovog MSU-a. U tim okolnostima, praktičar mora ocijeniti mogu li korisnici pogrešno shvatiti uvjerenje dobiveno uvidom u financijske izvještaje i, ako je to slučaj, može li dodatno objašnjenje u izvješću praktičara smanjiti moguće pogrešno shvaćanje. (Vidjeti točke A51, A148.)

35. Ako praktičar zaključi da dodatno objašnjenje u izvješću praktičara ne može smanjiti moguće pogrešno shvaćanje, praktičar ne smije prihvatiti angažman, osim ako se zakonom ili regulativom zahtijeva da to učini. Uvid obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije u skladu s ovim MSU-om. Sukladno tome praktičar ne smije uključiti navod u izvješću praktičara da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om. (Vidjeti točke A51, A148.)

*Dogovaranje uvjeta angažmana*

36. Praktičar mora dogovoriti uvjete angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, prije obavljanja angažmana.

37. Dogovoreni uvjeti angažmana moraju se zabilježiti u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i moraju uključiti: (Vidjeti točke A52 – A54, A56.)

(a) namjeravanu uporabu i distribuciju financijskih izvještaja i, gdje je primjenjivo, svako ograničenje uporabe ili distribucije;

(b) naziv primjenjivog okvira financijskog izvještavanja;

(c) cilj i svrhu angažmana uvida;

(d) odgovornosti praktičara;

(e) odgovornosti menadžmenta, uključujući one iz točke 30(b); (Vidjeti točke A47 – A50, A55.)

(f) navod da angažman nije revizija i da praktičar ne smije izraziti mišljenje na osnovi revizije o financijskim izvještajima; i

(g) poziv na očekivani oblik i sadržaj izvješća kojeg treba izdati praktičar i navod da mogu nastati okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati od njegovog očekivanog oblika i sadržaja.

Angažmani iz godine u godinu

38. U angažmanu uvida iz godine u godinu, praktičar mora ocijeniti zahtijevaju li okolnosti, uključujući promjene u razmatranjima prihvaćanja angažmana, da se izmijene uvjeti angažmana, kao i to postoji li potreba da se podsjeti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, na postojeće uvjete angažmana. (Vidjeti točku A57.)

*Prihvaćanje izmjene uvjeta angažmana uvida*

39. Praktičar ne smije prihvatiti izmjene uvjeta angažmana gdje za to nema razumnog opravdanja da to učini. (Vidjeti točke A58 – A60.)

40. Ako se, prije dovršavanja angažmana uvida, zahtijeva od praktičara da izmijeni angažman u neki angažman kojim se ne dobiva uvjerenje, praktičar mora utvrditi postoji li razumno opravdanje da to učini. (Vidjeti točke A61 – A62.)

41. Ako se uvjeti angažmana izmijene tijekom odvijanja angažmana, praktičar i menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, moraju dogovoriti i zabilježiti nove uvjete angažmana u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma.

**Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje**

42. Praktičar mora pravovremeno komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, tijekom obavljanja angažman uvida, o svim pitanjima u vezi s angažmanom uvida koja su prema profesionalnoj prosudbi praktičara od dovoljne važnosti da bi se njih skrenula pozornost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno. (Vidjeti točke A63 – A69.)

**Obavljanje angažmana**

*Značajnost u uvidu u financijske izvještaje*

43. Praktičar mora utvrditi značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu i primijeniti tu značajnost u oblikovanju postupaka i u ocjenjivanju rezultata dobivenih tim postupcima. (Vidjeti točke A70 – A73.)

44. Praktičar mora izmijeniti značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu u slučaju kad tijekom uvida spozna informacije koje bi imale za posljedicu da bi praktičar početno utvrdio različiti iznos. (Vidjeti točku A74.)

*Praktičarevo stjecanje razumijevanja*

45. Praktičar mora steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, kako bi identificirao područja u financijskim izvještajima gdje je vjerojatnije da će se pojaviti značajno pogrešno prikazivanje i na taj način osigurava osnovicu za oblikovanje postupaka koji će se baviti tim područjima. (Vidjeti točke A75 – A77.)

46. Praktičarevo razumijevanje mora uključivati sljedeće: (Vidjeti točke A78, A87, A90.)

(a) relevantne industrijske, regulatorne i ostale vanjske čimbenike uključujući primjenjivi okvir financijskog izvještavanja;

(b) vrstu subjekta, uključujući:

(i) njegovo poslovanje;

(ii) njegovo vlasništvo i strukturu upravljanja;

(iii) vrste ulaganja koje je subjekt obavio ili planira obaviti;

(iv) način na koji je subjekt strukturiran i kako se financira; i

(v) subjektove ciljeve i strategije;

(c) subjektove računovodstvene sustave i računovodstvene evidencije; i

(d) subjektov izbor i primjenu računovodstvenih politika.

*Postupci oblikovanja i obavljanja*

47. U pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza kao osnove za zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini, praktičar mora oblikovati i obaviti upite i analitičke postupke kako bi: (Vidjeti točke A79 – A83, A87, A90.)

(a) adresirao sve značajne stavke u financijskim izvještajima, uključujući i objavljivanja; i

(b) se usredotočio na adresiranje područja u financijskim izvještajima gdje su vjerojatna pojavljivanja značajnih pogrešnih prikazivanja.

48. Praktičarevi upiti menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema potrebi, moraju uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A84 – A88.)

(a) kako menadžment stvara značajne računovodstvene procjene zahtijevane prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja;

(b) kako identificira povezane strane i transakcije s povezanim stranama, uključujući svrhu tih transakcija;

(c) postoje li značajne, neuobičajene ili složene transakcije, događaji ili pitanja koji su utjecali ili mogu utjecati na subjektove financijske izvještaje, uključujući:

(i) značajne promjene u subjektovim poslovnim aktivnostima ili poslovima;

(ii) značajne promjene uvjeta ugovora koji značajnije utječu na subjektove financijske izvještaje, uključujući i uvjeta financijskih i dužničkih ugovora ili sporazuma;

(iii) značajna knjiženja u dnevniku ili druga usklađivanja financijskih izvještaja;

(iv) značajne transakcije nastale ili priznate blizu kraja razdoblja izvještavanja;

(v) status svakog neispravljenog pogrešnog prikazivanja otkrivenog tijekom ranijih angažmana; i

(vi) učinke na subjekt, ili moguće posljedice za subjekt, transakcija ili odnosa s povezanim stranama;

(d) postojanje bilo kakve stvarne, navodne ili sumnje na:

(i) prijevare ili nezakonite radnje koje utječu na subjekt; i

(ii) nesukladnosti s odredbama zakona i regulativa za koje se uobičajeno smatra da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima, kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative;

(e) je li menadžment utvrdio i bavio se s događajima nastalim između datuma financijskih izvještaja i datuma izvješće praktičara koja zahtijevaju prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u financijskim izvještajima;

(f) osnovu za menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja; (Vidjeti točku A89.)

(g) postoje li događaji ili uvjeti koji mogu stvoriti dvojbu u sposobnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja;

(h) značajne čvrsto preuzete obveze, ugovorne obveze ili moguće obveze koje su utjecale ili mogu utjecati na subjektove financijske izvještaje, uključujući i objavljivanja; i

(i) značajne nemonetarne transakcije ili transakcije koje se ne uzimaju u obzir u razdoblju financijskog izvještavanja koje se razmatra.

49. U oblikovanju analitičkih postupaka, praktičar mora razmotriti jesu li primjereni podaci iz računovodstvenog sustava i računovodstvenih evidencija subjekta za svrhu obavljanja analitičkih postupaka. (Vidjeti točke A90 – A92.)

Postupci za bavljenje s određenim okolnostima

Povezane strane

50. Tijekom uvida, praktičar mora ostati na oprezu spram sporazuma ili informacija koji mogu ukazivati na postojanje odnosa ili transakcija s povezanim stranama koje menadžment nije ranije utvrdio ili ih priopćio praktičaru.

51. Ako praktičar tijekom obavljanja uvida identificira značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta, praktičar mora postaviti upite menadžmentu o:

(a) sadržaju tih transakcija;

(b) mogućnosti da bi u njih mogle biti uključene povezane strane; i

(c) poslovnoj opravdanosti (ili njezinom nepostojanju) tih transakcija.

Prijevara i nesukladnost sa zakonima i regulativama

52. Ako postoji naznaka da je u subjektu nastala prijevara ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama ili se sumnja na prijevaru ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama, praktičar mora:

(a) primjereno komunicirati o tom pitanju, osim ako je zabranjeno zakonom ili regulativom, s odgovarajućom razinom višeg menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno; (Vidjeti točku A93.)

(b) zahtijevati menadžmentovu procjenu učinka ili učinaka, ako ih ima, na financijske izvještaje;

(c) razmotriti učinak na praktičarev zaključak o financijskim izvještajima i na izvješće praktičara, ako ga ima, menadžmentove procjene učinaka identificiranih i sumnjivih prijevara ili nesukladnosti sa zakonima li regulativama priopćene praktičaru; i

(d) utvrditi da li zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi: (Vidjeti točke A94 – A99.)

(i) zahtijeva da praktičar izvijesti primjereno nadležno tijelo izvan subjekta.

(ii) uspostavljaju odgovornosti prema kojima izvješćivanje primjerenog nadležnog tijelo izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima.

Neograničenost vremena poslovanja

53. Uvid u financijske izvještaje uključuje razmatranje sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. U razmatranju menadžmentove procjene sposobnosti subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, praktičar mora obuhvatiti isto razdoblje koje je sagledavao menadžment u stvaranju svoje procjene kako se zahtijeva primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili zakonom ili regulativom već prema tome čime se određuje duže razdoblje.

54. Ako, tijekom obavljanja uvida, praktičar postane svjestan postojanja događaja ili uvjeta koji mogu stvoriti dvojbu u sposobnost subjekta da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, praktičar mora: (Vidjeti točku A99.)

(a) postaviti upite menadžmentu o planovima za buduće aktivnosti koje utječu na sposobnost subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja i o izvedivosti tih planova, kao i također o tom da li menadžment vjeruje da će ishod tih planova poboljšati situaciju u vezi sa sposobnošću subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja;

(b) ocijeniti rezultate tih upita kao bi razmotrio stvaraju li menadžmentovi odgovori dostatnu osnovicu da se:

(i) nastavi s prezentiranjem financijskih izvještaja primjenom osnovice neograničenosti vremena poslovanja, ako primjenjivi okvir financijskog izvještavanja uključuje primjenu pretpostavke subjektovog nastavljanja poslovanja s neograničenošću vremena poslovanja; ili

(ii) zaključi jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani ili na drugi način dobode u zabludu u vezi sa sposobnošću subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja; i

(c) razmotriti menadžmentove odgovore u kontekstu svih relevantnih informacija koje praktičar spozna kao posljedicu obavljanja uvida.

Korištenje radom kojeg su obavili drugi

55. U obavljanju uvida, može biti nužno da praktičar koristi rad kojeg su obavili drugi praktičari ili rad drugih osoba ili organizacija koji imaju stručnost na drugim područjima različitim od računovodstvenih ili onih s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar koristi rad kojeg je obavio drugi praktičar ili ekspert tijekom obavljanja uvida, praktičar mora poduzeti primjerene radnje kako bi se uvjerio da je obavljeni posao odgovarajući za njegove potrebe. (Vidjeti točku A80.)

*Usklađivanje financijskih izvještaja s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama*

56. Praktičar mora pribaviti dokaz da su financijski izvještaji sukladni, ili usklađeni, sa subjektovim potkrepljujućim računovodstvenim evidencijama. (Vidjeti točku A100.)

*Dodatni postupci kad praktičar postane svjestan da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani*

57. Ako praktičar postane svjestan pitanja koje uzrokuje da on vjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani, praktičar mora oblikovati i obaviti dodatne postupke dostatne da mu omoguće: (Vidjeti točke A101 – A105.)

(a) zaključiti kako nije vjerojatno da je pitanje uzrokovalo da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani; ili

(b) utvrditi da je pitanje uzrokovalo da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani.

**Naknadni događaji**

58. Ako praktičar postane svjestan događaja nastalog između datuma financijskih izvještaja i datuma izvješće praktičara koji zahtijeva prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima, praktičar mora zahtijevati od menadžmenta da ispravi to pogrešno prikazivanje.

59. Praktičar nema obvezu obaviti bilo kakve postupke u vezi s financijskim izvještajima poslije datuma izvješća praktičara. Međutim, ako, poslije datuma izvješće praktičara ali prije datuma kad su izdani financijski izvještaji, praktičaru postane poznata činjenica koja može, da mu je bila poznata na datum izvješća praktičara, uzrokovati da izmijeni izvješće, praktičar mora:

(a) raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno;

(b) utvrditi trebaju li se financijski izvještaji izmijeniti; i

(c) ako je to slučaj, postaviti upite kako menadžment namjerava to pitanje riješiti u financijskim izvještajima.

60. Ako menadžment ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima u kojima praktičar vjeruje da su potrebne izmjene, i izvješće praktičara je već bilo uručeno subjektu, praktičar mora upozoriti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje da ne izdaju financijske izvještaje trećim stranama prije nego što se obave nužne izmjene. Ako su financijski izvještaji unatoč tom kasnije izdani bez nužnih izmjena, praktičar mora poduzeti primjerene radnje kako bi pokušao spriječiti oslanjanje na izvješća praktičara.

**Pisane izjave**

61. Praktičar mora zahtijevati od menadžmenta da mu osigura pisanu izjavu da je menadžment ispunio svoje odgovornosti opisane u dogovorenim uvjetima angažmana. Pisana izjava mora uključiti da: (Vidjeti točke A106 – A108.)

(a) je menadžment ispunio svoju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući gdje je relevantno i za njihovu fer prezentaciju, i dao praktičaru sve relevantne informacije i pristup informacijama kako je dogovoreno u uvjetima angažmana; i

(b) su sve transakcije bile evidentirane i odrazile su se u financijskim izvještajima.

Ako zakon ili regulativa zahtijeva od menadžmenta davanje javnih pisanih izjava o svojim odgovornostima i praktičar utvrdi da takve izjave sadrže sve ili neke od dijelova zahtijevanih u prethodnim točkama (a) i (b), relevantna pitanja obuhvaćena takvim izjavama ne trebaju se uključiti u pisanu izjavu.

62. Praktičar mora također zahtijevati menadžmentove pisane izjave o tome da je menadžment priopćio praktičaru: (Vidjeti točku A107.)

(a) nazive subjektovih povezanih strana i sve odnose i transakcije s njima za koje menadžment zna;

(b) značajne činjenice poznate menadžmentu u vezi sa svakom prijevarom, ili sumnjom na prijevaru, koje mogu imati utjecaj na subjekt;

(c) poznate stvarne ili moguće nesukladnosti sa zakonima i regulativama za koje učinci nesukladnosti utječu na subjektove financijske izvještaje;

(d) sve informacije relevantne za korištenje, u financijskim izvještajima, pretpostavke neograničenost vremena poslovanja;

(e) da su bila obavljena usklađivanja ili objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma financijskih izvještaja a za koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva usklađivanje ili objavljivanje;

(f) značajne preuzete obveze, ugovorne obveze ili moguće obveze koje su utjecale ili mogu utjecati na subjektove financijske izvještaje, uključujući i na objavljivanja; i

(g) značajne nemonetarne transakcije ili transakcije bez naknade poduzete od strane subjekta, u razmatranom razdoblju financijskog izvještavanja.

63. Ako menadžment ne da jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, praktičar mora: (Vidjeti točku A106.)

(a) raspraviti pitanje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno;

(b) ponovno ocijeniti integritet menadžmenta i ocijeniti učinak koji ocjena može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i dokaze u cjelini; i

(c) poduzeti primjerene radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na zaključak u izvješću praktičara u skladu s ovim MSU-om.

64. Praktičar mora se suzdržati od zaključka o financijskim izvještajima ili se povući iz angažmana ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi, već prema tom što je primjereno, ako:

(a) praktičar zaključi da postoji dovoljno dvojbi o integritetu menadžmenta tako da nisu pouzdane pisane izjave; ili

(b) menadžment ne da zahtijevane izjave koje zahtijeva točka 61.

*Datum i razdoblje ili razdoblja obuhvaćena pisanom izjavom*

65. Datum pisane izjave mora biti što je bliže izvedivo, ali ne i nakon, datuma izvješća praktičara. Pisane izjave moraju biti za sve financijske izvještaje i sva razdoblja ili razdoblje na koje se poziva u izvješću praktičara.

**Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima**

66. Praktičar mora ocijeniti jesu li obavljenim postupcima dobiveni dostatni i primjereni dokazi, i ako nisu, praktičar mora obaviti druge postupke za koje prosudi da su nužni u danim okolnostima kako bi mogao formirati zaključak o financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A109.)

67. Ako praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze da bi formirao zaključak, praktičar mora raspraviti s menadžmentom i s onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, učinke koje takva ograničenja imaju na opseg uvida. (Vidjeti točke A110 – A111.)

*Ocjenjivanje učinka na izvješće praktičara*

68. Praktičar mora ocijeniti dokaze dobivene obavljenim postupcima kako bi utvrdio učinak on izvješće praktičara. (Vidjeti točku A109.)

**Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima**

*Razmatranje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u vezi s financijskim izvještajima*

69. U formiranju zaključka o financijskim izvještajima, praktičar mora:

(a) ocijeniti upućuju li financijski izvještaji na primjeren način na, ili opisuju, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A112 – A113.)

(b) razmotriti, u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i rezultata obavljenih postupaka:

(i) je li primjerena terminologija korištena u financijskim izvještajima, uključujući i naziv svakog financijskog izvještaja;

(ii) objavljuju li financijski izvještaji primjereno odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike;

(iii) jesu li odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i jesu li primjerene;

(iv) čine li se razumnim računovodstvene procjene koje je napravio menadžment;

(v) čini li se da su relevantne, pouzdane, usporedive i shvatljive informacije prezentirane u financijskim izvještajima; i

(vi) osiguravaju li financijski izvještaji odgovarajuća objavljivanja kako bi omogućila namjeravanim korisnicima shvatiti učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A114 – A116.)

70. Praktičar mora razmotriti utjecaj:

(a) neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom uvida, i u uvidima u subjektove financijske izvještaje u ranijim godinama, na financijske izvještaje kao cjelinu; i

(b) kvalitativnih aspekata subjektovih računovodstvenih praksi, uključujući i pokazatelje moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. (Vidjeti točke A117 – A118.)

71. Ako su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije, praktičarevo razmatranje mora također uključiti: (Vidjeti točku A115.)

(a) cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom; i

(b) pitanje čini li se da financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke uz financijske izvještaje, odražavaju predmetne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija ili istinit i fer prikaz, već prema tom što je primjereno, u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline.

*Forma zaključka*

72. Praktičarev zaključak o financijskim izvještajima, neovisno je li nemodificiran ili modificiran, mora biti izražen u odgovarajućem obliku u kontekstu okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u financijskim izvještajima.

Nemodificiran zaključak

73. Praktičar mora izraziti nemodificiran zaključak u izvješću praktičara o financijskim izvještajima kao cjelini kad je praktičar stekao ograničeno uvjerenje da bi mogao zaključiti kako ništa nije pobudilo njegovu pozornost što bi uzrokovalo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

74. Kad praktičar izražava nemodificiran zaključak, praktičar mora, osim ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je primjereno: (Vidjeti točke A119 – A120.)

(a) »Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), … u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili

(b) »Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).

Modificiran zaključak

75. Praktičar mora izraziti modificiran zaključak u izvješću praktičara o financijskim izvještajima kao cjelinu kad:

(a) praktičar utvrdi, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani; ili

(b) praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze u vezi s jednom ili više stavki u financijskim izvještajima koje su značajne u odnosu na financijske izvještaje kao cjelinu.

76. Kad praktičar modificira zaključak izražen o financijskim izvještajima, praktičar mora:

(a) koristiti naslov »Zaključak s rezervom«, »Negativni zaključak« ili »Suzdržanost od zaključka«, već prema tom što je primjereno, za odjeljak zaključka u izvješću praktičara; i

(b) osigurati da opis pitanja koji uzrokuje modifikaciju bude, pod odgovarajućim podnaslovom (na primjer, »Osnova za zaključak s rezervom«, »Osnova za negativni zaključak« ili »Osnova za suzdržanost od zaključka«, već prema tom što je primjereno), u odvojenom odjeljku u izvješću praktičara neposredno prije odjeljka zaključka (u nastavku – odjeljak s osnovom za zaključak).

Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani

77. Ako praktičar utvrditi da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani, praktičar mora izraziti:

(a) zaključak s rezervom, kad praktičar zaključi da su učinci pitanja koji uzrokuju modifikaciju, značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje; ili

(b) negativni zaključak, kad su učinci pitanja koji uzrokuju modifikaciju i značajni i prožimajući za financijske izvještaje.

78. Kad praktičar izrazi zaključak s rezervom o financijskim izvještajima zbog značajnog pogrešnog prikazivanja, praktičar mora, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je primjereno:

(a) »Temeljem našeg uvida, osim za učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), … u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili

(b) »Temeljem našeg uvida, osim za učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«. (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).

79. Kad praktičar izrazi negativni zaključak o financijskim izvještajima, praktičar mora, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je primjereno:

(a) »Temeljem našeg uvida, zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za negativni zaključak, financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), … u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili

(b) »Temeljem našeg uvida, zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za negativni zaključak, financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«. (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).

80. U odjeljak s osnovom za zaključak, u vezi sa značajnim pogrešnim prikazivanjima koja uzrokuju ili zaključak s rezervom ili negativni zaključak, praktičar mora:

(a) opisati i kvantificirati financijske učinke pogrešnog prikaza ako se značajno pogrešno prikazivanje odnosi na određene iznose u financijskim izvještajima (uključujući i u kvantitativnim objavama), osim ako to nije izvedivo, u kom slučaju mora praktičar to i navesti;

(b) objasniti kako je objava pogrešno prikazana ako se značajno pogrešno prikazivanje odnosi na tekstualne objave; ili

(c) opisati sadržaj ispuštenih informacija ako se značajno pogrešno prikazivanje odnosi na neobjavljivanje informacija za koje se zahtijeva da su objavljene. Osim ako je zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar mora uključiti ispuštene objave gdje je to izvedivo.

Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza

81. Ako praktičar nije u mogućnosti formirati zaključak o financijskim izvještajima zbog toga što ne može pribaviti dostatne i primjerene dokaze, praktičar mora:

(a) izraziti zaključak s rezervom ako praktičar zaključi da mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, mogu biti značajni ali ne i prožimaju; ili

(b) suzdržati se od zaključka ako praktičar zaključi da mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, mogu biti i značajni i prožimajući.

82. Praktičar se mora povući iz angažmana ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: (Vidjeti točke A121 – A123.)

(a) zbog menadžmentovog stvaranja ograničenja opsega uvida nakon što je praktičar prihvatio angažman, praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi formirao zaključak o financijskim izvještajima;

(b) praktičar je utvrdio da su značajni i prožimajući mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje; i

(c) povlačenje je moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

83. Kad praktičar izrazi zaključak s rezervom o financijskim izvještajima zbog to što ne može pribaviti dostatne i primjerene dokaze, praktičar mora, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je primjereno:

(a) »Temeljem našeg uvida, osim za moguće učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama (ili ne daju istinit i fer prikaz), … u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja«, (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira fer prezentacije); ili

(b) »Temeljem našeg uvida, osim za moguće učinke pitanja opisane u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja,« (za financijske izvještaje sastavljene korištenjem okvira sukladnosti).

84. Kad se suzdržava od zaključka o financijskim izvještajima praktičar mora navesti u odjeljku zaključka da:

(a) zbog važnosti pitanja opisanog, odnosno opisanih, u odjeljku s osnovom za suzdržanost od zaključka, praktičar nije u mogućnosti pribavi dostatne i primjerene dokaze da bi formirao zaključak o financijskim izvještajima; i

(b) u skladu s tim praktičar ne izražava zaključak o financijskim izvještajima.

85. U odjeljak s osnovom za zaključak, u vezi sa zaključkom s rezervom zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ili kad se praktičar suzdržava od zaključka, praktičar mora uključiti razlog ili razloge nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza.

**Izvješće praktičara**

86. Izvješće praktičara za angažman uvida mora biti u pisanom obliku i mora sadržavati sljedeće sastavne dijelove: (Vidjeti točke A124 – A127, A148, A150.)

(a) naslov u kojem je jasno navedeno da je to izvješće neovisnog praktičara za angažman uvida;

(b) naslovnika ili naslovnike, već kao zahtijevaju okolnosti angažmana;

(c) uvodni odjeljak koji sadrži:

(i) naziv financijskih izvještaja podvrgnutih uvidu, uključujući i naslov svakog izvješća sadržanog u kompletu financijskih izvještaja te datume i razdoblja obuhvaćena svakim financijskim izvještajem;

(ii) poziv na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja; i

(iii) iskaz da je bio obavljen uvid u financijske izvještaje;

(d) opis odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja, uključujući i objašnjenje da je menadžment odgovoran za: (Vidjeti točke A128 – A131.)

(i) njihovo sastavljanje u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju;

(ii) onakve interne kontrole kakve menadžment odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške;

(e) ako financijski izvještaji su financijski izvještaji posebne namjene:

(i) opis svrhe za koju su sastavljeni financijski izvještaji i, ako je nužno, namjeravanih korisnika ili poziv na bilješku u financijskim izvještajima posebne namjene koja sadrži te informacije; i

(ii) ako menadžment ima mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja pri sastavljanju takvih financijskih izvještaja, poziv, unutar objašnjenja menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje, na njegovu odgovornost za određivanje da je taj primjenjivi okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv u danim okolnostima;

(f) opis praktičareve odgovornosti da izrazi zaključak o financijskim izvještajima, uključujući poziv na ovaj MSU i, gdje je relevantno, na primjenjiv zakon ili regulativu; (Vidjeti točke A132–133, A149.)

(g) opis uvida u financijske izvještaje i njegovih ograničenja i sljedeće navode: (Vidjeti točku A134.)

(i) angažman uvida prema ovom MSU je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja;

(ii) praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje od postavljanja upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, već prema tom što je primjereno, i primjenjivanja analitičkih postupaka, kao i ocjenjuje pribavljene dokaze; i

(iii) postupci obavljeni u uvidu su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji vođenoj u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i, prema tome, praktičar ne izražava mišljenje na osnovi revizije o financijskim izvještajima;

(h) odjeljak ispod naslova »zaključak« koji sadrži:

(i) praktičarev zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini u skladu s točkama 72 – 85, već prema tom što je primjereno; i

(ii) poziv na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja korišten pri sastavljanju financijskih izvještaja, uključujući i navođenje države porijekla okvira financijskog izvještavanja koji nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte, koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde ili Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, koje je izdao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora; (Vidjeti točke A135 – A136.)

(i) kad je modificiran praktičarev zaključak o financijskim izvještajima:

(i) odjeljak ispod odgovarajućeg naslova koji sadrži praktičarev modificirani zaključak u skladu s točkama 72 i 75 – 85, već prema tom što je primjereno; i

(ii) odjeljak, ispod odgovarajućeg naslova, koji sadrži opis jednog ili više pitanja koji uzrokuju modifikaciju; (Vidjeti točku A137.)

(j) upućivanje na praktičarevu obvezu prema ovom MSU da postupa u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima;

(k) datum izvješća praktičara; (Vidjeti točke A144 – A147.)

(l) praktičarev potpis; i (Vidjeti točku A138.)

(m) lokaciju u jurisdikciji u kojoj praktičar posluje.

*Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću praktičara*

Odjeljci za isticanje pitanja

87. Praktičar može smatrati nužnim usmjeriti pozornost korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima koje je, po praktičarevoj prosudbi, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, praktičar mora u svoje izvješće uključiti odjeljak za isticanje pitanja uz uvjet da je pribavio dostatne i primjerene dokaze kako nije vjerojatno da je to pitanje značajno pogrešno prikazano u financijskim izvještajima. Takav odjeljak mora se odnositi samo na informacije prezentirane ili objavljene u financijskim izvještajima.

88. Izvješće praktičara o financijskim izvještajima posebne namjene će sadržati odjeljak za isticanje pitanja kojim se upozoravaju korisnici izvješća praktičara da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i da, kao posljedica toga, financijski izvještaji ne moraju biti prikladni za drugu svrhu. (Vidjeti točku A139 – A140.)

89. Praktičar mora, pod naslovom »Isticanje pitanja« ili drugim primjerenim naslovom, uključiti odjeljak za isticanje pitanja neposredno nakon odjeljka koji sadrži praktičarev zaključak o financijskim izvještajima.

Odjeljci za ostala pitanja

90. Ako praktičar smatra nužnim priopćiti pitanje različito od onog koje je prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima, a koje je, po prosudbi praktičara, relevantno za korisnikovo shvaćanje uvida, odgovornosti praktičara ili izvješća praktičara i takvo priopćavanje nije zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar mora to učiniti u odjeljku izvješća s naslovom »Ostala pitanja« ili drugim primjerenim naslovom.

*Druge odgovornosti za izvješćivanje*

91. Može se od praktičara zahtijevati da se u izvješću praktičara o financijskim izvještajima bavi s drugim odgovornostima za izvješćivanje koje su povrh odgovornosti praktičara da prema ovom MSU izvijesti o financijskim izvještajima. U takvim situacijama, te druge odgovornosti izvješćivanja bit će navedene u odvojenom dijelu izvješća praktičara s naslovom »Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima« ili drugačije primjereno sadržaju tog dijela revizorova izvješća i slijedit će nakon dijela izvješća praktičara s naslovom »Izvješće o financijskim izvještajima«. (Vidjeti točke A141 – A143.)

*Datum izvješća praktičara*

92. Praktičar mora datirati izvješće ne prije datuma na koji je praktičar pribavio dostatne i primjerene dokaze kao osnovicu za svoj zaključak o financijskim izvještajima, uključujući i kad se uvjerio da su: (Vidjeti točke A44 – A147.)

(a) sastavljeni svi izvještaji koje sadrže financijski izvještaji prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, uključujući i povezane bilješke, gdje je primjenjivo; i

(b) oni koji imaju ovlast potvrdili su da su preuzeli odgovornost za te financijske izvještaje.

**Dokumentacija**

93. Sastavljanje dokumentacije za uvid osigurava dokaz da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om i gdje je relevantno zakonskim i regulativnim zahtjevima, kao i dostatni i primjereni zapis osnove za izvješće praktičara. Praktičar mora pravodobno dokumentirati sljedeće aspekte angažmana, dostatne da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s uvidom, omogući razumjeti: (Vidjeti točku A151.)

(a) vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s ovim MSU-om i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;

(b) rezultate pribavljene iz postupaka i praktičareve zaključke stvorene na osnovi tih rezultata; i

(c) značajna pitanja koja su iskrsnula tijekom angažmana, praktičareve zaključke stvorene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene u stvaranju tih zaključaka.

94. U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega obavljenih postupaka kako se zahtijeva ovim MSU-om, praktičar mora evidentirati:

(a) tko je obavio posao i datum kad je takav posao dovršen; i

(b) tko je pregledao obavljeni posao za svrhu kontrole kvalitete za angažman i datum i opseg takvog pregleda.

95. Praktičar mora također dokumentirati rasprave s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugima, relevantne za obavljanje uvida značajnih pitanja iskrsnulih tijekom angažmana, uključujući i sadržaj tih pitanja.

96. Ako, tijekom angažmana, praktičar otkrije informaciju koja je nedosljedna u odnosu na praktičareve nalaze u vezi sa značajnim pitanjima koja utječu na financijske izvještaje, praktičar mora dokumentirati kako je adresirao tu nedosljednost.

* * *

MATERIJAL ZA PRIMJENU I OSTALI MATERIJALI S OBJAŠNJENJIMA

**Područje koje uređuje ovaj MSU** (Vidjeti točke 1 – 2)

A1. U obavljanju uvida u financijske izvještaje, od praktičara se može zahtijevati da postupi u skladu sa zakonskim ili regulativnim zahtjevima, koji se mogu razlikovati od zahtjeva uspostavljenih u ovom MSU. Iako praktičar može ustanoviti da su neki aspekti ovog MSU-a od pomoći u takvim okolnostima, odgovornost je praktičara da osigura postupanje u skladu sa svim relevantnim zakonskim, regulativnim i profesionalnim obvezama.

*Uvid u financijske informacije komponenti u kontekstu revizije financijskih izvještaja grupe subjekata*

A2. Angažmane uvida u skladu s ovim MSU-om može zahtijevati revizor financijskih izvještaja grupe subjekata od subjekata koji su komponente[6]. Takav angažman uvida obavljen u skladu s ovim MSU-om može biti popraćen zahtjevom od revizora grupe da se obave dodatni poslovi ili postupci kako je potrebno u okolnostima angažmana revizije grupe.

*Odnos s MSKK-om 1* (Vidjeti točku 4)

A3. MSKK 1 uređuje odgovornosti društva za uspostavu i održavanje njegovog sustava kontrole za angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući i angažmane uvida. Te odgovornosti su usmjerene na uspostavu:

• sustava kontrola kvalitete u društvu; i

• povezanih politika društva oblikovanih za postizanja cilja sustava kontrola kvalitete i postupaka društva za uvođenje i monitoring sukladnosti s tim politikama, uključujući i politikama i postupcima koji adresiraju svaki od sljedećih elemenata:

o dgovornost vodstva za kvalitetu unutar društva;

o relevantni etički zahtjevi;

o prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana;

o ljudski resursi;

o obavljanje angažmana;

o monitoring.

A4. Prema MSKK-u 1, društvo ima obvezu uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će mu pružiti razumno uvjerenje da:

(a) društvo i njegovo osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

(b) da su izvješća, koja izdaje društvo ili angažirani partneri, primjerena u danim okolnostima[7].

A5. Nacionalni zahtjevi koji se bave s odgovornostima društva za uspostavljanje i održavanje njegovog sustava kontrole su zahtjevni barem koliko je i MSKK 1 kad adresiraju sve elemente navedene u točki A3 i nameću obveze društvu da postigne ciljeve zahtjeva navedenih u MSKK 1.

**Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje** (Vidjeti točke 5 – 8, 14)

A6. Uvidi u financijske izvještaje mogu se obaviti za široki raspon subjekata koji se razlikuju po vrstama ili veličini ili razini složenosti njihovog financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima, uvid u financijske izvještaje određenih vrsta subjekata može također biti podložan lokalnim zakonima ili regulativama i povezanim zahtjevima izvještavanja.

A7. Uvidi se mogu obavljati u različitim okolnostima. Na primjer, oni se mogu zahtijevati za subjekte koji su oslobođeni od zahtjeva propisanih u zakonu ili regulativi za zakonske revizije. Uvid se može također zahtijevati na dobrovoljnoj osnovi, kao što je u vezi s financijskim izvještavanje za angažmane po uvjetima slobodnog ugovaranja ili potkrjepljivanje sporazuma o financiranju.

**Ciljevi** (Vidjeti točku 15)

A8. Ovaj MSU zahtijeva da se praktičar suzdrži od zaključka o financijskim izvještajima ako:

(a) praktičar izdaje izvješće ili se zahtijeva da izda izvješće za angažman; i

(b) praktičar nije u mogućnosti formirati zaključak o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze i praktičar zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima, ako ih ima, bili i značajni i prožimajući.

A9. Situacije kad nije moguće pribaviti dostatne i primjerene dokaze u angažmanu uvida (poznate kao ograničenje opsega) mogu nastati zbog:

(a) okolnosti izvan kontrole subjekta;

(b) okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom praktičarevog rada; ili

(c) ograničenja koja su nametnuli menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom.

A10. Ovaj MSU sadrži zahtjeve i upute praktičaru kad se suoči s ograničenjem opsega, ili prije prihvaćanja angažmana uvida ili tijekom angažmana.

**Definicije** (Vidjeti točku 16)

*Korištenje pojmova »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje«*

A11. Pripadajuće odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje će se razlikovati od zakonodavstva do zakonodavstva i između subjekata različitih vrsta. Te razlike će utjecat na način kako praktičar primjenjuje zahtjeve ovog MSU-a u vezi s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. U skladu s tim, izričaj »menadžmentom i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje« kori-

[6] MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*, točka A52.

[7] MSKK 1, točka 11.

šten na različitim mjestima unutar ovog MSU-a ima namjeru upozoriti praktičara na činjenicu da različita okruženja subjekata mogu imati različite menadžerske i upravljačke strukture i sporazume.

A12. Različite odgovornosti u vezi sa sastavljanjem financijskih informacija i eksternim financijskim izvještavanjem će snositi ili menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje u skladu s čimbenicima kao što su:

• resursi i struktura subjekta; i

• pripadajuće uloge menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje unutar subjekta su navedene u relevantnom zakonu ili regulativi ili, ako subjekt nije podložan takvom zakonu ili regulativi, u nekom službenom sporazumu o upravljanju ili odgovornosti kojeg zaključi subjekt. (Na primjer, kako je zapisano u ugovorima, konstitucionalnim ili drugim vrstama osnivačkih dokumenata subjekta).

• Na primjer, u malim subjektima često ne postoji razdvajanje menadžerskih i upravljačkih uloga. U većim subjektima, menadžment je često odgovoran za provedbu poslovanja ili aktivnosti subjekta i izvještavanje o tom, dok oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru menadžment. U nekim zakonodavstvima, odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta je zakonska odgovornost onih koji su zaduženi za upravljanje, a u nekim zakonodavstvima je to menadžmentova odgovornost.

*Ograničeno uvjerenje – korištenje pojma – dostatni i primjereni dokazi* (Vidjeti točku 17(f.))

A13. Kako bi se potkrijepio praktičarev zaključak potrebni su dostatni i primjereni dokazi da bi se stvorilo ograničeno uvjerenje. Dokazi su kumulativne prirode i prvenstveno se dobivaju postupcima obavljenim tijekom odvijanja uvida.

**Obavljanje angažmana uvida u skladu s ovim MSU-om** (Vidjeti točku 18)

A14. Ovaj MSU ne nadilazi zakone i regulativu koji uređuju uvid u financijskih izvještaja. U slučaju da se ti zakoni i regulative razlikuju od zahtjeva ovog MSU-a, uvid obavljen samo u skladu sa zakonima i regulativama neće automatski biti u skladu s ovim MSU-om.

**Etički zahtjevi** (Vidjeti točku 21)

A15. Dio A IESBA Kodeksa uspostavlja temeljna načela profesionalne etike u skladu s kojima se treba postupati i osigurava konceptualni okvir za primjenu tih načela. Temeljna načela su:

(a) integritet;

(b) objektivnost;

(c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;

(d) povjerljivost; i

(e) profesionalno ponašanje.

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

IESBA Kodeks sadrži konceptualni okvir koji uspostavlja pristup koji profesionalni računovođa mora primjenjivati pri identificiranju, ocjenjivanju i adresiranju prijetnji sukladnosti s temeljnim načelima. U slučaju revizije, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja, IESBA Kodeks navodi Međunarodne standarde neovisnosti koji su uspostavljeni primjenom konceptualnog okvira na prijetnje neovisnosti u odnosu na te angažmane.

A16. U slučaju angažmana uvida u financijske izvještaje, IESBA Kodeks zahtijeva da praktičar bude neovisan od subjekta kojem se obavlja uvid u financijske izvještaje. IESBA Kodeks opisuje neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost u svijesti i neovisnost u pojavi. Praktičareva neovisnost zaštićuje njegovu mogućnost da formira zaključak a da na njega ne djeluju utjecaji koji inače mogu kompromitirati taj zaključak. Neovisnost povećava praktičarevu mogućnost da djeluje s integritetom, bude objektivan i održava profesionalni skepticizam.

**Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba**

*Profesionalni skepticizam* (Vidjeti točku 22)

A17. Profesionalni skepticizam je nužan za kritičku procjenu dokaza u uvidu. Ono uključuje preispitivanje nedosljednosti i istraživanje kontradiktornih dokaza i preispitivanje pouzdanosti odgovora na upite i drugih informacija dobivenih od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ono također uključuje razmatranje dostatnosti i primjerenosti pribavljenih dokaza u kontekstu okolnosti angažmana.

A18. Profesionalni skepticizam uključuje opreznost spram, na primjer:

• dokaza koji su proturječni drugim pribavljenim dokazima;

• informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji se koriste kao dokaz;

• uvjeta koji mogu ukazivati na moguću prijevaru;

• bilo koje druge okolnosti koja sugerira potrebu za dodatnim postupcima.

A19. Održavanje profesionalnog skepticizama tijekom cijelog uvida je nužno ako praktičar treba smanjiti rizike:

• previda neuobičajenih okolnosti;

• prekomjernog uopćavanja kad stvara zaključke iz pribavljenih dokaza; i

• korištenja neodgovarajućih pretpostavki u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka obavljenih postupcima u uvidu, kao i u ocjenjivanju njihovih rezultata.

A20. Od praktičara se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva u vezi s čestitošću i integritetom subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, vjerovanje da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje čestiti i imaju integritet ne oslobađa praktičara obveze pristupanja s profesionalnim skepticizmom te mu ne dopušta da bude zadovoljan s dokazima koji su neprikladni za svrhe uvida.

*Profesionalno prosuđivanje* (Vidjeti točku 23)

A21. Profesionalna prosudba je ključna za ispravno obavljanje angažmana uvida. To je stoga što interpretiranje relevantnih etičkih zahtjeva i zahtjeva ovog MSU-a, kao i potreba za donošenje odluka, tijekom obavljanja angažmana uvida, utemeljenih na informacijama, zahtijevaju primjenu relevantnih znanja i iskustva na činjenice i okolnosti angažmana. Profesionalna prosudba je nužna osobito:

• u vezi s odlukama o značajnosti i vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu postupaka korištenih kako bi se ispunili zahtjevi ovog MSU-a i pribavili dokazi;

• kad ocjenjuje smanjuju li dokazi pribavljeni obavljenim postupcima rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana;

• kad razmatra menadžmentove prosudbe u primjenjivanju primjenjivog okvira financijskog izvještavanja subjekta;

• kad formira zaključak o financijskim izvještajima temeljen na pribavljenim dokazima, uključujući i na razmatranju razumnosti procjena koje je menadžment obavio pri sastavljanju financijskih izvještaja.

A22. Razlikovno svojstvo profesionalne prosudbe koja se očekuje od praktičara je da ju obavlja praktičar čija uvježbanost, znanje i iskustvo, uključujući u to i korištenje tehnika i vještina u vezi s izražavanjem uvjerenja, pomažu u razvijanju nužne kompetentnosti za postizanje razumnih prosudbi. Konzultacije o složenim ili prijepornim pitanjima tijekom odvijanja angažmana, i unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na odgovarajućoj razini unutar ili izvan društva, pomaže praktičaru u stvaranju razumnih, i na informacijama utemeljenim, prosudbi.

A23. Obavljanje profesionalne prosudbe u pojedinom angažmanu temelji se na činjenicama i okolnostima koje su poznate praktičaru kroz cijeli angažman, uključujući i na:

• znanju stečenom angažmanima obavljenim u vezi sa subjektovim financijskim izvještajima u ranijim razdobljima, gdje je to primjenjivo;

• praktičarevom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovog računovodstvenog sustava te primjene primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u subjektovoj djelatnosti,

• razmjer u kojem sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja zahtijeva uporabu menadžmentove prosudbe.

A24. Profesionalna prosudba može se ocijeniti na temelju toga odražava li stvorena prosudba kompetentnu primjenu računovodstvenih načela i načela u vezi s izražavanjem uvjerenja, te je li odgovarajuća u danom kontekstu i u skladu sa činjenicama i okolnostima koje su praktičaru bile poznate do datuma izvješća praktičara.

A25. Profesionalna prosudba treba se provoditi tijekom angažmana. Ona također treba biti odgovarajuće dokumentirana u skladu sa zahtjevima ovog MSU-a. Profesionalna prosudba ne koristi se kao opravdanje za odluke koje nisu na drugi način potkrijepljene činjenicama i okolnostima angažmana ili pribavljenim dokazima.

**Kontrola kvalitete na razini angažmana** (Vidjeti točke 24 – 25)

A26. Vještine i tehnike izražavanja uvjerenja uključuju:

• primjenjivanje profesionalnog skepticizma i profesionalne prosudbe u planiranju i obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući pribavljanje i ocjenjivanje dokaza;

• razumijevanje informacijskih sustava i uloge i ograničenja interne kontrole;

• povezivanje određivanja značajnosti i rizika angažmana s vrstama, vremenskim rasporedom i opsegom postupaka za uvid;

• primjenjivanje postupaka kako je primjereno za angažman uvida, koji mogu uključiti i druge vrste postupaka kao dopunu upitima i analitičkim postupcima (kao što su pregledavanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje, promatranje i konfirmiranje);

• praksu sustavnog dokumentiranja; i

• primjenu vještina i postupaka relevantnih za pisanje izvješća za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

A27. U kontekstu sustava kontrola kvalitete u društvu, angažirani timovi snose odgovornost za implementaciju postupaka kontrole kvalitete primjenjive na angažman i za to da osiguraju društvu relevantne informacije kako bi omogućili djelovanje onog dijela sustava kontrola kvalitete u društvu koji je u vezi s neovisnošću.

A28 Radnje angažiranog partnera i odgovarajuće poruke drugim članovima angažiranog tima, u kontekstu preuzimanja odgovornosti angažiranog partnera za cjelokupnu kvalitetu u svakom angažmanu uvida, naglašavaju činjenicu da je kvaliteta ključna u obavljanju angažmana uvida i važnost za kvalitetu angažmana uvida pri:

(a) obavljanju posla koji je u skladu s profesionalnim standardima i regulativnim i zakonskim zahtjevima.

(b) održavanju sukladnost s politikama i postupcima kontrole kvalitete u društvu kako je primjenjivo.

(c) izdavanju izvješća za angažman koje je primjereno u danim okolnostima.

(d) mogućnosti da angažirani tim izrazi zabrinutost bez straha od osvete.

A29. Osim ako informacije dobivene od društva, ili druge strane, ne navode drugačije, angažirani tim ima pravo osloniti se na sustav kontrola kvalitete u društvu. Na primjer, angažirani tim može se osloniti na sustav kontrola kvalitete u društvu u vezi s:

• kompetentnošću osoblja kroz njihovo zapošljavanje i propisano uvježbavanje

• neovisnošću kroz prikupljanje i priopćavanje informacija relevantnih za neovisnost

• održavanjem odnosa s klijentom kroz sustave za prihvaćanje i nastavljanje

• poštivanjem regulativnih i zakonskih zahtjeva kroz postupak monitoringa.

U sagledavanju nedostataka otkrivenih u sustavu kontrole kvalitete u društvu koji mogu utjecati na angažman uvida, angažirani partner može razmotriti mjere koje je poduzelo društvo za ispravljanje tih nedostataka.

A30. Nedostatak u sustavu kontrole kvalitete u društvu ne znači nužno da angažman uvida nije obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili da izvješće praktičara nije primjereno.

*Dodjeljivanje angažiranih timova* (Vidjeti točku 25(b))

A31. Kad razmatra primjerenu kompetentnost i primjerene sposobnosti koje očekuje od angažiranog tima kao cjeline, angažirani partner može razmotriti takva pitanja povezana s timom kao što su:

• njihovo razumijevanje angažmana uvida i praktično iskustvo s angažmanima uvida slične vrste i složenosti kroz odgovarajuće uvježbavanje i sudjelovanje;

• njihovo razumijevanje profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva;

• njihova stručna osposobljenost, uključujući stručnost za relevantne informacijske tehnologije i specijalistička područja računovodstva ili izražavanja uvjerenja;

• njihovo poznavanje relevantne djelatnosti u kojoj klijent posluje;

• njihova sposobnost primjene profesionalne prosudbe;

• njihovo razumijevanje politika i postupaka kontrole kvalitete u društvu.

*Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana uvida* (Vidjeti točku 25(d)(i))

A32. MSKK 1 zahtijeva od društva pribavljanje informacija koje smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kad odlučuje hoće li nastaviti postojeći angažman i kad razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom. Informacije koje pomažu angažiranom partneru u određivanju hoće li biti primjereno prihvatiti i nastaviti odnos s klijentom i angažman uvida mogu uključiti i informacije u vezi s:

• integritetom glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje; i

• značajnim pitanjima koja su iskrsnula tijekom tekućeg ili prijašnjih angažmana uvida i njihovih posljedica na nastavljanje odnosa.

A33. Ako angažirani partner sumnja u menadžmentov integritet u toj mjeri da je vjerojatno kako će utjecati na ispravno obavljanje uvida, nije primjereno, prema ovom MSU, prihvatiti angažman, osim ako se zahtijeva zakonom ili regulativom, jer to može voditi k tom da praktičar bude povezan sa subjektovim financijskim izvještajima na neprimjeren način.

**Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana uvida** (Vidjeti točku 29)

A34. Praktičarevo razmatranje nastavljanja angažmana i relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući i neovisnosti, odvija se tijekom angažmana, s nastupom izmijenjenih uvjeta i okolnosti. Obavljanje inicijalnih postupaka nastavljanja angažmana i ocjenjivanje relevantnih etičkih zahtjeva (uključujući i neovisnosti) na početku angažmana osigurava informacije za praktičareve odluke i radnje prije obavljanja drugih značajnih aktivnosti u angažmanu.

*Čimbenici koji utječu na prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana uvida* (Vidjeti točku 29)

A35. Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu jedino biti prihvaćeni ako angažman ima određene karakteristike[8] koje su pogodne za postizanje praktičarevih ciljeva postavljenih za angažman.

Opravdana svrha (Vidjeti točku 29(a)(i))

A36. Može biti da nije vjerojatno kako je opravdana svrha za angažman ako, primjerice:

(a) postoji značajno ograničenje opsega praktičarevog rada;

(b) praktičar sumnja da su namjere strane koja ga je angažirala povezati praktičarevo ime s financijskim izvještajima na neprimjeren način; ili

(c) angažmanom se namjerava udovoljiti zahtjevima relevantnog zakona ili regulative, a takav zakon ili regulativa zahtijeva da se financijski izvještaji revidiraju.

Angažman uvida je primjeren (Vidjeti točku 29(a)(ii))

A37. Kad praktičarevo preliminarno razumijevanje okolnosti angažmana pokazuje da prihvaćanje angažmana uvida ne bi bilo primjereno, praktičar može razmotriti preporučivanje korištenja drugih vrsta angažmana. Ovisno o okolnostima, praktičar može, primjerice, smatrati da bi obavljanje revizijskog angažmana bilo primjerenije od uvida. U drugim slučajevima, ako okolnosti angažmana sprječavaju obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktičar može preporučiti angažman za obavljanje kompilacije ili angažman za druge računovodstvene usluge, već prema tom što je primjereno.

Informacije potrebne za obavljanje angažmana uvida (Vidjeti točku 29(c))

A38. Primjer slučaja u kojem praktičar može dovoditi u pitanje da će biti dostupne ili pouzdane informacije koje su potrebne za obavljanje uvida jest gdje se sumnja da će biti značajno netočne ili nepotpune računovodstvene evidencije nužne za svrhe obavljanja analitičkih postupaka. Ovo razmatranje ne odnosi se na potrebu koja ponekad nastane tijekom angažmana uvida kako bi se pomoglo menadžmentu preporučivanjem knjiženja usklađivanja potrebnih za dovršavanje financijskih izvještaja koje je pripremio menadžment.

*Preduvjeti za prihvaćanje angažmana uvida* (Vidjeti točku 30)

A39. Ovaj MSU također zahtijeva da praktičar, prije nego što prihvati angažman, utvrdi određena pitanja o kojima je nužno da se usuglase praktičar i subjektov menadžment i nad kojima subjekt ima kontrolu.

Primjenjiv okvir financijskog izvještavanja (Vidjeti točku 30(a))

A40. Uvjet za prihvaćanje angažmana s izražavanjem uvjerenja je da su kriteriji[9] na koje se poziva u definiciji angažmana s izražavanjem uvjerenja prikladni i dostupni namjeravanim korisnicima[10]. Za svrhe ovog MSU-a, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja osigurava kriterije koje praktičar koristi u uvidu u financijske izvještaje, uključujući, gdje je relevantno, i u fer prezentaciju financijskih izvještaja. Neki okviri financijskog izvještavanja su okviri fer prezentacije, dok drugi su okviri sukladnosti. Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i što tvori cjelovit skup financijskih izvještaja.

Prihvatljivost primjenjivog okvira financijskog izvještavanja

A41. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja, menadžment nema odgovarajuću osnovu za sastavljanje financijskih izvještaja i praktičar nema prikladni kriterij za uvid u financijske izvještaje.

A42. Praktičarevo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u financijskim izvještajima obavlja se u kontekstu praktičarevog shvaćanja tko su namjeravani korisnici financijskih izvještaja. Namjeravani korisnici su osoba, osobe ili grupa osoba za koje praktičar sastavlja izvješće. Praktičar može biti u nemogućnosti da razazna sve one koji će čitati izvješće s izražavanjem uvjerenja, osobito gdje je veliki broj osoba kojima će ono biti dostupno.

A43. U mnogim slučajevima, u slučaju nepostojanja pokazatelja koji bi to osporili, praktičar može pretpostaviti da je primjenjivi okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv (Na primjer, okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom u jurisdikciji kojeg treba koristiti u sastavljanju financijskih izvještaja opće namjene za određene vrste subjekata).

A44. Čimbenici koji su relevantni za praktičarevo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja uključuju:

[8] Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 17.

[9] Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 34.

[10] Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 17(b)(ii).

• vrstu subjekta (na primjer, je li on poslovni subjekt iz gospodarstva, poslovni subjekt iz javnog sektora ili neprofitna organizacija);

• svrhu financijskih izvještaja (na primjer, jesu li oni sastavljeni da bi se ispunile uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika ili potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika);

• vrstu financijskih izvještaja (na primjer, jesu li financijski izvještaji cjelovit skup financijskih izvještaja ili pojedinačni financijski izvještaj); i

• propisuje li zakon ili regulativa primjenjivi okvir financijskog izvještavanja.

A45. Ako okvir financijskog izvještavanja korišten za sastavljanje financijskih izvještaja nije prihvatljiv s obzirom na svrhu financijskih izvještaja i menadžment neće prihvatiti koristiti okvir financijskog izvještavanja koji je prihvatljiv prema praktičarevom gledištu, od praktičara se zahtijeva ovim MSU-om da odbije angažman.

A46. Nakon što je angažman prihvaćen može se naići na nedostatke u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja koji ukazuju da okvir nije prihvatljiv. Kad korištenje tog okvira financijskog izvještavanja nije prepisano zakonom ili regulativom, menadžmentom može odlučiti da usvoji drugi okvir koji je prihvatljiv. Kad menadžment to učini, od praktičara se zahtijeva ovim MSU-om da dogovori nove uvjete angažmana uvida s menadžmentom koji odražavaju promjenu u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje (Vidjeti točke 30(b), 37(e))

A47. Financijski izvještaji koji se podvrgavaju uvidu su oni od subjekta, koje je sastavio menadžment subjekta pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje. Ovaj MSU ne nameće odgovornosti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje, niti ne nadilazi zakone i regulative kojima se uređuju njihove pripadajuće odgovornosti. Međutim, uvid u skladu s ovim MSU-om se obavlja uz pretpostavku da su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, potvrdili određene odgovornosti koje su ključne za obavljanje uvida. Uvid u financijske izvještaje ne oslobađa menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje od njihovih odgovornosti.

A48. Kao dio odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja, od menadžmenta se zahtijeva da prosuđuje u stvaranju računovodstvenih procjena koje su razumne u danim okolnostima i da odabire i primjenjuje odgovarajuće računovodstvene politike. Te prosudbe se stvaraju u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

A49. Zbog važnosti preduvjeta za preuzimanje obveze uvida u financijske izvještaje, od praktičara se zahtijeva ovim MSU-om da, prije prihvaćanja angažmana uvida, pribavi suglasnost od menadžmenta da menadžment razumije svoje odgovornosti. Praktičar može pribaviti usmenu ili pisanu suglasnost od menadžmenta. Međutim, menadžmentova suglasnost se kasnije bilježi unutar pisanih uvjeta angažmana.

A50. Ako menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje, gdje je primjereno, ne potvrde ili neće potvrditi svoje odgovornosti u vezi s financijskim izvještajima, nije primjereno prihvatiti angažman, osim ako zakon ili regulativa zahtijeva da praktičar to učini. U okolnostima gdje se od praktičara zahtijeva da prihvati angažman uvida, praktičar može trebati objasniti menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje, gdje su oni različiti, važnost tih pitanja i posljedice za angažman.

*Dodatna razmatranja kad je formuliranje izvješća praktičara propisano zakonom ili regulativom* (Vidjeti točke 34 – 35)

A51. Ovaj MSU zahtijeva da praktičar ne navede sukladnost s ovim MSU-om osim ako nije postupio u skladu sa svim zahtjevima ovog MSU koji su relevantni za angažman uvida. Zakon ili regulativa može propisati pitanja u vezi s angažmanom koja bi uobičajeno uzrokovala da praktičar odbije angažman gdje je to moguće, primjerice, ako:

• praktičar smatra da nije prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom ili regulativom; ili

• propisani izgled ili nazivlje izvješća praktičara su po obliku ili terminologiji značajno različiti od oblika ili nazivlja zahtijevanih ovim MSU-om.

Prema ovom MSU, uvid obavljen u takvim situacijama nije u skladu s ovim MSU-om i praktičar ne može navesti sukladnost s ovim MSU-om u izvješću izdanom za angažman. Usprkos tome što praktičaru nije dopušteno navesti sukladnost s ovim MSU-om, ipak se potiče praktičara da primijeni ovaj MSU, uključujući i zahtjeve izvješćivanja, u mjeri u kojoj je to izvedivo. Gdje je primjereno radi izbjegavanja nesporazuma, praktičar može razmotriti uključivanje izjave u izvješće da uvid nije obavljen u skladu s ovim MSU-om.

*Dogovaranje uvjeta angažmana*

Pismo o preuzimanju angažmana ili drugi oblik pisanog sporazuma (Vidjeti točku 37)

A52. U interesu je i menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, kao i praktičara, da praktičar pošalje pismo o preuzimanju angažmana prije obavljanja angažmana uvida, kako bi pomogao u izbjegavanju nesporazuma u vezi s angažmanom.

Oblik i sadržaj pisma o preuzimanju angažmana

A53. Oblik i sadržaj pisma o preuzimanju angažmana može se razlikovati od angažmana do angažmana. Osim uključivanja pitanja zahtijevanih ovim MSU-om, u pismu o preuzimanju angažmana može se staviti poziv na, primjerice:

• sporazume u vezi uključenosti drugih praktičara i stručnjaka u angažman uvida;

• sporazume koje treba postići s praktičarom prethodnikom, ako ga ima, u slučaju prvog angažmana;

• činjenicu da angažman uvida neće ispuniti zakonske zahtjeve ili zahtjeve treće strane za reviziju;

• očekivanje da će menadžment dati praktičaru pisane izjave;

• dogovor da će menadžment obavijestiti praktičara o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje, a koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma izvješće praktičara do datuma kad su izdani financijski izvještaji; i

• zahtjev menadžmentu da potvrdi primitak pisma o preuzimanju angažmana i prihvati uvjete angažmana navedene u njemu.

Uvid u subjekte koji su komponente grupe

A54. Revizor financijskih izvještaja grupe subjekata može zahtijevati da praktičar obavi uvid u financijske informacije subjekta koji je komponenta grupe. Ovisno o instrukcijama revizora grupe, uvid u financijske informacije komponente

može biti obavljen u skladu s ovim MSU-om. Revizor grupe može također predvidjeti dodatne postupke kao dopunu posla obavljenog za uvid obavljen prema ovom MSU. Gdje praktičar koji obavlja uvid je revizor financijskih izvještaja subjekta koji je komponenta grupe, uvid se obavlja u skladu s ovim MSU-om.

Odgovornosti menadžmenta opisane zakonom ili regulativom (Vidjeti točku 37(e))

A55. Ako, u okolnostima angažmana, praktičar zaključi da nije nužno zapisati određene uvjete angažmana u pismo o preuzimanju angažmana, od praktičara se ipak zahtijeva da od menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, gdje je primjereno, traži pisani sporazum zahtijevan ovim MSU-om da oni potvrđuju i razumiju svoje odgovornosti navedene u ovom MSU. U tom pisanom sporazumu može se koristiti nazivlje iz zakona ili regulative ako zakon ili regulativa uspostavljaju odgovornosti menadžmenta koje su po djelovanju jednake onima opisanim u ovom MSU.

Ilustrativno pismo o preuzimanju angažmana (Vidjeti točku 37)

A56. Ilustrativno pismo o preuzimanju angažmana je dano u Dodatku 1 ovog MSU-a.

Angažmani iz godine u godinu (Vidjeti točku 38)

A57. Praktičar može odlučiti da ne šalje u svakom razdoblju novo pismo o preuzimanju angažmana ili drugi pisani sporazum. Međutim, sljedeći čimbenici mogu ukazivati da je primjereno promijeniti uvjete angažmana ili da je primjereno podsjetiti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, na postojeće uvjete angažmana:

- pokazatelj da menadžment pogrešno shvaća cilj i opseg uvida
- izmijenjeni ili posebni uvjeti angažmana
- nedavna promjena višeg menadžmenta subjekta
- značajna promjena u vlasničkoj strukturi subjekta
- značajna promjena u vrsti ili veličini subjektovog poslovanja
- promjena u zakonskim ili regulativnim zahtjevima koja utječe na subjekt
- promjena u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

*Prihvaćanje izmjene uvjeta angažmana uvida*

Zahtjev da se izmijene uvjeti angažmana uvida (Vidjeti točku 39)

A58. Zahtjev subjekta upućen praktičaru da izmijeni uvjete angažmana uvida može biti posljedica čimbenika koji uključuju:

- promjenu u okolnostima koja utječe na potrebu za uslugom.
- nesporazum u vezi sa sadržajem angažmana uvida koji je prvobitno zahtijevao.
- ograničenja opsega angažmana uvida neovisno o tome nameće li ih menadžment ili su uzrokovana drugim okolnostima.

A59. Promjena u okolnostima koje utječe na subjektove zahtjeve ili nesporazum u vezi sa sadržajem uvida koji je prvobitno zahtijevan može se smatrati razumnom osnovom za zahtijevanje promjene uvjeta angažmana uvida.

A60. Za razliku od prethodnog, promjena se ne može smatrati opravdanom ako se čini da se promjena odnosi na informaciju koja je netočna, nepotpuna ili na drugi način nezadovoljavajuća. Primjer može biti praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze za značajnu stavku u financijskim izvještajima i menadžment traži da se angažman promjeni u angažman obavljanja povezanih usluga kako bi se izbjeglo da praktičar izrazi modificiran zaključak.

Zahtjev da se izmijeni vrsta angažmana (Vidjeti točku 40)

A61. Prije dogovaranja da se izmijeni angažman uvida u drugu vrstu angažmana ili povezanu uslugu, praktičar koji je angažiran radi obavljanja uvida u skladu s ovim MSU-om može trebati procijeniti, povrh pitanja navedenih u ovom MSU, zakonske ili ugovorne posljedice promjene.

A62. Ako praktičar zaključi da postoji razumno opravdanje za izmjenu angažman uvida u drugu vrstu angažmana ili povezanu uslugu, rad obavljen u angažmanu uvida do datuma promjene može biti relevantan za izmijenjeni angažman; međutim, rad kojeg se zahtijeva da bude obavljen i izvješće koje treba izdati bit će oni koji su odgovarajući za izmijenjeni angažman. Kako bi se izbjeglo zbunjivanje čitatelja, izvješće o drugom angažmanu ili povezanoj usluzi neće sadržati poziv na:

(a) izvorni angažman uvida; ili

(b) bilo koje postupke koji su mogli biti obavljeni u izvornom angažmanu uvida, osim gdje se angažman uvida mijenja u angažman obavljanja dogovorenih postupaka i time je poziv na obavljene postupke redovni dio izvješća.

**Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje** (Vidjeti točku 42)

A63. U angažmanu uvida, praktičarevo komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje ima oblik:

(a) upita koje praktičar postavlja tijekom obavljanja postupaka uvida; i

(b) drugog komuniciranja, u kontekstu ostvarivanja učinkovitog dvosmjernog komuniciranja da bi se shvatila pitanja koja iskrsnu i razvila konstruktivna radna klima za angažman.

A64. Primjerenost vremena za komuniciranje će ovisiti o okolnostima angažmana. Relevantni čimbenici uključuju važnost i vrstu pitanja, kao i bilo koju radnju za koju se očekuje da će ju poduzeti menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, može biti primjereno komunicirati o važnoj poteškoći s kojem se suočilo tijekom uvida čim je to izvedivo ako menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje mogu pomoći praktičaru da prevlada poteškoću.

A65. Zakon ili regulativa može ograničiti praktičarevo komuniciranje o određenim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, zakon ili regulativa može posebno zabraniti komuniciranje ili druge aktivnosti koje mogu narušiti istragu odgovarajućeg nadležnog tijela o počinjenoj nezakonitoj radnji ili sumnji da je ona učinjena. U nekim okolnostima, potencijalni konflikt između praktičareve obveze čuvanja povjerljivosti i obveza da komunicira može biti složen. U takvim slučajevima, praktičar može razmotriti traženje pravnog savjeta.

*Komuniciranje o pitanjima u vezi s uvidom*

A66. Pitanja koja treba komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je primjereno, prema ovom MSU mogu uključiti:

- odgovornosti praktičara u angažmanu uvida, kako je sadržano u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma.
- značajne nalaze uvida, primjerice:

o praktičareve stavove o značajnim kvalitativnim odrednicama subjektovih računovodstvenih praksa, uključujući i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavljivanjima u financijskim izvještajima.

o značajne nalaze iz obavljanja postupaka, uključujući i iz situacija gdje je praktičar razmatrao obavljanje dodatnih postupaka nužnih prema ovom MSU. Praktičar može trebati potvrditi da oni koji su zaduženi za upravljanje imaju isto shvaćanje u vezi s činjenicama i okolnostima relevantnim za određene transakcije ili događaje.

o iskrsnula pitanja koja mogu voditi k modifikaciji praktičarevog zaključka.

• značajne poteškoće, ako ih ima, s kojima se suočilo tijekom uvida; na primjer, raspoloživost očekivanih informacija; neočekivana nemogućnost pribavljanja dokaza kojeg praktičar smatra nužnim za uvid; ili ograničenja koja se menadžment nametnuo praktičaru. U nekim okolnostima, takve poteškoće mogu tvoriti ograničenje opsega koje, ako ih ne razriješi menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, može voditi k modifikaciji praktičarevog zaključka ili u određenim okolnostima do praktičarevog povlačenja iz angažmana.

A67. U nekim subjektima, različite osobe su odgovorne za vođenje poslovanja i upravljanje subjektom. U tim okolnostima, menadžment može imati odgovornost za priopćavanje pitanja od važnosti za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje. Menadžmentovo komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima koja praktičar zahtijeva da se komuniciraju, ne oslobađa praktičara od odgovornosti da također komunicira o njima s oni kojima su zaduženi za upravljanje. Međutim, menadžmentovo komuniciranje o tim pitanjima može utjecati na oblik ili vrijeme praktičarevog komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.

*Komuniciranje s trećim stranama*

A68. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa može zahtijevati od praktičara, na primjer, da:

• obavijesti regulativno tijelo ili tijelo s ovlastima nametanja o određenim pitanjima o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, u nekim zakonodavstvima praktičar ima dužnost izvijestiti nadležne o pogrešnim prikazivanjima gdje su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti radnje za njihovo ispravljanje.

• podnese, relevantnim regulativnim tijelima ili tijelima za financiranje, primjerke određenih izvješća sastavljenih za one koji su zaduženi za upravljanje ili da ih, u nekim slučajevima, učini javno dostupnim.

A69. Osim ako se zakonom ili regulativom ne zahtijeva dati trećoj strani primjerak praktičarevih pisanih komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje, praktičar može trebati prethodnu suglasnost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje da to učini.

**Obavljanje angažmana**

*Značajnost u uvidu u financijske izvještaje* (Vidjeti točku 43)

A70. Praktičarevo razmatranje značajnosti se provodi u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Neki okviri financijskog izvještavanja razmatraju koncept značajnosti u kontekstu sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Iako se u okvirima financijskog izvještavanja može razmatrati značajnost s različitim značenjima, oni uobičajeno objašnjavaju da:

• za pogrešna prikazivanja, uključujući ispuštanja, smatra se da su značajna ako je razumno očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, mogu utjecati na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi financijskih izvještaja;

• prosudbe o značajnosti stvaraju se u kontekstu okolnosti i na njih utječe veličina ili vrsta pogrešnog prikaza ili njihova kombinacija; i

• prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima financijskih izvještaja se temelje na razmatranju zajedničkih potreba za financijskim informacijama korisnika kao grupe. Ne sagledava se mogući učinak pogrešnog prikaza na određene pojedinačne korisnike, kojima se potrebe mogu znatno razlikovati.

A71. Razmatranja koncepta značajnosti, ako postoje u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, osiguravaju referentni okvir praktičaru u određivanju značajnosti za uvid. Ako ne postoje razmatranja značajnosti u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja razmatranja u prethodnoj točki osiguravaju referentni okvir.

A72. Praktičarevo određivanje značajnosti je pitanje za profesionalnu prosudbu i na njega ima utjecaj praktičareva percepcija potreba namjeravanih korisnika financijskih izvještaja. U tom kontekstu, razumno je da praktičar pretpostavi da korisnici:

• imaju razumno znanje o poslovanju i gospodarskim aktivnostima i računovodstvu te spremnost da proučavaju informacije u financijskim izvještajima s razumnom ustrajnošću;

• razumiju da su financijski izvještaji sastavljeni, prezentirani i podvrgnuti uvidu uz uvažavanje razina značajnosti;

• uviđaju neizvjesnosti svojstvene mjerenju iznosa temeljenog na korištenju procjena, prosudbi i sagledavanju budućih događaja; i

• donose razumne ekonomske odluke na temelju informacija u financijskim izvještajima.

Nadalje, osim u slučaju angažmana uvida poduzetom za financijske izvještaje kojima se namjeravaju zadovoljiti posebne potrebe određenih korisnika, uobičajeno ne sagledava se mogući učinak pogrešnog prikaza na posebne korisnike, kojima se potrebe za informacijama mogu znatno razlikovati.

A73. Praktičareva prosudba o tom što je značajno u vezi s financijskim izvještajima kao cjelinom je ista neovisno o razini uvjerenja koju je stekao praktičar kao osnovi za izražavanje zaključka o financijskim izvještajima.

Mijenjanje značajnosti (Vidjeti točku 44)

A74. Praktičareva utvrđena značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu može se morati izmijeniti tijekom angažmana kao posljedica:

• promjena okolnosti koje su nastupile tijekom uvida. (Na primjer, odluka da se proda značajan dio subjektovog poslovanja.)

• nove informacije ili promjene u praktičarevom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja kao posljedica obavljanja postupaka uvida u skladu s ovim MSU-om. (Na primjer, ako se tijekom uvida ipak pokaže da će stvarni financijski rezultati vjerojatno biti značajno različiti u odnosu na anti-

cipirane financijske rezultate za kraj obračunskog razdoblja koji su početno bili korišteni za utvrđivanje značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu).

*Praktičarevo razumijevanje* (Vidjeti točke 45 – 46)

A75. Praktičar koristi profesionalnu prosudbu da bi utvrdio opseg razumijevanja subjekta i njegovog okruženja koji se zahtijeva kako bi se obavio uvid u subjektove financijske izvještaje u skladu s ovim MSU-om. Praktičareva osnovna preokupacija jest pitanje je li stečeno razmatranje dovoljno za postizanje praktičarevih ciljeva angažmana. Širina i dubina cjelokupnog razumijevanja kojeg stječe praktičar je manja od one koju ima menadžment.

A76. Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja je trajni dinamički proces prikupljanja, ažuriranja i analiziranja informacija kroz cijeli angažman uvida. Praktičarevo razumijevanje se stječe i primjenjuje na ponavljajućoj osnovi tijekom cijelog obavljanja angažman i ažurira se s promjenom u uvjetima i nastupanjem okolnosti. Početni postupci za prihvaćanje i nastavljanje angažmana u vrijeme početka angažmana uvida se temelje na praktičarevom preliminarnom razumijevanju subjekta i okolnosti angažmana. U odnosu s već postojećim klijentom, praktičarevo razumijevanje uključuje znanje stečeno u ranijim angažmanima koje je obavio praktičar u vezi sa subjektovim financijskim izvještajima i drugim financijskim informacijama.

A77. Razumijevanje uspostavlja okvir za povezivanje unutar kojeg praktičar planira i obavlja angažman uvida, te stvara profesionalne prosudbe tijekom cijelog angažmana. Osobito je važno da, razumijevanje treba biti dovoljno da praktičar može identificirati područja u financijskim izvještajima gdje je vjerojatno da mogu nastati značajna pogrešna prikazivanja i, kako bi se bavilo tim područjima, da o njima osigura informacije za praktičarev pristup oblikovanju i obavljanju postupaka.

A78. U stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, praktičar može također razmotriti:

• je li subjekt komponenta grupe subjekata ili pridruženo društvo drugog subjekta

• složenost okvira financijskog izvještavanja

• subjektove obveze ili zahtjeve financijskog izvještavanja i postoje li te obveze ili zahtjevi prema primjenjivom zakonu ili regulativi ili su, u kontekstu aranžmana dobrovoljnog financijskog izvještavanja, uspostavljeni formaliziranim sporazumima o upravljanju ili odgovornostima, na primjer, prema ugovornim sporazumima s trećim stranama

• relevantne odredbe zakona i regulative za koje je opće prihvaćeno da imaju izravni učinak na određivanje značajnih iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima, kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative

• razinu razvijenosti subjektove menadžerske i upravljačke strukture u vezi s rukovođenjem i nadzorom subjektovih računovodstvenih evidencija i sustava financijskog izvještavanja koji podupiru sastavljanje financijskih izvještaja. Manji subjekti često imaju nekolicinu zaposlenika, što može utjecati na to kako menadžment obavlja nadzor. Na primjer, podjela dužnosti može biti neizvediva. Međutim, u manjem subjektu kojim upravlja vlasnik-menadžer, vlasnik-menadžer može biti u mogućnosti učinkovitije obavljati nadzor nego u velikom subjektu. Taj nadzor može kompenzirati općenito ograničenije mogućnosti podjela dužnosti

• pristup »od vrha prema dnu« i subjektovo okruženje kontrola kojim se subjekt bavi s rizicima u vezi s financijskim izvještavanjem i sukladnošću sa subjektovim obvezama financijskog izvještavanja

• razinu razvijenosti i složenosti subjektovih sustava financijskog računovodstva i financijskog izvještavanja i povezanih kontrolama kojima se održavaju subjektove računovodstvene evidencije i povezane informacije

• subjektove postupke za bilježenje, klasificiranje i sažimanje transakcija, akumuliranje informacija za uključivanje u financijske izvještaje i povezana objavljivanja

• vrste pitanja koja zahtijevaju računovodstvena prepravljanja u subjektovim financijskim izvještaja u ranijim razdobljima.

*Oblikovanje i obavljanje postupaka* (Vidjeti točke 47, 55)

A79. Na planirane vrste, vremenski raspored i opseg postupaka koje praktičar smatra potrebnim kako bi pribavio primjerene dokaze kao osnovu za zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini utječu:

(a) zahtjevi ovog MSU-a; i

(b) zahtjevi uspostavljeni primjenjivim zakonom ili regulativom, uključujući i zahtjevi dodatnog izvješćivanja sadržani u primjenjivim zakonima ili regulativama.

A80. Kad je praktičar angažiran radi obavljanja uvida u financijske izvještaje grupe subjekata, planirane vrste, vremenski raspored i opseg postupaka za uvid su usmjerene na postizanje praktičarevih ciljeva za angažman uvida navedene u ovom MSU, ali u kontekstu financijskih izvještaja grupe.

A81. Zahtjevi ovog MSU-a u vezi s oblikovanjem i obavljanjem upita i analitičkih postupaka, te postupcima koji se bave posebnim okolnostima, su oblikovani tako da omoguće praktičaru postizanje ciljeva navedenih u ovom MSU. Okolnosti angažmana uvida se jako razlikuju i, stoga, mogu postojati okolnosti gdje praktičar može smatrati da je djelotvornije ili učinkovitije oblikovati i obaviti druge postupke. Na primjer, ako tijekom stjecanja razumijevanja subjekta, praktičar postane svjestan postojanja značajnog ugovora praktičar može odabrati da pročita ugovor.

A82. Činjenica da praktičar može smatrati nužnim da se obave drugi postupci ne mijenja praktičarev cilj stjecanja ograničenog uvjerenja u vezi s financijskim izvještajima kao cjelini.

Značajne ili neuobičajene transakcije

A83. Praktičar može razmotriti, obavljanje uvida u računovodstvene evidencije s namjerom otkrivanja značajnih ili neuobičajenih transakcija koje mogu zahtijevati posebnu pozornost u uvidu.

Upit (Vidjeti točke 46 – 48)

A84. U uvidu, upit uključuje traženje informacija od menadžmenta i drugih osoba unutar subjekta, koje praktičar smatra primjerenim u okolnostima angažmana. Praktičar može također proširiti upite na dobivanje nefinancijskih podataka ako je prikladno. Ocjenjivanje odgovora koje daje menadžmentom je sastavni dio postupka postavljanja upita.

A85. Ovisno o okolnostima angažmana, upiti mogu također uključivati i upite o:

• radnjama poduzetim na sastancima s vlasnicima, onima koji su zaduženi za upravljanje i njihovim odborima, kao i

o odvijanjima drugih sastanaka, ako ih ima, koje utječu na informacije i objave sadržane u financijskim izvještajima

• priopćenjima koje je subjekt primio ili očekuje da će primiti ili dobiti od regulativnih agencija

• pitanjima koja su se pojavila tijekom primjenjivanja drugih postupaka. Kad obavlja daljnje upite u vezi s otkrivenim nedosljednostima, praktičar razmatra razumnost i dosljednost menadžmentovih odgovora u kontekstu rezultata dobivenih drugim postupcima, kao i praktičarevog poznavanja i razumijevanja subjekta i djelatnosti u kojoj subjekt posluje.

A86. Dokazi pribavljeni upitima su često glavni izvor dokaza o menadžmentovoj namjeri. Međutim, informacije raspoložive za potkrjepljivanje menadžmentove namjere mogu biti ograničene. U tom slučaju, razumijevanje menadžmentove prošlosti provođenja svojih izraženih namjera, razlozi koje je menadžment naveo kao one koji su doveli do izbora određenog pravca djelovanja i menadžmentova mogućnost da provede određeni pravac djelovanja može osigurati relevantne informacije za potvrđivanje dokaza pribavljenih upitom. Važna je primjena profesionalnog skepticizma u ocjenjivanju odgovora koje je dao menadžment kako bi omogućila praktičaru ocijeniti postoji li jedno ili više pitanja koja bi uzrokovala da on povjeruje da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

A87. Obavljanje postupaka postavljanja upita također pomaže praktičaru u stjecanju ili ažuriranju njegovog razumijevanja subjekta i subjektovog okruženja, kako bi mogao identificirati područja u kojima je vjerojatnije da će se pojaviti značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima.

A88. Praktičar može imati dodatne odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektovim nesukladnostima sa zakonima ili regulativama, uključujući i prijevarama, koje se mogu razlikovati ili mogu biti povrh ovog MSU-a, kao što su:

(a) reagiranje na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje, uključujući zahtjeve u vezi s posebnim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;

(b) priopćavanje revizoru otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje, na primjer, partneru u angažmanu za grupu; [11] i

(c) zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

Ispunjavanje bilo koje dodatne odgovornosti može pružiti daljnje informacije koje su relevantne za revizorov posao u skladu s ovim MSU-om (na primjer, u vezi s integritetom menadžmenta ili, ako je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje).

Upit o sposobnosti subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja (Vidjeti točku 48(f))

A89. U malim subjektima često može biti da menadžment ne radi procjenu sposobnosti subjekta za nastavak s vremenski neograničenim poslovanjem, nego se umjesto toga oslanja na poznavanje poslovanja i anticipirane buduće izglede. U tim okolnostima, može biti primjereno raspraviti s menadžmentom srednjoročne i dugoročne poslovne izglede i financiranje, uključujući i razmatranje jesu li argumenti menadžmenta protuslovni praktičarevom razumijevanju subjekta.

Analitički postupci (Vidjeti točke 46 – 47, 49)

A90. U uvidu u financijskih izvještaja, obavljanje analitičkih postupaka pomaže praktičaru u:

• stjecanju ili ažuriranju praktičarevog razumijevanje subjekt i njegovog okruženja, uključujući i da bi mogao prepoznati područja gdje je vjerojatnije pojavljivanje značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima

• otkrivanju nedosljednosti ili odstupanja od očekivanih trendova, vrijednosti ili normi u financijskim izvještajima kao što je razina sukladnosti financijskih izvještaja s ključnim datumima, uključujući i s ključnim pokazateljima uspješnosti

• osiguravanju potvrdnih dokaza u vezi s drugim upitima ili već obavljenim analitičkim postupcima

• služenju kao dodatni postupci kad praktičar postane svjestan pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani. Primjer takvog dodatnog postupka je komparativna analiza mjesečnih prihoda i iznosa rashoda po profitnim centrima, odjelima ili drugim sastavnim dijelovima subjekta kako bi se osigurali dokazi za financijske informacije sadržane u pojedinim stavkama ili objavama sadržanim u financijskim izvještajima.

A91. Različite metode mogu se koristiti za obavljanje analitičkih postupaka. Te metode su u rasponu od jednostavnih usporedbi do obavljanja složenih analiza korištenjem statističkih tehnika. Praktičar može, na primjer, primijeniti analitičke postupke kako bi ocijenio financijske informacije koje utjelovljuju financijski izvještaji pomoću analiza prihvatljivih odnosa između financijskih i nefinancijskih podataka, kao i procjene rezultata usklađenosti s očekivanim vrijednostima u kontekstu prepoznatih odnosa i pojedinačnih stavki koje se čine neuobičajenim, ili koji se razlikuju od očekivanih trendova ili vrijednosti. Praktičar će uspoređivati evidentirane iznose ili pokazatelje izračunane temeljem evidentiranih iznosa, sa svojim očekivanjima stvorenim temeljem informacija dobivenih iz relevantnih izvora. Primjeri izvora informacija koje praktičar često koristi za određivanje očekivanih vrijednosti, ovisno o okolnostima angažmana, uključuju:

• financijske informacije za usporedivo razdoblje odnosno razdoblja, uzimajući u obzir znane promjene

• informacije o očekivanim poslovnim i financijskim rezultatima, kao što su budžeti ili prognoze, uključujući ekstrapolacije iz godišnjih podataka ili podataka za međurazdoblja

• odnose između elemenata financijskih informacija unutar razdoblja

• informacija u vezi s gospodarskom granom u kojoj subjekt posluje, kao što su informacije o pokazatelju bruto dobiti ili usporedba subjektovog pokazatelja obrtaja kupaca s prosjekom grane ili s drugim subjektima usporedive veličine iz iste grane

• odnose financijskih informacija s relevantnim nefinancijskim informacija, kao što su rashodi za plaće u odnosu na broj zaposlenika.

A92. Praktičarevo razmatranje o tom jesu li podaci, koji će se koristiti za analitičke postupke, primjereni za namjeravanu svrhu odnosno svrhe tih postupaka, temelji se na prakti-

[11] Vidjeti, na primjer, točke R360.31 – 360.35 A1 IESBA Kodeksa.

čarevom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, te na njega utječu vrste i izvori podataka, kao i okolnosti u kojima se dobivaju podaci. Sljedeća razmatranja mogu biti relevantna:

• izvor dostupnih informacija. Primjerice, informacija može biti pouzdanija kad je pribavljena iz neovisnog izvora izvan subjekta;

• usporedivost dostupnih informacija. Primjerice, moguće je da će biti potrebno prilagoditi podatke za cjelokupnu granu kako bi bili usporedivi s podacima subjekta koji proizvodi i prodaje specijalizirane proizvode;

• vrsta i relevantnost dostupnih informacija. Primjerice, jesu li budžeti uspostavljeni kao rezultati koji se očekuju ili kao ciljevi koje treba postići; i

• znanje i stručnost uključeni u sastavljanje informacija, kao i povezane kontrole koje su oblikovane da bi osigurale njihovu potpunost, točnost i ispravnost. Takve kontrole mogu uključiti, na primjer, kontrole nad sastavljanjem, pregledavanjem i održavanjem budžetskih informacija.

Postupci za adresiranje posebnih okolnosti

Prijevara i nesukladnost sa zakonima i regulativama (Vidjeti točke 52(a) i (d))

Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

A93. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa mogu ograničavati praktičarevo komuniciranje o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakon ili regulativa mogu posebno zabraniti komuniciranje ili druge radnje, koje mogu naštetiti istrazi primjerenog tijela o stvarnom nezakonitom djelu ili sumnji da je ono počinjeno, uključujući i upozoravanje subjekta, na primjer, kad se od praktičara zahtijeva da izvijesti o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji primjereno nadležno tijelo prema propisima o sprječavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava revizor mogu biti vrlo složena i revizor može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet. U tim okolnostima, pitanja koja sagledava praktičar mogu biti vrlo složena i praktičar može smatrati da je primjereno pribaviti pravni savjet.

Izvješćivanje o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnjom da ona postoji primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta

A94. Izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, može se zahtijevati ili biti primjereno u okolnostima jer:

(a) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi zahtijevaju da praktičar izvijesti;

(b) praktičar je odredio da je, u skladu s etičkim zahtjevima, izvješćivanje primjereno postupanje u odnosu na otkrivenu nesukladnost, ili sumnju da ona postoji (vidjeti točku A95); ili

(c) zakon, regulativa ili relevantni zahtjevi etike daju praktičaru pravo da to učini (vidjeti točku A96).

A95. U nekim slučajevima, relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da praktičar izvijesti ili razmotri je li izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji, primjerena radnja u danim okolnostima. Na primjer, IESBA Kodeks zahtijeva da praktičar poduzme radnje kao reakciju na otkrivenu nesukladnost sa zakonima i regulativama, ili sumnji da ona postoji i da razmotri jesu li potrebne daljnje radnje koje mogu uključivati izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta.[12] IESBA Kodeks objašnjava da se takvo izvješćivanje ne bi smatralo, prema IESBA Kodeksu, kršenjem dužnosti čuvanja povjerljivosti.[13]

A96. Čak ako zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi ne sadrže zahtjeve koji se bave izvješćivanjem o otkrivenim nesukladnostima ili sumnjom da one postoje, oni mogu praktičaru davati pravo da izvijesti primjereno nadležno tijelo izvan subjekta o otkrivenoj prijevari ili nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnji da one postoje.

A97. U drugim okolnostima, izvješćivanje primjerenog nadležnog tijela izvan subjekta o otkrivenoj nesukladnosti sa zakonima i regulativama, ili sumnjom da ona postoji može biti spriječeno praktičarevom dužnošću čuvanja povjerljivosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim zahtjevima.

A98. Određivanje zahtijevano točkom 52(d) može uključivati složena razmatranja i profesionalne prosudbe. U skladu s tim, praktičar može razmotriti da se interno posavjetuje (npr. unutar društva ili mreže) ili na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi predstavljalo kršenje dužnosti čuvanja povjerljivosti). Praktičar može također razmotriti pribavljanje pravnog savjeta da bi shvatio opcije koje ima i profesionalne ili pravne posljedice poduzimanja bilo kojeg određenog pravca djelovanja

Događaji ili uvjeti koji mogu stvarati dvojbu u vezi s korištenjem pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u financijskim izvještajima (Vidjeti točku 54)

A99. Popis čimbenika u nastavku sadrži primjere događaja ili okolnosti koji, pojedinačno ili skupno, mogu stvoriti značajnu dvojbu u vezi s pretpostavkom neograničenosti vremena poslovanja. Popis nije sveobuhvatan, a isto tako i postojanje jedne ili više od navedenih stavki ne znači da postoji značajna neizvjesnost o tom može li subjekt nastaviti s poslovanjem po pretpostavci neograničenosti vremena poslovanja.

Financijski

• Subjekt ima neto obveze ili neto tekuće obveze.

• Zajmovi primljeni pod nepromjenjivim uvjetima približavaju se dospijeću bez realnih izgleda za njihovo obnavljanje ili reprogramiranje; ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročne posudbe za financiranje dugotrajne imovine.

• Postojanje naznaka o otkazivanju financijske suradnje od strane vjerovnika i drugih kreditora.

• Negativni novčani tokovi iz poslovanja iskazani u povijesnim ili prospektivnim financijskim izvještajima.

• Negativni ključni financijski pokazatelji.

• Značajni gubici u poslovanju ili značajno smanjivanje vrijednosti imovine korištene za stvaranje novčanih tokova.

• Kašnjenje u isplatama dividendi ili obustava isplata.

• Nemogućnost isplata vjerovnika na datume dospijeća.

• Nemogućnost poštivanja uvjeta iz ugovora o kreditima.

[12] Vidjeti, na primjer, točke R360.36–360.36 A3 IESBA Kodeksa.

[13] Vidjeti, na primjer, točke R114.1, 114.1 A1 i R360.37 IESBA Kodeksa.

• Promjena kreditnih uvjeta dobavljača na isporuke tek po prethodnom plaćanju.

• Nemogućnost dobivanja financijskih sredstava za razvoj važnog novog proizvoda ili drugih značajnih ulaganja.

Poslovni

• Menadžment namjerava likvidirati subjekt ili prekinuti poslovanje.

• Gubitak ključnih rukovodećih osoba bez mogućnosti njihove zamjene.

• Gubitak glavnih tržišta, povlastica, licenci ili glavnog dobavljača.

• Teškoće sa zaposlenicima.

• Nedostatak važnih zaliha.

• Rast vrlo uspješne konkurencije.

Ostali

• Nepostizanje potrebne visine kapitala ili drugih zakonskih zahtjeva.

• Sudski ili zakonski postupci protiv subjekta koji su u tijeku i mogu, kad se okončaju, rezultirati presudama za koje je malo vjerojatno da će se po njima moći postupiti.

• Promjene zakonskih propisa ili politike vlade za koje se očekuje da će za subjekt imati nepovoljan učinak.

• Neosigurani ili nedovoljno osigurani katastrofalni događaji kad oni nastanu.

Drugi čimbenici često mogu ublažiti značaj takvih događaja ili okolnosti. Na primjer, učinak protumjera, kod subjekta koji nije u mogućnosti redovito otplaćivati svoje dugove, mogu imati menadžmentovi planovi održavanja primjerenih novčanih tokova drugim metodama, kao što je prodajom imovine, reprogramiranjem otplata duga ili pribavljanjem dodatnog kapitala. Slično tome, gubljenje vodećeg dobavljača može biti ublaženo raspolaganjem prikladnog alternativnog izvora opskrbe.

*Usklađivanje financijskih izvještaja s osnovnim računovodstvenim evidencijama* (Vidjeti točku 56.)

A100. Praktičar uobičajeno pribavlja dokaz da su financijski izvještaji u skladu s, ili usklađeni s, osnovnim računovodstvenim evidencijama uspoređivanjem iznosa ili stanja iz financijskih izvještaja s relevantnim računovodstvenim evidencijama kao što je glavna knjiga ili rekapitulacijama ili pregledima koji odražavaju podudarnost ili usklađenost iznosa iz financijskih izvještaja s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama (kao što je bruto bilanca).

*Obavljanje dodatnih postupaka* (Vidjeti točku 57)

A101. Dodatni postupci se zahtijevaju prema ovom MSU ako praktičar postane svjestan pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

A102. Praktičareva reakcija na poduzete dodatne postupke u vezi s nekom stavkom koja uzrokuje da praktičar vjeruje kako može biti značajno pogrešno prikazana u financijskim izvještajima, razlikovat će se od slučaja do slučaja ovisno o okolnostima i pitanje je za praktičarevu profesionalnu prosudbu.

A103. Praktičareva prosudba o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu dodatnih postupaka koji su potrebni da bi se pribavio dokaz ili da zaključi kako nije vjerojatno da postoji značajno pogrešno prikazivanje ili da utvrdi da postoji značajno pogrešno prikazivanje, ravna se prema:

• informacijama pribavljenim praktičarevim ocjenjivanjem rezultata postupaka koji su već obavljeni;

• praktičarevom ažuriranom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja stečenog tijekom odvijanja angažmana; i

• praktičarevom stavu o potrebnoj uvjerljivosti dokaza za bavljenje s pitanjem koje uzrokuje da praktičar vjeruje da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

A104. Dodatni postupci su usmjereni na dobivanje dostatnih i primjerenih dokaza kako bi omogućili praktičaru formiranje zaključka o pitanjima za koja vjeruje da mogu uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Postupci mogu biti:

• dodatni upiti ili analitički postupci, na primjer, kroz obavljanje s većom detaljnošću ili fokusiranjem na izložene stavke (tj. na iznose ili objave u vezi s izloženim računima ili transakcijama odraženim u financijskim izvještajima); ili

• postupci drugih vrsta, na primjer, dokazni testovi detalja ili eksterne konfirmacije.

A105. Sljedeći primjeri ilustriraju praktičarevu ocjenu potrebe obavljanja dodatnih postupaka i praktičarevu reakciju kad smatra da su nužni dodatni postupci.

• Tijekom postavljanja upita i obavljanja analitičkih postupaka u uvidu, praktičareva analiza računa potraživanja pokazuje značajan iznos dospjelih nenaplaćenih potraživanja za koje nema ispravka za sumnjiva i sporna potraživanja.

• To uzrokuje da praktičar povjeruje kako stanje računa potraživanja u financijskim izvještajima može biti značajno pogrešno prikazano. Praktičar tada postavlja upite menadžmentu o tom postoje li nenaplativi računi potraživanja koje treba prikazati kao one s umanjenom vrijednošću.

• Ovisno o menadžmentovom odgovoru, praktičareva ocjena odgovora može:

(a) omogućiti praktičaru da zaključi kako nije vjerojatno da je stanje računa potraživanja značajno pogrešno prikazano. U tom slučaju, ne zahtijevaju se daljnji postupci.

(b) omogućiti praktičaru da zaključi kako to pitanje uzrokuje da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Ne zahtijevaju se daljnji postupci i praktičar bi formirao zaključak da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani.

(c) voditi praktičara k tome da nastavi vjerovati kako je vjerojatno da je stanje računa potraživanja značajno pogrešno prikazano, dok ne osigura dostatne i primjerene dokaze kako bi utvrdio da je stvarno pogrešno.

U tom slučaju, od praktičara se zahtijeva da obavi dodatne postupci, na primjer, da zahtjeva od menadžmenta analizu iznosa uplata primljenih poslije datuma bilance temeljem tih računa kako bi se utvrdili nenaplativi računi potraživanja. Ocjena rezultata dodatnih postupaka može omogućiti praktičaru da ostvari ono što je prethodno navedeno u (a) ili (b). Ako to ne može, od praktičara se zahtijeva da:

(i) nastavi obavljanje dodatnih postupaka dok ne postigne ono što je prethodno navedeno u (a) ili (b); ili

(ii) ako praktičar nije u mogućnosti ili zaključiti kako nije vjerojatno da je pitanje uzrokovalo da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani ili utvrditi da pitanje uzrokuje da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani, tada postoji ograničenje opsega i prak-

tičar nije u mogućnosti formirati nemodificiran zaključak o financijskim izvještajima.

**Pisane izjave** (Vidjeti točke 61 – 63)

A106. Pisane izjave su važan izvor dokaza u angažmanu uvida. Ako menadžment izmijeni ili ne da zahtijevane pisane izjave, to može upozoravati praktičara na mogućnost postojanja jednog ili više značajnih pitanja. Nadalje, zahtjev za pisane, radije nego za usmene, izjave može u mnogo slučajeva potaknuti menadžment da pažljivije razmotri takva pitanja te na taj način poboljšati kvalitetu izjava.

A107. Osim pisanih izjava zahtijevanih u ovom MSU, praktičar može smatrati nužnim zahtijevati druge pisane izjave o financijskim izvještajima. To može biti potrebno, na primjer, da bi se kompletirali praktičarevi dokazi u vezi s određenim stavkama ili objavljivanjima koja su se odrazila financijskim izvještajima gdje praktičar smatra da su takve izjave važne za formiranje zaključka o financijskim izvještajima na modificiranoj ili nemodificiranoj osnovi.

A108. U nekim slučajevima, menadžment može uključiti u pisane izjave formulacije s rezervama koje imaju učinak da su izjave dane prema najboljim saznanjima i u dobroj vjeri. Razumno je da praktičar prihvatiti takvu formulaciju ako je praktičar uvjeren da su izjave dali oni koji imaju odgovarajuće odgovornosti i saznanja o pitanjima uključenim u izjave.

**Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima** (Vidjeti točku 66 – 68)

A109. U nekim okolnostima, može biti da praktičar nije pribavio dokaze koje je očekivao da će pribaviti prvenstveno kroz oblikovanje upita i analitičkih postupaka, kao i postupaka koji se odnose na posebne okolnosti. U takvim okolnostima, praktičar smatra da dokazi pribavljeni obavljenim postupcima nisu dostatni i primjereni da bi se mogao formirati zaključak o financijskim izvještajima. Praktičar može:

• proširiti obavljen posao; ili

• obaviti druge postupke za koje praktičar prosudi da su nužni u danim okolnostima.

Gdje ništa od toga nije izvedivo u danim okolnostima, primjerice, ako član menadžmenta nije dostupan u vrijeme uvida da odgovori na praktičareve upite o značajnim pitanjima, praktičar neće moći pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi mogao formirati zaključak i ovim se MSU-om zahtijeva da utvrditi učinak na izvješće praktičara ili na svoju sposobnost da dovrši angažman. Takva situacija, poput one navedene u točki 57, može nastati čak iako praktičar nije spoznao pitanje odnosno pitanja koja uzrokuju da vjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

*Ograničenja opsega*

A110. Nemogućnost da se obavi određeni postupak ne predstavlja ograničenje opsega uvida ako praktičar može pribaviti dostatne i primjerene dokaze obavljanjem drugih postupaka.

A111. Ograničenja opsega uvida koja nameće menadžment može imati druge posljedice za uvid, kao što su na praktičarevo razmatranje područja u kojima je vjerojatno da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani i na nastavljanje angažmana.

**Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima**

*Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja* (Vidjeti točku 69(a).)

A112. Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u financijskim izvještajima je važan jer obavještava korisnike financijskih izvještaja o okviru na kojem su temeljeni financijski izvještaji. Ako financijski izvještaji su financijski izvještaji posebne namjene, oni mogu biti sastavljeni prema okviru financijskog izvještavanja za posebne namjene koji je dostupan samo strani u angažmanu i praktičaru. Opis korištenog okvira financijskog izvještavanja za posebne namjene je važan, jer financijski izvještaji posebne namjene mogu biti neprikladni za upotrebu različitu od namjeravane upotrebe određene za financijske izvještaje posebne namjene.

A113. Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja koji sadrži neprecizne formulacije s rezervama ili ograničenjima (primjerice, »financijski izvještaji su u suštini sukladni s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja«) nije primjereni opis tog okvira jer on može dovesti u zabludu korisnike financijskih izvještaja.

*Objave učinaka značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima* (Vidjeti točke 69(b)(vi), 71)

A114. Od praktičara se zahtijeva prema ovom MSU da ocijeni osiguravaju li financijski izvještaji primjerene objave kako bi omogućili namjeravanim korisnicima razumjeti učinak značajnih transakcija i događaja na subjektov financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove.

A115. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu sa zahtjevima okvira fer prezentacije, menadžment može trebati uključiti dodatne objave u financijskim izvještajima povrh onih koje izričito zahtijeva primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili, u iznimno rijetkim situacijama, da odstupi od zahtjeva iz okvira, kako bi postigao fer prezentaciju financijskih izvještaja.

Razmatranja u slučaju kad se koristi okvir sukladnosti

A116. U iznimno rijetkim slučajevima, praktičar će smatrati za financijske izvještaje sastavljene u skladu s okvirom sukladnosti da dovode u zabludu ako je praktičar, u skladu s ovim MSU-om, u vrijeme prihvaćanja angažmana utvrdio da je okvir prihvatljiv.

*Kvalitativni aspekti subjektovih računovodstvenih praksa* (Vidjeti točku 70(b))

A117. U razmatranju kvalitativnih aspekata subjektovih računovodstvenih praksi, praktičar može postati svjestan mogućе pristranosti u menadžmentovim prosudbama. Praktičar može zaključiti da kumulativni učinak manjka neutralnosti, zajedno s učinkom očiglednih neispravljenih pogrešnih prikazivanja, uzrokuje da su financijski izvještaji kao cjelina značajno pogrešno prikazani. Pokazatelji manjka neutralnosti koji može utjecati na praktičarevu ocjenu o tom mogu li financijski izvještaji kao cjelina biti značajno pogrešno prikazani uključiti sljedeće:

• selektivno ispravljanje očiglednih pogrešnih prikazivanja na koja je skrenuta pozornost menadžmentu tijekom uvida (na primjer, ispravljanje pogrešnih prikazivanja s učinkom povećavanja zarada u izvještaju, ali ne i ispravljanje pogrešnih prikazivanja koja imaju učinak smanjivanja zarada u izvještaju).

• moguću menadžmentovu pristranost u stvaranju računovodstvenih procjena.

A118. Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti ne znače nužno da ima pogrešnih prikazivanja za stvaranje zaključa-

ka o razumnosti pojedinačnih računovodstvenih procjena. Oni mogu, međutim, utjecati na praktičarevo razmatranje mogu li financijski izvještaji kao cjelina biti značajno pogrešno prikazani.

*Formiranje zaključka* (Vidjeti točku 74)

Opis informacija koje sadrže financijski izvještaji

A119. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, u praktičarevom zaključku se navodi da ništa nije skrenulo praktičarevu pozornost što bi uzrokovalo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, … (ili ne daju istinit i fer prikaz …) u skladu s [primjenjivim okvirom fer prezentacije]. U slučaju mnogih okvira opće namjene, primjerice, zahtijeva se da financijski izvještaji fer prezentiraju (ili daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja subjekta na kraju razdoblja i subjektove financijske uspješnosti i novčanih tokova za to razdoblje.

»*Fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama*« *ili* »*daju istinit i fer prikaz*«

A120. Hoće li koristiti u određenoj jurisdikciji izričaj »fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama« ili izričaj »daju istinit i fer prikaz« utvrđuje se zakonom ili regulativom koja uređuje uvid u financijske izvještaje u toj jurisdikciji ili opće prihvaćenom praksom u toj jurisdikciji. Gdje zakon ili regulativa zahtijeva korištenje različitih riječi, to ne utječe na zahtjev iz ovog MSU-a da praktičar ocijeni fer prezentaciju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije.

*Nemogućnost formiranja zaključka zbog ograničenja u opsegu uvida koji je nametnuo menadžment poslije prihvaćanja angažmana* (Vidjeti točke 15, 82)

A121. Izvedivost povlačenja iz angažmana može ovisiti o stupnju dovršenosti angažmana u vrijeme kad menadžment nameće ograničenje opsega. Ako je praktičar značajno odradio uvid, on može odlučiti da dovrši uvid u razmjeru u kojem je to moguće, suzdrži se od zaključka i objasni ograničenje opsega u točki izvješće koja opisuje osnovu za suzdržavanje od zaključka.

A122. U određenim okolnostima, neće biti moguće povlačenje iz angažmana ako se zakonom ili regulativom zahtijeva od praktičara da nastavi angažman. Na primjer, to može biti u slučaju kad je praktičar imenovan za uvid u financijske izvještaje subjekta iz javnog sektora. To može također biti u slučaju jurisdikcija gdje je praktičar imenovan za uvid u financijske izvještaje koji obuhvaćaju određeno razdoblje ili je imenovan za određeno razdoblje i zabranjeno mu je povlačenje prije dovršavanja uvida u te financijske izvještaje ili prije kraja razdoblja, već prema tom što je primjereno. Praktičar može također razmotriti je li nužno uključiti odjeljak za ostala pitanja u izvješće praktičara kako bi objasnio zašto nije moguće da se praktičar povuče iz angažmana.

Komuniciranje s regulatorima ili subjektovim vlasnicima

A123. Kad praktičar zaključi da je nužno povlačenje iz angažmana zbog ograničenja opsega, mogu postojati profesionalni, pravni ili regulativni zahtjevi da praktičar komunicira s regulatorima ili subjektovim vlasnicima o pitanju povezanom s povlačenjem iz angažmana.

**Izvješće praktičara** (Vidjeti točke 86 – 92)

A124. Pisano izvješće obuhvaća izvješća izdana u papirnatom obliku i ona izdana na elektroničkim medijima.

*Sastavni dijelovi izvješća praktičara* (Vidjeti točku 86)

A125. Naslov u kojem se navodi da izvješće je izvješće neovisnog praktičara, primjerice »Izvješće neovisnog praktičara o uvidu«, potvrđuje da je praktičar ispunio sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću i to stoga razlikuje izvješće neovisnog praktičara od izvješća koje izdaju drugi.

A126. Zakon ili regulativa može određivati na koga se treba nasloviti izvješće praktičara u određenoj jurisdikciji. Izvješće praktičara se uobičajeno naslovljuje na one za koje je izvješće sastavljeno, često ili na dioničare ili na one koji su zaduženi za upravljanje subjektom kojem su financijski izvještaji podvrgnuti uvidu.

A127. Kad praktičar dozna da će financijski izvještaji koji su bili podvrgnuti uvidu biti uključeni u dokument koji sadrži druge informacije, kao što je financijsko izvješće, praktičar može razmotriti, ako oblik prezentacije dopušta, navođenje brojeva stranica na kojima su prikazani financijski izvještaji koji su bili podvrgnuti uvidu. Ovo pomaže korisnicima u identifikaciji financijskih izvještaja na koje se odnosi izvješće praktičara.

*Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje* (Vidjeti točku 86(d))

A128. Zahtjev ovog MSU da praktičar mora pribaviti potvrdu od menadžmenta kako menadžment prihvaća i razumije svoje odgovornosti, i u vezi sa sastavljanjem financijskih izvještaja, i u vezi s angažmanom uvida, je ključan za obavljanje uvida i izvještavanje o angažmanu. Opis menadžmentove odgovornosti u izvješću praktičara osigurava kontekst čitateljima izvješća praktičara za menadžmentove odgovornosti o tome kako su one povezane s obavljenim angažmanom uvida.

A129. U izvješću praktičara ne treba se izričito pozivati na »menadžment« nego se umjesto toga može koristiti pojam koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. U nekim zakonodavstvima, primjereni poziv je na one koji su zaduženi za upravljanje subjektom.

A130. Mogu postojati okolnosti kad je primjereno da praktičar proširi opis menadžmentovih odgovornosti iz ovog MSU-a kako bi, u kontekstu zakonodavstva ili zbog vrste subjekta, odražavao dodatne odgovornosti koje su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja.

A131. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa koja propisuje menadžmentove odgovornosti može se posebno odnositi na odgovornost za primjerenost poslovnih knjiga i računovodstvenih evidencija ili računovodstvenog sustava. Budući da su knjige, evidencije i sustavi sastavni dio interne kontrole, ovaj MSU ne sadrži takve opise ili u njemu nema posebnih poziva na njih.

Praktičareva odgovornost (Vidjeti točku 86(f))

A132. U izvješću praktičara se navodi da je odgovornost praktičara izraziti zaključak o financijskim izvještajima temeljeno na obavljenom uvidu, kako bi se usporedila odgovornost revizora s odgovornošću menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja.

Poziv na standarde (Vidjeti točku 86(f))

A133. Poziv na standarde koje je koristio praktičar u uvidu obavještava korisnike izvješća praktičara da je uvid bio obavljen u skladu s utvrđenim standardima.

Komuniciranje o sadržaju uvida u financijske izvještaje (Vidjeti točku 86(g))

A134. Opis sadržaja angažmana uvida u izvješću praktičara objašnjava opseg i ograničenja angažmana poduzetog za dobrobit čitatelja izvješća. To objašnjenje pojašnjava, kako bi se izbjegla dvojba, da uvid nije revizija i da, u skladu s tim, praktičar nije izrazio mišljenje na osnovi revizije o financijskim izvještajima.

Opis primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i kako on može utjecati na praktičarev zaključak (Vidjeti točku 86(i)(ii))

A135. Navođenje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u praktičarevom zaključku je s namjerom informiranja korisnika izvješća praktičara o kontekstu u kojem je izražen zaključak. Ono nije namijenjeno da ograniči ocjenjivanje koje se zahtijeva u točki 30(a). Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja se navodi riječima kao što su:

»… u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja;« ili

»… u skladu s računovodstvenim načelima opće prihvaćenim u jurisdikciji X …«.

A136. Kad primjenjivi okvir financijskog izvještavanja obuhvaća standarde financijskog izvještavanja i zakonske ili regulatorne zahtjeve, okvir se navodi riječima kao što su »… u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i zahtjevima Zakona o korporacijama jurisdikcije X.«

Odjeljak s osnovom za modifikaciju kad je zaključak modificiran (Vidjeti točku 85(h)(ii))

A137. Negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka u vezi s određenim pitanjem opisanim u odjeljku s osnovom za modifikaciju ne opravdava ispuštanje opisa drugih identificiranih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju praktičarevog zaključka. U takvim slučajevima, objavljivanje takvih drugih pitanja koje je praktičar spoznao može biti relevantno za korisnike financijskih izvještaja.

Potpis praktičara (Vidjeti točku 86(l))

A138. Praktičarev potpis je ili u ime praktičareve društva ili osobno ime praktičara, ili i u ime praktičareva društva i osobno ime praktičara, već prema tom što je primjereno u određenom zakonodavstvu. Osim praktičarevog potpisa, u nekim zakonodavstvima, može se zahtijevati od praktičara da u izvješću praktičara navede oznaku svoje profesionalne pripadnosti ili dozvolu koje je izdalo mjerodavno tijelo za licenciranje u toj jurisdikciji.

*Upozoravanje čitatelja da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene* (Vidjeti točku 88)

A139. Financijski izvještaji posebne namjene mogu se koristiti za svrhe različite od one za koju su bili namijenjeni. Na primjer, regulator može zahtijevati od određenih subjekata da javno objave financijske izvještaje posebne namjene. Kako bi se izbjegli nesporazumi, važno je da praktičar upozori korisnike izvješća praktičara da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom posebne namjene i, da zbog toga, ne moraju biti prikladni za druge svrhe.

Ograničavanje distribucije ili upotrebe

A140. Osim upozoravanja čitatelja izvješća praktičara koje je zahtijevano ovim MSU-om kad su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira posebne namjene, praktičar može razmotriti da je primjereno naznačiti da je to izvješće praktičara namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili upotrebe izvješća praktičara. U tim okolnostima, točka koja sadrži upozorenje o korištenju okvira posebne namjene može se proširiti tako da uključi ta druga pitanja i u skladu s tim i izmjenu podnaslova.

*Ostale odgovornosti za izvješćivanje* (Vidjeti točku 91)

A141. U nekim zakonodavstvima, praktičar može imati dodatne odgovornosti da izvijesti o drugim pitanjima koja su povrh odgovornosti praktičara prema ovom MSU. Na primjer, može se tražiti od praktičara da izvijesti o određenim pitanjima ako ih praktičar uoči tijekom obavljanja uvida u financijske izvještaje. Alternativno, od praktičara se može tražiti da obavi dodatne posebne postupke i izvijesti o njima ili izrazi zaključak o određenim pitanjima kao što je primjerenost poslovnih knjiga i računovodstvenih evidencija. Standardi angažmana uvid u financijske izvještaje u određenom zakonodavstvu mogu pružiti upute o odgovornosti praktičara u vezi s određenim dodatnim odgovornostima za izvješćivanje u tom zakonodavstvu.

A142. U nekim slučajevima, relevantni zakon ili regulativa može zahtijevati ili dopuštati da praktičar izvijesti o tim drugim odgovornostima unutar izvješća praktičara o financijskim izvještajima. U drugim slučajevima, može se zahtijevati od praktičara, ili mu se dopuštati, da izvijesti o njima u odvojenom izvješću.

A143. Te druge odgovornosti izvješćivanja se iznose u odvojenom dijelu izvješća praktičara, kako bi ih se jasno razlikovalo od to praktičareve odgovornosti prema ovom MSU da izvijesti o financijskim izvještajima. Gdje je relevantno, taj dio može sadržati podnaslov ili više njih s opisom sadržaja odjeljaka s drugim odgovornostima izvješćivanja. U nekim zakonodavstvima, dodatnim odgovornostima izvješćivanja može se baviti u izvješću koje je odvojeno od izvješća praktičara sastavljenog za uvid u financijske izvještaje.

*Datum izvješća praktičara* (Vidjeti točke 86(k), 92)

A144. Datum izvješće praktičara informira korisnike izvješće praktičara da je praktičar sagledao učinke događaja i transakcija koje je uočio i koje su nastale do tog datuma.

A145. Praktičarev zaključak se daje o financijskim izvještajima i odgovornost za financijske izvještaje snosi menadžment. Praktičar nije u položaju da stvori zaključak kako su pribavljeni dostatni i primjereni dokazi sve dok se ne uvjeri da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, i da je menadžment prihvatio odgovornost za njih.

A146. U nekim zakonodavstvima, zakon ili regulativa navodi osobe ili tijela (na primjer, upravu) koji su odgovorni za stvaranje zaključka da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke, te određuje potreban postupak odobravanja. U takvim slučajevima, dokaz o odobravanju se dobiva prije datiranja izvješća o financijskim izvještajima. U drugim zakonodavstvima, međutim, postupak odobravanja nije propisan u zakonu ili

regulativi. U takvim slučajevima, postupci po kojima subjekt provodi pripremanje i dovršavanje svojih financijskih izvještaja sagledava se u kontekstu njegovih struktura rukovođenja i upravljanja kako bi se identificirale osobe ili tijela s nadležnošću za zaključivanje da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa može navesti trenutak u postupku izvještavanja o financijskim izvještajima u kojoj se očekuje da će biti dovršen uvid.

A147. U nekim zakonodavstvima, potrebno je da dioničari konačno odobre financijske izvještaje prije nego što se javno objave financijski izvještaji. U tim zakonodavstvima praktičaru nije potrebno konačno odobrenje dioničara da stvori zaključak o financijskim izvještajima. Datum odobravanja financijskih izvještaja za svrhe ovog MSU-a je, već prema tome što je ranije, datum s kojim su oni s priznatom nadležnošću utvrdili da su sastavljeni svi izvještaji koje obuhvaćaju financijski izvještaji, uključujući i povezane bilješke ili datum s kojim su oni s priznatom nadležnošću potvrdili da su preuzeli odgovornost za njih.

*Izvješće praktičara propisano zakonom ili regulativom* (Vidjeti točke 34 – 35, 86)

A148. Dosljednost u izvješću praktičara, kad je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om, unapređuje povjerenje na globalnom tržištu olakšavanjem identificiranja uvida u financijske izvještaje koji su bili obavljeni u skladu s globalno prihvaćenim standardima. Izvješće praktičara može se pozivati na ovaj MSU-a kad se razlike između zakonskih ili regulativnih zahtjeva i ovog MSU odnose samo na izgled ili terminologiju izvješća praktičara i, kao minimum, izvješće je u skladu sa zahtjevima iz točke 86 ovog MSU. U skladu s tim, u takvim okolnostima smatra se da je praktičar postupio u skladu sa zahtjevima ovog MSU-a, čak i kad je korišten izgled ili terminologija izvješća praktičara naveden zakonskim ili regulatornim zahtjevima izvještavanja. Gdje određeni zahtjevi u određenom zakonodavstvu nisu u suprotnosti s ovim MSU-om, primjena izgleda i terminologije korištene u ovom MSU pomaže korisnicima izvješća praktičara da lakše identificiraju izvješće praktičara kao izvješće o uvidu u financijske izvještaje obavljenom u skladu s ovim MSU-om. U zahtjevima ovog MSU-a u vezi s prihvaćanjem angažmana uvida i nastavljanja odnosa s klijentom su obrađene okolnosti gdje zakon ili regulativa propisuje izgled ili terminologiju izvješća praktičara na način koji je značajno različit od zahtjeva ovog MSU-a.

*Izvješća praktičara za uvide obavljene u skladu i s relevantnim standardima određenog zakonodavstva i s ovim MSU-om* (Vidjeti točku 86(f))

A149. Kad, osim što postupa u skladu sa zahtjevima ovog MSU-a, praktičar također postupa u skladu s relevantnim nacionalnim standardima, u izvješću navesti da je uvid bio obavljen u skladu i s ovim MSU-om i s relevantnim nacionalnim standardima za angažman uvida u financijske izvještaje. Međutim, poziv i na ovaj MSU i na relevantne nacionalne standarde nije primjeren ako postoji sukob između zahtjeva ovog MSU-a i onih u relevantnim nacionalnim standardima koji bi vodio formiranju različitog zaključka praktičara ili da ne bude uključen u odjeljak za isticanje pitanja koji bi, u određenim okolnostima, bio zahtijevan ovim MSU-om. U takvom slučaju, izvješće praktičara poziva se samo na relevantne standarde (ili ovaj MSU ili relevantne nacionalne standarde) u skladu s kojima je bilo sastavljeno izvješće praktičara.

*Ilustrativna izvješća uvida* (Vidjeti točku 86)

A150. Dodatak 2 ovog MSU-a sadrži ilustracije izvješća praktičara za uvid u financijske izvještaje koje uključuju zahtjeve ovog MSU-a u vezi s izvješćivanjem.

**Dokumentacija**

*Pravodobnost dokumentacije angažmana* (Vidjeti točku 93)

A151. MSKK 1 zahtijeva da društvo uspostavi vremenske rokove koji odražavaju obvezu pravodobnog dovršavanja cjeline konačnih dosjea angažmana.

**Dodatak 1**

(Vidjeti točku A56)

ILUSTRATIVNO PISMO O PREUZIMANJU ANGAŽMANA UVIDA U POVIJESNE FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

U nastavku je primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida u financijske izvještaje opće namjene sastavljenih u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima) koje ilustrira relevantne zahtjeve i upute ovog MSU-a. Ovo pismo nije i jedino moguće, nego je namijenjeno da bude vodič koji se može koristiti u vezi s razmatranjima navedenim u ovom MSU-u. Trebat će ga mijenjati u skladu s pojedinačnim zahtjevima i okolnostima. Sastavljeno je u vezi s uvidom u financijske izvještaje za jedno izvještajno razdoblje i zahtijevalo bi prilagodbe ako bi se namijenilo ili očekivalo da će se primjenjivati u uzastopnim revizijama. Može biti primjereno tražiti pravni savjet o tome je li neko predloženo pismo prikladno.

* * *

Odgovarajućem predstavniku menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje Društva ABC[14]:

[*Cilj i opseg uvida*]

Vi[15] ste tražili uvid u financijske izvještaje opće namjene Društva ABC, koji obuhvaća izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i rezervi i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu i sažetak značajnih računovodstvenim politika i ostale objašnjavajuće informacije. Zadovoljstvo nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana uvida.

Naš uvid ćemo obaviti s ciljem izražavanja našeg zaključka o financijskim izvještajima. Naš zaključak, ako bude nemodificiran, bit će u obliku »Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu fer prezentacija, u svim značajnim odrednicama, (*ili ne daju istinit i fer prikaz*) financijskog položaja Društva na [datum] i njegove financijske uspješnosti i novčanih tokova za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).«

[*Praktičareve odgovornosti*]

Mi ćemo obaviti naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažman uvida u po-*

[14] Naslovnici i pozivi u pismu bit će oni koji su primjereni u danim okolnostima angažmana, kao i u relevantnoj jurisdikciji. Važno je da se poziva na odgovarajuće osobe – vidjeti točku 36 ovog MSU-a.

[15] Kroz ovo pismo, pozivi na »vi«, »mi«, »naš«, »menadžment«, »oni koji su zaduženi za upravljanje« i »praktičar« trebaju se koristiti ili izmijeniti već prema tome što je primjereno u okolnostima.

*vijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nešto skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. MSU 2400 (izmijenjen) također zahtijeva od nas da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Mi ćemo obaviti postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta prema primjerenosti i primjenjivanja analitičkih postupaka, te ocijeniti pribavljene dokaze. Mi ćemo također obaviti dodatne postupke ako spoznamo pitanja koja uzrokuju da povjerujemo kako financijski izvještaji kao cjelina mogu biti značajno pogrešno prikazani. Ti postupci se obavljaju kako bi nam omogućili da izrazimo naš zaključak o financijskim izvještajima u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen). Postupci koje će se odabrati ovisit će o onom što mi smatramo nužnim primjenjujući našu profesionalnu prosudbu, temeljenu na našem razumijevanju Društva ABC i njegovog okruženja i našem razumijevanju MSFI-ova i njihove primjene u kontekstu djelatnosti.

Uvid nije revizija financijskih izvještaja, stoga:

(a) postoji razmjerno viši rizik nego što bi bio u reviziji, da svako značajno pogrešno prikazivanje koje može postojati u financijskim izvještajima podvrgnutim uvidu može biti neotkriveno uvidom, čak ako je uvid ispravno obavljen u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen).

(b) u izražavanju našeg zaključka temeljem uvida u financijske izvještaje, u našem izvješću o financijskim izvještajima će se izraziti suzdržanost od izražavanja bilo kakvog mišljenja na osnovi revizije o financijskim izvještajima.

[*Odgovornosti menadžmenta i identificiranje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja (za svrhe ovog primjera pretpostavlja se da praktičar nije utvrdio da zakon ili regulativa propisuje ove odgovornosti s odgovarajućim nazivima; zbog toga se koriste opisi iz točke 30(b) ovog MSU-a).*]

*Naš uvid obavit ćemo na osnovi toga da [menadžment i, gdje je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje]*[16] potvrde i razumiju da snose odgovornost:

(a) za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima[17];

(b) za onakve interne kontrole kakve [menadžment] odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške; i

(c) osigurati nam:

(i) pristup svim informacijama za koje [menadžment] spozna da su relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja;

(ii) dodatne informacije koje mi možemo zahtijevati od [menadžmenta] za svrhu uvida; i

(iii) neograničeni pristup osobama unutar Društva ABC od kojih smo odredili da je nužno pribaviti dokaze.

Kao dio našeg postupka uvida, mi ćemo zahtijevati od [menadžmenta i, gdje je primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje], pisane potvrde u vezi s prezentacijama koje su nam dane u vezi s uvidom.

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu suradnju s Vašim osobljem tijekom uvida.

[*Ostale relevantne informacije*]

[*Unijeti ostale informacije, kao što su sporazum o naknadama, fakturiranje i ostali posebni uvjeti, već prema tome što je primjereno.*]

*[Izvješćivanje]*

[*Unijeti odgovarajući poziv na očekivani oblik i sadržaj izvješća praktičara.*]

Moguće je da će biti potrebno mijenjati oblik i sadržaj našeg izvješća u kontekstu naših nalaza iz uvida.

Molimo da nam vratite potpisan primjerak ovog pisma kao dokaz vašeg prihvaćanja i suglasnosti s aranžmanom za naš uvid u financijske izvještaje, kao i s našim odnosnim odgovornostima.

Društvo XYZ

Prihvaćeno i dana suglasnost u ime Društva ABC

(potpis)

_____

Ime i funkcija

Datum

**Dodatak 2**

(Vidjeti točku A150)

ILUSTRATIVNO PRAKTIČAREVO IZVJEŠĆE O UVIDU

**Izvješća o uvidu u financijske izvještaje opće namjene**

*Ilustrativna izvješća o uvidu s nemodificiranim zaključcima*

• Ilustracija 1: Praktičarevo izvješće o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s okvirom fer prezentacije oblikovanim da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika. (Na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte).

*Ilustrativna izvješća o uvidu s modificiranim zaključcima*

• Ilustracija 2: Praktičarevo izvješće koje sadrži zaključak s rezervom zbog očiglednog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti oblikovan je da ispuni uobičajene potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira sukladnosti).

• Ilustracija 3: Praktičarevo izvješće koje sadrži zaključak s rezervom zbog praktičareve nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).

• Ilustracija 4: Praktičarevo izvješće koje sadrži negativni zaključak zbog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).

• Ilustracija 5: Praktičarevo izvješće koje sadrži suzdržanost od zaključka zbog praktičareve nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze za više sastavnih dijelova financijskih izvještaja koja ima za posljedicu nemogućnost dovršavanja uvida. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).

**Izvješća o uvidu u financijske izvještaje posebne namjene**

• Ilustracija 6: Praktičarevo izvješće o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ugovornim obvezama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).

[16] Koristiti terminologiju već prema tome koja je odgovarajuća u danim okolnostima.

[17] Ili, ako je primjereno, »za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s MSFI- ima«.

• Ilustracija 7: Praktičarevo izvješće o pojedinom financijskom izvještaju sastavljenom u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu novčanih primitaka i izdataka (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

**Ilustracija 1**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja.**
- **Financijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta za opću namjenu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte.**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Povrh uvida u financijske izvještaje, praktičar ima druge odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

**Izvješće o financijskim izvještajima**[18]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

*Menadžmentova*[19] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte[20], i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

*Praktičareva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo mišljenje na osnovi revizije o tim financijskim izvještajima.

*Zaključak*

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, i njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte.

**Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima**

[Oblik i sadržaj ovog dijela praktičareva izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju praktičarevih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Praktičarev potpis]

[Datum praktičareva izvješća]

[Praktičareva adresa]

**Ilustracija 2**

**Okolnosti uključiti sljedeće:**

- **Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja koji zahtijeva zakon ili regulativa.**
- **Financijske izvještaje sastavio je menadžment subjekta za opću namjenu u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ Zakonom) jurisdikcije X (tj. okvirom financijskog izvještavanja, koji obuhvaća zakon ili regulativu, oblikovan za ispunjavanje uobičajenih potreba za financijskim informacijama širokog kruga korisnika, ali koji nije okvir fer prezentacije).**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Temeljeno na uvidu, zalihe su pogrešno prikazane. Pogrešni prikaz je značajan ali ne i prožimajući za financijske izvještaje.**
- **Povrh uvida u financijske izvještaje, praktičar ima druge odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

**Izvješće o financijskim izvještajima**[21]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

[18] Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov – »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

[19] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

[20] Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve…«.

[21] Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov – »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

*Menadžmentova[22] odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s XYZ zakonom jurisdikcije X, i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

*Praktičareva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo mišljenje na osnovi revizije o tim financijskim izvještajima.

*Osnova za zaključak s rezervom*

Zalihe Društva se iskazuju u izvještaju o financijskom položaju u xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže, nego ih je iskazao isključivo po trošku što predstavlja odstupanje od zahtjeva okvira financijskog izvještavanja (XYZ Zakon) jurisdikcije X. Evidencije Društva pokazuju da bi bio potreban ispravak zaliha u iznosu xxx za njihovo svođenje na neto nadoknadivu vrijednost da je menadžment iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i dionički kapital i rezerve bi se smanjili za xxx, xxx i xxx, svaki.

*Zaključak s rezervom*

Temeljem našeg uvida, osim za učinke pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji Društva ABC nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ Zakon) jurisdikcije X.

**Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima**

[Oblik i sadržaj ovog dijela praktičareva izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju praktičarevih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Praktičarev potpis]

[Datum praktičareva izvješća]

[Praktičareva adresa]

[22] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

**Ilustracija 3**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment subjekta u skladu s (okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za postizanje fer prezentacije i različit je od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja).**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Praktičar nije mogao pribaviti dostatne i primjerene dokaze u vezi ulaganja u inozemno pridruženo društvo. Mogući učinci nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza se smatraju da su značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje.**
- **Praktičar nema drugih odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu povrh uvida u konsolidirane financijske izvještaje.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

**Menadžmentova[23] odgovornost za financijske izvještaje**

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciji tih financijskih izvještaja u skladu s [naziv primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na jurisdikciju ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kad korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja][24] i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

**Praktičareva odgovornost**

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita mena-

[23] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

[24] Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s [ime primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući poziv na jurisdikciju ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kad korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, i za takve…«.

džmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo mišljenje na osnovi revizije o tim financijskim izvještajima.

**Osnova za zaključak s rezervom**

Ulaganje Društva ABC u inozemno pridruženo društvo XYZ stečeno tijekom godine i obračunato po metodi udjela iskazano je u izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine u iznosu xxx i udio Društva ABC u neto dobiti Društva XYZ u iznosu od xxx uključen je u dobit Društva ABC za tada završenu godinu. Nismo mogli dobiti pristup relevantnim informacijama Društva XYZ u vezi s knjigovodstvenim iznosom ulaganja Društva ABC u Društvo XYZ sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine i udjelu Društva ABC u neto dobiti za godinu Društva XYZ. U skladu s tim, nismo mogli obaviti postupke koje smo smatrali nužnim.

**Zaključak s rezervom**

Temeljem našeg uvida, osim za moguće učinke pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako priloženi financijski izvještaji Društva ABC nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20X1. godine, i njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s [naziv primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na jurisdikciju ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kad korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]

[Praktičarev potpis]

[Datum praktičareva izvješća]

[Praktičareva adresa]

**Ilustracija 4**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Uvid u konsolidirane financijske izvještaje opće namjene koje je sastavio menadžment matice u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani zbog nekonsolidiranja ovisnog društva. Značajno pogrešno prikazivanje smatra se prožimajućim za financijske izvještaje. Učinci pogrešnog prikazivanja na financijske izvještaje nisu bili utvrđeni jer to nije bilo izvedivo.**
- **Praktičar nema drugih odgovornosti izvješćivanja prema lokalnom zakonu povrh uvida u konsolidirane financijske izvještaje.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

**Izvješće o konsolidiranim financijskim izvještajima**[25]

Obavili smo uvid u priložene konsolidirane financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

*Menadžmentova*[26] *odgovornost za financijske izvještaje*

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[27] i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

*Praktičareva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim konsolidiranim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u konsolidirane financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo mišljenje na osnovi revizije o tim financijskim izvještajima.

*Osnova za negativni zaključak*

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, Društvo nije konsolidiralo financijske izvještaje ovisnog društva XYZ koje je Društvo steklo tijekom 20X1., a zbog toga što Društvo još nije moglo utvrditi fer vrijednosti na dan stjecanja određene značajne imovine i obveza podružnice. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, podružnica je trebala biti obuhvaćena konsolidacijom jer ju Društvo kontrolira. Da je podružnica XYZ bila konsolidirana to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih financijskih izvještaja.

*Negativni zaključak*

Temeljem našeg uvida, zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za negativni zaključak, konsolidirani financijski izvještaji Društva ABC nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili *ne prikazuju istinito i fer*) financijski položaj Društva ABC i njegovih podružnica na 31. prosinca 20X1. godine, i njihovu financij-

[25] Podnaslov »Izvješće o financijskim izvještajima« nije nužan u okolnostima kad nije primjenjiv drugi podnaslov – »Izvješće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima«.

[26] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

[27] Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve…«.

sku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

**Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima**

[Oblik i sadržaj ovog dijela praktičareva izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju praktičarevih drugih odgovornosti izvještavanja.]

[Praktičarev potpis]

[Datum praktičareva izvješća]

[Praktičareva adresa]

**Ilustracija 5**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene koje je sastavio menadžment subjekta u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Praktičar nije u mogućnosti formirati zaključak o financijskim izvještajima zbog toga što ne može pribaviti dostatne i primjerene dokaze o više elemenata financijskih izvještaja i praktičar vjeruje da je učinak značajan i prožimajući za financijske izvještaje. Konkretnije, praktičar nije bio u mogućnosti pribaviti dokaze o subjektovim zalihama i potraživanja iz poslovanja.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Bili smo angažirani za uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

**Menadžmentova[28] odgovornost za financijske izvještaje**

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja[29] i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

**Praktičareva odgovornost**

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Zbog pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost, međutim, nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze kao osnovu za izražavanje zaključka o financijskim izvještajima.

**Osnova za suzdržanost od zaključka**

Menadžment nije obavio inventuru zaliha na kraju godine. Nismo bili u mogućnosti obaviti postupke koje smo smatrali nužnim u vezi s količinama zaliha sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine koje su bile iskazane u iznosu od xxx u izvještaju o financijskom položaju na 31. prosinca 20X1. godine.

Osim toga, uvođenje novog kompjutoriziranog sustava za potraživanja iz poslovanja u rujnu 20X1. godine rezultiralo je brojnim pogreškama u iskazivanju potraživanja i zaliha. Do datuma našeg izvješća, menadžment još uvijek uklanja manjkavosti sustava i ispravlja pogreške. Posljedica tih pitanja jest da nismo mogli utvrditi da li bi bila potrebna neka prepravljanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja, i stavkama od kojih se sastoji izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjeni kapitala i rezervi i izvještaj o novčanom toku.

**Suzdržanost od zaključka**

Zbog važnosti pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za suzdržanost od zaključka, nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze za formiranje zaključka o priloženim financijskim izvještajima. U skladu s tim, ne izražavamo zaključak o tim financijskim izvještajima.

[Praktičarev potpis]

[Datum praktičareva izvješća]

[Praktičareva adresa]

**Ilustracija 6**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Financijske izvještaje je sastavio menadžment subjekta u skladu s odredbama ugovora koje se odnose na financijsko izvještavanje (to je okvir posebne namjene) kako bi ispunio svoje obveze iz tog ugovora. Menadžment nema mogućnost izbora okvira financijskog izvještavanja.**
- **Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir sukladnosti.**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Distribucija ili korištenje praktičarevog izvješća je ograničeno.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 20X1. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanom toku za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija. Menadžment Društva ABC sastavio je financijske izvještaje temeljeno na odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z ugovora zaključenog 1. siječnja 20X1. godine između Društva ABC i Društva DEF (»Ugovor«).

**Menadžmenova[30] odgovornost za financijske izvještaje**

Menadžment je odgovoran za sastavljanje tih financijskih izvještaja u skladu s odredbama o financijskom izvještavanju iz odjeljka Z Ugovora i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

**Praktičareva odgovornost**

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) za-

[28] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

[29] Kad je menadžmentova odgovornost sastaviti financijske izvještaje koji pružaju istinit i fer prikaz, ovo može glasiti: »Menadžment je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja koji istinito i fer prikazuju u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, i za takve…«.

[30] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

htijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo mišljenje na osnovi revizije o tim financijskim izvještajima.

**Zaključak**

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz poglavlja Z Ugovora.

**Računovodstvena osnova i ograničenje distribucije i uporabe**

Bez modificiranja našeg zaključka, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji sastavljeni su kako bi pomogli Društvu ABC da postupi u skladu s odredbama za financijsko izvještavanje iz gore spomenutog Ugovora. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo Društvu ABC i DEF i ne smije se distribuirati ili dati na upotrebu ostalim stranama.

[Praktičarev potpis]

[Datum praktičareva izvješća]

[Praktičareva adresa]

**Ilustracija 7**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Uvid u izvještaj o novčanim priljevima i odljevima.**
- **Financijski izvještaj je sastavio menadžment subjekta u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne (priljevi i odljevi novca) kao reakciju na zahtjev primljen od vjerovnika da pruži informacije o novčanim tokovima. Primijenjena računovodstvena osnova za sastavljanje financijskog izvještaja je dogovorena između subjekta i vjerovnika.**
- **Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je okvir fer prezentacije oblikovan u svrhu ispunjenja potreba za financijskim informacijama posebnih korisnika.**
- **Praktičar je odredio da je primjereno koristiti frazu »fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama« u praktičarevu zaključku.**
- **Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.**
- **Distribucija ili korištenje praktičarevog izvješća nije ograničena.**

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA O UVIDU

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo uvid u priloženi izvještaj o novčanim priljevima i odljevima Društva ABC za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine i sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija (zajedno – »financijski izvještaj«). Menadžment Društva ABC je sastavio financijski izvještaj koristeći računovodstvenu osnovu po načelu blagajne opisanu u bilješci X.

**Menadžmentova[31] odgovornost za financijske izvještaje**

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne opisanom u bilješci X, i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

**Praktičareva odgovornost**

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. MSU 2400 (izmijenjen) zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljene u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjen) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti, i primjenjivanju analitičkih postupaka, te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo mišljenje na osnovi revizije o tim financijskim izvještajima.

**Zaključak**

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako taj financijski izvještaj ne prezentira fer, u svim značajnim odrednicama, novčane priljeve i odljeve Društva ABC za godinu završenu na 31. prosinca 20X1. u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne opisanom u bilješci X.

**Računovodstvena osnova**

Bez modificiranja našeg zaključka, skrećemo pozornost na bilješku X uz financijske izvještaje, koja opisuje računovodstvenu osnovu. Financijski izvještaji su sastavljeni kako bi osigurali informacije vjerovniku XYZ. Kao posljedica toga, financijski izvještaji mogu biti neprikladni za ostale svrhe.

[Praktičarev potpis]

[Datum praktičareva izvješća]

[Praktičareva adresa]

## MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2410

## UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA KOJI 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 |


[31] Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

| | |
|---|---|
| Cilj angažmana uvida u financijske informacije međurazdoblja | 7 – 9 |
| Dogovaranje uvjeta angažmana | 10 – 11 |
| Postupci uvida u financijske informacije međurazdoblja | 12 – 29 |
| Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja | 30 – 33 |
| Izjave menadžmenta | 34 – 35 |
| Revizorova odgovornost za prateće informacije | 36 – 37 |
| Komuniciranje | 38 – 42 |
| Izvješćivanje o sadržaju, opsegu 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 kad 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 opsega 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 informacija 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*«.

**Uvod**

1. Svrha je ovog Međunarodnog standarda za angažman uvida (MSU-a) uspostaviti standarde i pružiti smjernice o revizorovim profesionalnim odgovornostima kad 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 područje koje uređuje ovaj MSU ograničeno na uvid u financijske informacije međurazdoblja koji obavlja neovisni revizor financijskih izvještaja subjekta.
2. Za svrhu ovog MSU-a, financijske informacije međurazdoblja su financijske informacije koje su pripremljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja[1] i sadrže ili potpuni ili skraćeni skup financijskih izvještaja za razdoblje koje je kraće od subjektove poslovne godine.
3. **Revizor koji je angažiran kako bi obavio uvid u financijske informacije međurazdoblja mora 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. Kad 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 (izmijenjen) – *Angažmani uvida u financijske izvještaje*. Budući da profesionalni računovođa u javnoj praksi uobičajeno nema isto razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i o njegovim internim kontrolama, kao revizor subjekta, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba obaviti različite upite i postupke kako bi postigao cilj uvida.

3a. Ovaj MSU je usmjeren na uvid u financijske informacije međurazdoblja kojeg obavlja subjektov revizor. Međutim, mora ga se primijeniti, uz prilagodbe koje su nužne u danim okolnostima, kad subjektov revizor preuzme angažman uvida u povijesne financijske informacije koje nisu financijske informacije međurazdoblja nekog klijenta revizije*.

**Opća načela uvida u financijske informacije međurazdoblja**

4. **Revizor mora poštivati etičke zahtjeve relevantne za reviziju godišnjih financijskih izvještaja subjekta.** Ti etički zahtjevi usmjeravaju profesionalne odgovornosti u sljedećim područjima: neovisnost, integritet, objektivnost, profesionalna kompetentnost i dužna pažnja, povjerljivost, profesionalno ponašanje i tehničke standarde.
5. **Revizor mora 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, prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana, dodjeljivanje tima koji će obaviti angažman, obavljanje angažmana i monitoring.
6. **Revizor mora planirati i obaviti uvid uz primjenu profesionalnog skepticizma, prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje imaju za posljedicu da je potrebno značajno prepravljanje 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**

7. 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 neprimjerenog zaključka kad su financijske informacije međurazdoblja značajno pogrešno prikazane.
8. 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 finan-

[1] Na primjer, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja izdani od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde.

* Točka 3a i fusnota 4 uneseni su u ovaj MSU u prosincu 2007. radi pojašnjenja primjene ovog MSU-a.

cijske informacije međurazdoblja ne osigurava osnovu za izražavanje mišljenja o tome pružaju li financijske informacije istinit i fer prikaz, ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

9. 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**

10. **Revizor i klijent moraju dogovoriti uvjete angažmana.**

11. Dogovoreni uvjeti se uobičajeno evidentiraju u pismu o preuzimanju angažmana uvida. Takvo komuniciranje pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi sa sadržajem angažmana, a osobito cilja i opsega angažmana, menadžmentovih odgovornosti, opsega revizorove odgovornosti, uvjerenja koje će se dobiti te sadržaja i oblika izvješća. Komuniciranje uobičajeno obuhvaća sljedeća pitanja:

- Cilj uvida u financijske informacije međurazdoblja.
- Opseg uvida.
- Menadžmentovu odgovornost za financijske informacije međurazdoblja.
- Menadžmentovu odgovornost za uspostavljanje i održavanje učinkovitih internih kontrola relevantnih za sastavljanje 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 izjava koje su implicitno sadržane u subjektovim 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 međurazdoblja, izvješće o uvidu će se također uključiti u dokument.

Primjer pisma o preuzimanju angažmana je dan 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**

12. **Revizor mora steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, jer je to u vezi i s sastavljanjem i godišnjih financijskih informacija i financijskih informacija međurazdoblja, koje je dostatno za planiranje i obavljanje angažmana tako da može:**

**(a) identificirati 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.**

13. Kao što se zahtijeva MRevS-om 315 (izmijenjen) – *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*, 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 jer se odnosi na sastavljanje godišnjih financijskih informacija. U planiranju uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizor ažurira to razumijevanje. Revizor također stječe dostatno razumijevanje internih kontrola koje se odnose na sastavljanje financijskih informacija međurazdoblja jer se ono može razlikovati od internih kontrola povezanih sa sastavljanjem godišnjih financijskih informacija.

14. 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 identificirao određene događaje, transakcije ili tvrdnje na koje može usmjeriti upite ili primijeniti analitičke i druge postupke uvida.

15. Postupci koje obavlja revizor kako bi ažurirao razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, uobičajeno uključuju sljedeće:

- čitanje dokumentacije, u mjeri u kojoj je nužno, revizija prethodnih godina i uvida prethodnih međurazdoblja u odnosu na tekuću godinu i usporedna međurazdoblja, kako bi to omogućilo revizoru identificirati 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 jer se to odnosi na financijske informacije međurazdoblja kako bi se pomoglo u određivanju vrsta i opsega postupaka koje treba obaviti i u ocjenjivanju učinaka pogrešnih prikazivanja;
- razmatranje sadržaja svakog ispravljenog pogrešnog prikazivanja i identificiranog neispravljenog neznačajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima prethodne godine;
- razmatranje značajnih financijskih, računovodstvenih i izvještajnih pitanja koja mogu biti od trajne 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 subjektovim poslovnim aktivnostima;
- postavljanje upita menadžmentu o značajnim promjenama u internim kontrolama i mogućim učincima tih promjena na sastavljanje financijskih informacija međurazdoblja;
- postavljanje upita menadžmentu o procesu kojim su bile sastavljene financijske informacije međurazdoblja i pouzdanosti potkrjepljujućih računovodstvenih evidencija s kojima se financijske informacije međurazdoblja usklađuju ili potvrđuju.

16. Revizor određuje vrste postupaka uvida koje treba obaviti za komponente grupe, ako postoje, i, gdje je primjenjivo, komunicira 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 opsega u kojem su interne kontrole nad sastavljanjem takvih informacija centralizirane ili decentralizirane.
17. **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, mora steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola, budući da se ono odnosi i na sastavljanje godišnjih financijskih informacija i na sastavljanje financijskih informacija međurazdoblja.**
18. 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**

19. **Revizor mora 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 sastavljene, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**
20. 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 opseg postavljenih upita te primijenjenih analitičkih i drugih postupaka uvida.
21. Revizor uobičajeno provodi sljedeće postupke:

• Čitanje zapisnika sa sjednica dioničara, onih koji su zaduženi za upravljanje i drugih primjerenih 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 usklađivanja ili neusklađenih pogrešnih prikazivanja iz vremena ranije revizije ili uvida.

• Komuniciranje, gdje je primjereno, 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 primjereno, o sljedećem:

o jesu li financijske informacije međurazdoblja bile sastavljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

o je li bilo nekih promjena u računovodstvenim načelima ili metodama njihovog primjenjivanja.

o jesu li neke nove transakcije uvjetovale primjenu novih računovodstvenih načela.

o 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.

o jesu li transakcije s povezanim stranama bile primjereno obračunane i objavljene u financijskim informacijama međurazdoblja.

o značajnim promjenama u preuzetim i ugovorenim obvezama.

o značajnim promjenama u nepredviđenim obvezama, uključujući i o parnicama i sudskim sporovima.

o pridržavanju 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 prijevare 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 in-

formacijama 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 kad 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.

22. Revizor može obaviti mnoge postupke uvida prije ili istodobno sa subjektovim sastavljanjem 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.

23. 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 obaviti, 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.

24. Uvid u financijske informacije međurazdoblja uobičajeno ne zahtijeva potvrđivanje upita o sudskim sporovima ili parnicama. Stoga, uobičajeno nije potrebno poslati dopis s upitima subjektovom odvjetniku. Izravno komuniciranje sa subjektovim 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 sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i revizor vjeruje da subjektov odvjetnik može imati relevantne informacije.

25. Revizor mora pribaviti dokaze da su financijske informacije međurazdoblja usklađene ili se slažu s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama. Revizor može pribaviti dokaze da su financijske informacije međurazdoblja usklađene ili se slažu s potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama praćenjem financijske informacije međurazdoblja do:

(a) računovodstvenih evidencija, kao što je glavna knjiga, ili konsolidacijska tabelica koja je usklađena ili se slaže s računovodstvenim evidencijama; i

(b) drugih potkrjepljujućih podataka u subjektovim evidencijama kako je potrebno.

26. **Revizor mora upitati je li menadžment identificirao 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**.**

27. **Revizor mora postaviti upit o tome je li menadžment promijenio svoju procjenu subjektove sposobnosti da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Kad, 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 mora:**

**(a) postaviti upit menadžmentu o njihovim planovima za buduće aktivnosti temeljene na procjeni vremenske neograničenosti poslovanja, izvedivosti tih planova i o tome vjeruje li menadžment da će ishod tih planova poboljšati situaciju; i**

**(b) razmotriti primjerenost objavljivanja o tim pitanjima u financijskih informacija međurazdoblja.**

28. Događaji ili okolnosti koji mogu uzrokovati značajnu dvojbu o subjektovoj sposobnosti za nastavljanje vremenski neograničenog poslovanja mogu postojati na datum godišnjih financijskih izvještaja ili se mogu uočiti kao posljedica postavljanja upita menadžmentu ili u tijeku obavljanja drugih postupaka uvida. Kad revizor uoči takve događaje ili okolnosti, revizor postavlja upite menadžmentu o njihovim planovima za buduće aktivnosti, kao što su planovi prodaje imovine, pozajmljivanja novca ili restrukturiranja duga, smanjivanja ili odgađanja rashoda ili povećanja kapitala. Revizor također postavlja upite o izvedivosti menadžmentovih planova i o tome vjeruje li menadžment kako 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.

**29. Kad neko pitanje skrene pozornost revizoru tako da uzrokuje da se revizor zapita jesu li potrebna značajna usklađivanja financijskih informacija međurazdoblja kako bi bile sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor mora 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 pogrešnih prikazivanja**

**30. Revizor mora ocijeniti, pojedinačno i u zbroju, jesu li pogrešna prikazivanja koje je uočio revizor značajna za financijske informacije međurazdoblja.**

31. 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 neprimjerena objavljivanja, ocjenjuju se pojedinačno i u zbroju kako bi se utvrdilo jesu li potrebna značajna ispravljanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

32. 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.

33. 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**

34. **Revizor mora dobiti pisanu izjavu od menadžmenta da:**

**(a) menadžment potvrđuje svoju odgovornost za oblikovanje i implementiranje internih kontrola radi sprječavanja i otkrivanja prijevara i pogrešaka;**

**(b) su financijske informacije međurazdoblja sastavljene i prezentirane u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;**

**(c) menadžment vjeruje da je neznačajan, 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;**[2]

**(f) menadžment je otkrio revizoru sve znane stvarne ili moguće nesukladnosti sa zakonima i regulativama čije učinke mora razmotriti pri sastavljanju 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.**

35. 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**

36. **Revizor mora čitati ostale informacije koje prate financijske informacije međurazdoblja kako bi razmotrio je li neka takva informacija značajno nedosljedna financijskim informacijama međurazdoblja**. Ako revizor identificira 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 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.

37. **Ako revizor uoči pitanje koje uzrokuje da vjeruje kako ostale informacije pokazuju da uključuju značajno pogrešno prikazivanje činjenica, revizor mora 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). Kad raspravlja pitanje s menadžmentom subjekta, revizor razmatra valjanost drugih informacija i menadžmentovih odgovora na revizorove upite, kao i to postoje li opravdane razlike u prosudbi ili mišljenju i treba li zahtijevati od menadžmenta da se savjetuje s kvalificiranom trećom stranom 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 obavještavanje onih koji su zaduženi za upravljanje i dobivanje pravnog savjeta.

**Komuniciranje**

38. **Kad kao posljedicu obavljanja uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizor uoči pitanje koje uzrokuje da revizor vjeruje kako je nužno napraviti značajna usklađivanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor mora komunicirati o tom pitanju, čim je to izvedivo, s primjerenom razinom menadžmenta**.

39. **Kad, po revizorovoj prosudbi, menadžment nije reagirao primjereno u razumnom roku, revizor mora 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.

40. **Kad, po revizorovoj prosudbi, oni koji su zaduženi za upravljanje nisu reagirali primjereno u razumnom roku, revizor mora razmotriti:**

**(a) hoće li modificirati izvješće; ili**

**(b) mogućnost povlačenja iz angažmana; i**

**(c) mogućnost odustajanja od imenovanja za reviziju godišnjih financijskih izvještaja.**

41. **Kad kao posljedicu obavljanja uvida u financijske informacije međurazdoblja, revizor uoči pitanje koje uzrokuje da revizor vjeruje kako postoji prijevara ili subjektova ne-**

[2] Točka 36 MRevS-a 240 *Revizorova odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja*, objašnjava da vrsta, opseg i učestalost takvog procjenjivanja varira od subjekta do subjekta i da menadžment može učiniti detaljnu procjenu jednom godišnje ili kao dio kontinuiranog monitoringa. Sukladno tome, ova izjava treba biti, u mjeri u kojoj se odnosi na financijske izvještaje međurazdoblja, usklađena s specifičnim okolnostima subjekta.

**sukladnost sa zakonima i regulativama, revizor mora komunicirati o tom pitanju čim je to izvedivo s primjerenom razinom menadžmenta.** Na određivanje o tome koja je razina menadžmenta primjerena utječe vjerojatnost postojanja dosluha 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.

42. **Revizor mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o pitanjima relevantnim za upravljanje koja iskrsnu 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, opsegu i rezultatima uvida u financijske informacije međurazdoblja**

43. **Revizor mora izdati pisano izvješće koje sadrži sljedeće:**

**(a) primjereni 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, iskaz da je menadžment odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih informacija međurazdoblja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;**

**(e) u ostalim okolnostima, iskaz da je menadžment odgovoran za sastavljanje i prezentaciju financijskih informacija međurazdoblja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;**

**(f) iskaz da je revizor odgovoran za izražavanje zaključka o financijskim informacijama međurazdoblja temeljenog na obavljenom uvidu.**

**(g) iskaz 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 iskaz da se takav uvid sastoji od postavljanja upita, prvenstveno osobama odgovornim za financijska i računovodstvena pitanja te primjenjivanja analitičkih i drugih postupaka uvida.**

**(h) iskaz da uvid ima značajno manji opseg 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 mišljenje na osnovi revizije.**

**(i) ako financijske informacije međurazdoblja obuhvaćaju cjelovit skup financijskih izvještaja opće namjene sastavljene 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 kad 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 sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, (uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kad 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.

44. 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**

45. **Revizor mora izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak kad je neko pitanje skrenulo revizorovu pozornost koje uzrokuje da vjeruje kako se trebaju napraviti značajna usklađivanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.**

46. 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.

47. Kad 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 opsega**

48. Ograničavanje opsega uobičajeno sprječava revizora u dovršavanju uvida.

49. **Kad revizor nije u mogućnosti dovršiti uvid, revizor mora komunicirati, u pisanom obliku, s primjerenom razinom menadžmenta i onima koji su zaduženi za upravljanje o razlogu zbog kojeg uvid ne može biti dovršen te razmotriti je li primjereno izdati izvješće.**

**Ograničavanje opsega kojeg je nametnuo menadžment**

50. 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 opsegu revizorovog uvida kojeg je nametnuo menadžment subjekta.

51. Ako, nakon prihvaćanja angažmana, menadžment nametne ograničenje opsega uvida, revizor zahtijeva uklanjanje tog ograničenja. Ako menadžment odbije to učiniti, revizor nije u mogućnosti dovršiti uvid i izraziti zaključak. U takvim slučajevima, revizor komunicira, u pisanom obliku, s primjerenom 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 usklađivanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor komunicira o takvim pitanjima u skladu s uputama iz točaka 38 – 40.

52. Revizor također razmatra odgovornosti koje proizlaze iz zakona i regulative, uključujući i to postoji li 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 usklađivanja financijskih informacija međurazdoblja da bi bile sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor također priopćava to pitanje u izvješću.

**Ostala ograničenja opsega**

53. Ograničenje opsega može nastati zbog okolnosti različitih od ograničenja opsega kojeg je nametnuo menadžment. U takvim okolnostima, revizor uobičajeno nije u mogućnosti dovršiti uvid i izraziti mišljenje te se vodi uputama iz točaka 51 – 52. Međutim, moguće je, u nekim rijetkim okolnostima gdje je ograničenje opsega 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.

54. Revizor je mogao izraziti mišljenje s rezervom u reviziji posljednjih godišnjih financijskih izvještaja zbog ograničenja opsega u toj reviziji. Revizor razmatra postoji li i nadalje to ograničenje u opsegu i, ako je takav slučaj, razmatra posljedice za izvješće o uvidu.

**Vremenska neograničenost poslovanja i značajne neizvjesnosti**

55. 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 bilješci 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.

56. **Ako je primjereno objavljivanje dano u financijskim informacijama međurazdoblja, revizor mora 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 za nastavak vremenski neograničenog poslovanja**.

57. 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 za nastavak vremenski neograničenog poslovanja. Ako neizvjesnost i nadalje postoji i dano je primjereno objavljivanje 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.

58. 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 za nastavak vremenski neograničenog poslovanja i dano je primjereno objavljivanje u financijskim informacijama međurazdoblja, revizor modificira izvješće o uvidu dodavanjem odjeljka za isticanje pitanja.

59. **Ako u financijskim informacijama međurazdoblja nije primjereno objavljena značajna neizvjesnost koja stvara značajnu sumnju u sposobnost subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja, revizor mora izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak, već prema tome što je primjereno. Izvješće mora uključivati određeni poziv na činjenicu da postoji takva značajna neizvjesnost**.

60. **Revizor mora 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**

61. 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 primjerenog pravca djelovanja u danim okolnostima.

62. 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 primjerenog pravca djelovanja u danim okolnostima i razmatra mogućnost odustajanja od imenovanja za reviziju godišnjih financijskih izvještaja.

63. 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 fi-

nancijskim izvještajima. U slučaju nepostojanja takve izjave, revizor razmatra dovode li financijske informacije međurazdoblja, bez upućivanja na posljednje revidirane financijske izvještaje, u zabludu u danim okolnostima i razmatra posljedice za izvješće o uvidu.

**Dokumentacija**

64. **Revizor mora pripremiti dokumentaciju uvida koja je dostatna i primjerena za osiguranje osnovice za revizorov zaključak i pružanje dokaza da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima**. Dokumentacija omogućava iskusnom revizoru koji nije imao raniju povezanost s angažmanom da razumije sadržaj, vremenski raspored i opseg 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**

65. 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**

1. *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, osobito, cilja i opsega uvida, menadžmentovih odgovornosti, opsega 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.*
2. *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).*
3. *Točka 41. razmatra revizorovu odgovornost kad revizor uoči pitanje zbog kojeg vjeruje da postoji prijevara ili subjektovo nepridržavanje zakona i regulative. U javnom sektoru, revizor može biti podložan zakonskim ili drugim zahtjevima da izvijesti o takvom pitanju regulatorna ili druga javna tijela.*

**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 primjerenom 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, promjenama kapitala i rezervi 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 odbor 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 sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla financijskog izvještavanja kad 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. Opseg uvida u financijske informacije međurazdoblja je značajno manji od opsega 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 primjerena objavljivanja, je na menadžmentu kompanije. To uključuje oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola relevantnih za sastavljanje 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 pisane izjave od menadžmenta u vezi s tvrdnjama koje se odnose na uvid. Mi ćemo također zahtijevati, kad 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 zahtijevale 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 primjerak 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

**Dodatak 2**

ANALITIČKI POSTUPCI KOJE REVIZOR MOŽE RAZMOTRITI KAD OBAVLJA UVID U FINANCIJSKE INFORMACIJE MEĐURAZDOBLJA

Primjeri analitičkih postupaka koje revizor može razmotriti kad obavlja uvid u financijske informacije međurazdoblja uključuju sljedeće:

• 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.

• 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).

• Uspoređivanje financijskih informacija tekućeg međurazdoblja s relevantnim nefinancijskim informacijama.

• 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.

• Uspoređivanje pokazatelja i odnosa za tekuće međurazdoblje s onima za subjekte iz iste djelatnosti.

• Uspoređivanje odnosa između elemenata financijskih informacija tekućeg međurazdoblja s pripadajućim odnosima u financijskim informacija 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.

• Uspoređivanje raščlanjenih podataka. Sljedeći su primjeri kako se podaci mogu raščlaniti:

o prema razdoblju, na primjer, stavke prihoda ili rashoda mogu se raščlaniti u tromjesečne, mjesečne ili tjedne iznose.

o prema proizvodnim linijama ili izvorima prihoda.

o prema lokaciji, na primjer po sastavnim dijelovima grupe.

o prema obilježjima transakcije, na primjer, prihodi nastali razvrstano prema dizajnerima, arhitektima ili majstorima.

o prema nekoliko obilježja transakcije, na primjer, prodaja po proizvodima i mjesecima.

**Dodatak 3**

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 izjava 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 kapitalu i rezervama 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 kad korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

Mi potvrđujemo našu odgovornost za sastavljanje 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:

Ovo 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 kapitalu i rezervama 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 kad 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:

• Gore navedene financijske informacije međurazdoblja su pripremljene i prezentirane u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja].

• 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]).

• Nema značajnih transakcija koje nisu ispravno evidentirane u računovodstvenim evidencijama na kojima se temelje financijske informacije međurazdoblja.

• Nema znanog stvarnog ili mogućeg nepoštivanja zakona i regulativa koje bi moglo imati značajan učinak na financijske informacije međurazdoblja u slučaju nepoštivanja.

• Prihvaćamo odgovornost za oblikovanje i uvođenje internih kontrola radi sprječavanja i otkrivanja prijevara i pogrešaka.

• Upoznali smo vas sa svim značajnim činjenicama povezanim sa svakom poznatom prijevarom ili sumnjom na prijevaru koja može imati učinak na subjekt.

• Upoznali smo vas s rezultatima naše procjene rizika da financijske informacije međurazdoblja mogu biti značajno pogrešno prikazane kao posljedica prijevare.

• Vjerujemo da su beznačajni učinci neispravljenih pogrešnih prikazivanja sumiranih u priloženom prikazu, i pojedinačno i u zbroju, za financijske informacije međurazdoblja uzete u cjelini.

• Potvrđujemo da su potpune informacije koje smo vam pružili u vezi s identificiranjem povezanih strana.

• Sljedeće je bilo ispravno evidentirano i, gdje je primjereno, primjereno objavljeno u financijskim informacijama međurazdoblja:

o transakcije s povezanim stranama, uključujući i prodaje, nabave, kredite, prijenose, aranžmane lizinga i jamstava i iznose potraživanja od ili obveza prema povezanim strankama;

o jamstva, neovisno jesu li dana u pisanom obliku ili usmeno, prema kojima subjekt ima potencijalnu obvezu; i

o sporazume i opcije otkupa prethodno prodane imovine.

• 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.

• Nemamo planova ili namjera koji mogu značajno utjecati na knjigovodstvenu vrijednost ili klasifikaciju imovine i obveza odraženih u financijskim informacijama međurazdoblja.

• 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.

• Subjekt ima zadovoljavajuće dokaze o vlasništvu nad svom imovinom i ne postoje prava zaloga ili terećenja subjektove imovine.

• Evidentirali smo ili objavili, kako je primjereno, sve obveze, i stvarne i moguće.

• [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 usklađivanje ranije navedenih financijskih informacija međurazdoblja ili objava u njima.

(Viši izvršni direktor)

(Viši financijski direktor)

**Dodatak 4**

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 kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki.[3] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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* .[4] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovi revizije.

*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 kad 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 kapitalu i rezervama i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje.[5] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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*.[6] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovi revizije.

[3] Revizor može htjeti specificirati regulativno tijelo ili ekvivalent kojemu se podnose financijski izvještaji međurazdoblja.

[4] U slučaju uvida u povijesne financijske informacije koje nisu financijske informacije međurazdoblja, ova rečenica mora glasiti kako slijedi: »Obavili smo naš uvid u skladu Međunarodnim standardom za angažmane uvida 2410 koji se primjenjuje na uvid u povijesne financijske informacije koji je obavio neovisni revizor subjekta.« Ostatak izvješća mora se prilagoditi ukoliko je nužno u danim okolnostima.

[5] Vidjeti fusnotu 1.

[6] Vidjeti fusnotu 2.

*Zaključak*

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

REVIZOR

Datum

Adresa

**Dodatak 5**

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 kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki.[7] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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*.[8] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovi revizije.

*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 primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kad 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 kapitalu i rezervama i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje.[9] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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*.[10] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovi revizije.

*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 međurazdo-

[7] Vidjeti fusnotu 1 u Dodatku 4.

[8] Vidjeti fusnotu 2 u Dodatku 4.

[9] Vidjeti fusnotu 1 u Dodatku 4.

[10] Vidjeti fusnotu 2 u Dodatku 4.

blja nisu sastavljene, u svim značajnim odrednicama u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kad korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja].

REVIZOR

Datum

Adresa

**Dodatak 6**

PRIMJERI IZVJEŠĆA O UVIDU SA ZAKLJUČKOM S REZERVOM ZBOG OGRANIČENJA U OPSEGU KOJI 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 kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki.[11] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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*.[12] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovi revizije.

*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, uključujući i poziv na zakonodavstvo ili državu porijekla okvira financijskog izvještavanja kad 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 kapitalu i rezervama i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje.[13] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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*[14] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovi revizije.

*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,

[11] Vidjeti fusnotu 1 u Dodatku 4.

[12] Vidjeti fusnotu 2 u Dodatku 4.

[13] Vidjeti fusnotu 1 u Dodatku 4.

[14] Vidjeti fusnotu 2 u Dodatku 4.

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

REVIZOR

Datum

Adresa

**Dodatak 7**

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 kapitalu i rezervama i izvještaj o novčanim tokovima za tada završeno tromjesečno razdoblje i sažetak značajnih računovodstvenih politika te drugih objašnjavajućih bilješki.[15] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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*.[16] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovu revizije.

*Osnova za negativni zaključak*

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

*Negativni zaključak*

Naš uvid pokazuje da, zbog toga što subjektova ulaganja u ovisna društva nisu uključena u konsolidaciju, 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 financijskog izvještavanja kad 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 kapitalu i rezervama i [sažeti] izvještaj o novčanim tokovima za tromjesečno razdoblje.[17] Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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.

*Opseg 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*.[18] 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 opsegu 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 mišljenje na osnovi revizije.

*Osnova za negativni zaključak*

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

*Negativni zaključak*

Naš uvid pokazuje da, zbog toga što subjektova ulaganja u ovisna društva nisu uključena u konsolidaciju, kako je opisano u prethodnom odjeljku, ove financijske informacije međurazdoblja nisu sastavljene, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [navesti

[15] Vidjeti fusnotu 1 u Dodatku 4.

[16] Vidjeti fusnotu 2 u Dodatku 4.

[17] Vidjeti fusnotu 1 u Dodatku 4.

[18] Vidjeti fusnotu 2 u Dodatku 4.

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

REVIZOR

Datum

Adresa

## MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000 (IZMIJENJEN)

ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA RAZLIČITI OD REVIZIJA ILI UVIDA U POVIJESNE FINANCIJSKE INFORMACIJE
(Na snazi za izvješća s izražavanjem uvjerenja datirana na ili nakon 15. prosinca 2015.)

SADRŽAJ


| | Točka |
|---|---|
| **Uvod** | 1 – 4 |
| Područje koje uređuje ovaj MSIU | 5 – 8 |
| Datum stupanja na snagu | 9 |
| **Ciljevi** | 10 – 11 |
| **Definicije** | 12 – 13 |
| **Zahtjevi** | |
| Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU | 14 – 19 |
| Etički zahtjevi | 20 |
| Prihvaćanje i nastavljanje | 21 – 30 |
| Kontrola kvalitete | 31 – 36 |
| Profesionalni skepticizam, profesionalna prosudba i vještine i tehnike za izražavanje uvjerenja | 37 – 39 |
| Planiranje i obavljanje angažmana | 40 – 47 |
| Pribavljanje dokaza | 48 – 60 |
| Naknadni događaji | 61 |
| Ostale informacije | 62 |
| Opis primjenjivih kriterija | 63 |
| Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja | 64 – 66 |
| Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja | 67 – 71 |
| Nemodificirani i modificirani zaključci | 72 – 77 |
| Ostale odgovornosti za komuniciranje | 78 |
| Dokumentacija | 79 – 83 |
| **Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima** | |
| Uvod | A1 |
| Ciljevi | A2 |
| Definicije | A3 – A20 |
| Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU | A21 – A29 |
| Etički zahtjevi | A30 – A34 |
| Prihvaćanje i nastavljanje | A35 – A59 |
| Kontrola kvalitete | A60 – A75 |
| Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba | A76 – A85 |
| Planiranje i obavljanje angažmana | A86 – A108 |
| Pribavljanje dokaza | A109 – A140 |
| Naknadni događaji | A141 – A142 |
| Ostale informacije | A143 |
| Opis primjenjivih kriterija | A144 – A146 |
| Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja | A147 – A158 |
| Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja | A159 – A188 |
| Nemodificirani i modificirani zaključci | A189 – A192 |
| Ostale odgovornosti za komuniciranje | A193 – A199 |
| Dokumentacija | A200 – A207 |
| Dodatak: Uloge i odgovornosti | |


Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen) – *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije* treba čitati povezano s *Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga.*

### Uvod

1. Ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) uređuje područje angažmana s izražavanjem uvjerenja različitim od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, koje uređuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) i Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi). (Vidjeti točke A21 – A22.)
2. Angažmani s izražavanjem uvjerenja uključuju angažmane potvrđivanja, u kojem strana različita od praktičara[1] mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija, i izravne angažmane u kojima praktičar mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Ovaj MSIU sadrži zahtjeve i odredbe za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima specifičnim za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Ovaj MSIU može se također primijeniti na izravne angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i izravne angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja, uz prilagodbe i dopune koje su nužne u okolnostima angažmana.
3. Ovaj MSIU se temelji na pretpostavkama da:

   (a) članovi angažiranog tima i pregledavatelj kontrole kvalitete (za one angažmane gdje je imenovan) su podložni odredbama *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* koji je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks) koje se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima iz zakona ili regulative koji su barem isto toliko zahtjevni (vidjeti točke A30 – A34); i

[1] Engleski termin »Practitioner« preveden je kao «praktičar« dok je u prethodnom prijevodu MSIU 3000 isti termin preveden kao »praktikant«.

(b) praktičar koji obavlja angažman je djelatnik revizorskog društva koje podliježe MSKK-u 1[2] ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima iz zakona ili regulative u vezi s odgovornošću revizorskog društva za svoj sustav kontrole kvalitete koji su barem isto toliko zahtjevni kao i MSKK 1 (vidjeti točke A61 – A66).

4. Kontrola kvalitete unutar revizorskih društava koja obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja i pridržavanje etičkih načela, uključujući zahtjeva neovisnosti, su općeprihvaćeni kao oni koji su u javnom interesu i sastavni su dio visokokvalitetnih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni računovođe u javnoj praksi moraju biti upoznati s takvim zahtjevima. Ako kompetentni praktičar različit od profesionalnog računovođe u javnoj praksi odabere navesti sukladnost s ovim ili drugim MSIU, važno je uočiti da ovaj MSIU uključuje zahtjeve koji odražavaju pretpostavke iz prethodne točke.

**Područje koje uređuje ovaj MSIU**

5. Ovaj MSIU uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja različite od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, kako je opisano u *Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja* (Okvir za izražavanje uvjerenja). Ako je neki MSIU specifičan za predmetno pitanje ujedno i relevantan za predmetno pitanje određenog angažmana, taj se MSIU primjenjuje kao dodatak ovom MSIU. (Vidjeti točke A21 – A22.)

6. Svi angažmani koje obavljaju praktičari nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja. Drugi često obavljani angažmani koji nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja, kako ih definira točka 12(a) (i stoga niti nisu obuhvaćeni ovim MSIU-om) uključuju:

   (a) angažmane koje obuhvaćaju Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU), kao što su dogovoreni postupci i kompilacijski angažmani[3];

   (b) pripremanje poreznih prijava ako se ne izražava zaključak o uvjerenju; i

   (c) konzultativne (ili savjetodavne) angažmane, kao što je konzalting menadžmenta i porezni konzalting (vidjeti točku A1).

7. Neki angažman s izražavanjem uvjerenja obavljen prema MSIU može biti dio većeg angažmana. U takvim okolnostima, MSIU je relevantan samo za dio angažmana koji je u vezi s uvjerenjem.

8. Sljedeći angažmani, koji mogu ispunjavati uvjete iz opisa u točki 12(a), ne smatraju se angažmanima s izražavanjem uvjerenja u smislu MSIU:

   (a) angažmani radi svjedočenja u sudskim postupcima povezanim s računovodstvenim, revizijskim, poreznim ili drugim pitanjima; i

   (b) angažmani koji uključuju profesionalna mišljenja, stavove ili izričaje iz kojih korisnici mogu stvoriti neko uvjerenje, ako je primjenjivo sve od niže navedenog:

   (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.

**Datum stupanja na snagu**

9. Ovaj MSIU je na snazi za angažmane s izražavanjem uvjerenja za koje je izvješće s izražavanjem uvjerenja datirano na ili nakon 15. prosinca 2015.

**Ciljevi**

10. U obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja, ciljevi praktičara su:

    (a) steći ili razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome koje je primjereno, o tome jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnih pogrešnih prikaza;

    (b) izraziti zaključak u vezi s ishodom mjerenja ili ocjenjivanja predmetnog pitanja u pisanom izvješću koje sadrži ili zaključak s razumnim uvjerenjem ili zaključak s ograničenim uvjerenjem i opis osnove za zaključak (vidjeti točku A2); i

    (c) komunicirati dalje o tome kako to zahtijeva ovaj MSIU i bilo koji drugi relevantni MSIU.

11. U svim slučajevima ako se razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome koje je primjereno, ne može steći i zaključak s rezervom u praktičarevom izvješću o uvjerenju je nedovoljan u danim okolnostima za svrhe izvješćivanja namjeravanih korisnika, ovaj MSIU zahtijeva da se praktičar suzdrži od zaključka ili prekine (ili odustane) od angažmana ako je prekid moguć prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

**Definicije**

12. Za svrhe ovog MSIU i drugih MSIU-ova, osim ako nije navedeno drugačije, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja. (Vidjeti točku A27)

    (a) angažman s izražavanjem uvjerenja – angažman u kojem je cilj praktičara pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi izrazio zaključak oblikovan radi povećanja stupnja povjerenja namjeravanih korisnika, koji su različiti od odgovorne strane, u informacije o predmetnom pitanju (tj. ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom kriterija). Svaki angažman s izražavanjem uvjerenja se klasificira temeljem dviju dimenzija (vidjeti točku A3):

    (i) ili kao angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili kao angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja:

    a. angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar smanjuje rizik angažmana na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana kao osnovi za praktičarev zaključak. Praktičarev zaključak se izražava u obliku koji priopćava praktičarevo mišljenje o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom kriterija.

    b. angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar smanjuje rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnovi za izražavanje zaključka u obliku koji priopćava je li, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, neko pitanje (pitanja) pobudilo praktičarevu pozornost što uzrokuje da praktičar vjeruje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Vrste, vre-

[2] Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK 1), *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.*

[3] MSPU 4400 – *Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s financijskim informacijama* i MSPU 4410 (izmijenjen) – *Kompilacijski angažmani.*

menski raspored i opseg obavljenih postupaka u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su ograničeni u usporedbi s onima koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, ali su planirani tako da se dobije razina uvjerenja koja prema praktičarevoj profesionalnoj prosudbi ima smisla. Da bi bila smislena, razina uvjerenja koju je stekao praktičar je ona za koju je vjerojatnije da povećava povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je jasno viši od sasvim beznačajnog (vidjeti točke A3 – A7).

(ii) ili angažman potvrđivanja ili izravni angažman (vidjeti točku A8):

a. angažman potvrđivanja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem strana različita od praktičara mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Strana različita od praktičara također često prezentira nastale informacije o predmetnom pitanju u izvješću ili izvještaju. Međutim, u nekim slučajevima praktičar može prezentirati informacije o predmetnom pitanju u izvješću o uvjerenju. U angažmanu potvrđivanja, praktičarev zaključak upućuje na to jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza. Praktičarev zaključak može se formulirati u smislu (vidjeti točke A179, A181):

i. odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija;

ii. informacije o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija; ili

iii. izjave odgovarajuće strane ili strana.

b. izravni angažman – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar mjeri ili ocjenjuje odnosno predmetno pitanje primjenom primjenjivih kriterija i praktičar prezentira nastale informacije o predmetnom pitanju popraćene s ili kao dio izvješća o uvjerenju. U izravnom angažmanu, praktičarev zaključak odnosi se na priopćeni ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmeta ispitivanja primjenom kriterija.

(b) vještine i tehnike izražavanja uvjerenja – one vještine i tehnike planiranja, prikupljanja dokaza, ocjenjivanja dokaza, komuniciranja i izvješćivanja koje pokazuje praktičar za izražavanje uvjerenja koje se razlikuju od stručnosti za odnosno predmetno pitanje nekog određenog angažmana s izražavanjem uvjerenja ili za njegovo mjerenje ili ocjenjivanje (vidjeti točku A9);

(c) kriteriji – mjerila korištena za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja. »Primjenjivi kriteriji« su kriteriji korišteni za određeni angažman (vidjeti točku A10).

(d) okolnosti angažmana – širi kontekst koji definira određeni angažman koji uključuje: uvjete angažmana; radi li se o angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike odnosnog predmetnog pitanja; kriterije mjerenja ili ocjenjivanja; informacijske potrebe namjeravanih korisnika; relevantne karakteristike odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenitelja, klijenta i njihovog okruženja; i druga pitanja, na primjer događaje, transakcije, uvjete i prakse koji mogu imati važan učinak na angažman;

(e) angažirani partner – partner ili druga osoba u revizorskom društvu koja je odgovorna za angažman i njegovo obavljanje i za izvješće s izražavanjem uvjerenja koje se izdaje u ime revizorskog društva, i koja, ako se to zahtijeva, ima odgovarajuću ovlast od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela. »Angažirani partner« treba se čitati ako je relevantno kao upućivanje na njegov ekvivalent u javnom sektoru.

(f) rizik angažmana – rizik da praktičar izrazi neodgovarajući zaključak ako je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana (vidjeti točke A11 – A14);

(g) klijent – strana ili više njih koje su angažirale praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A15);

(h) angažirani tim – svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i svaka osoba koju je angažiralo revizorsko društvo ili mreža revizorskog društva koja obavlja postupke u angažmanu. To isključuje vanjskog praktičarevog stručnjaka kojeg je angažiralo revizorsko društvo ili mreža revizorskog društva.

(i) dokazi – informacije koje koristi praktičar u stvaranju svojeg zaključka. Dokazi uključuju kako informacije sadržane u relevantnim informacijskim sustavima, ako ih ima, tako i ostale informacije. Za svrhe MSIU (vidjeti točke A147 – A153):

(i) dostatnost dokaza je mjera količine dokaza.

(ii) primjerenost dokaza je mjera kvalitete dokaza.

(j) revizorsko društvo – pojedinačni praktičar, ortaštvo ili korporacija ili drugi subjekt pojedinačnih praktičara. »Revizorsko društvo« treba se čitati ako je relevantno kao upućivanje na njegov ekvivalent u javnom sektoru.

(k) povijesne financijske informacije – informacije izražene u financijskim pojmovima u vezi s određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u vremenskim točkama u prošlosti;

(l) služba unutarnje revizije – služba subjekta koja obavlja konzultativne aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja oblikovane radi ocjenjivanja i poboljšavanja učinkovitosti subjektovog upravljanja, upravljanja rizicima i procesima internih kontrola;

(m) namjeravani korisnici – pojedinac odnosno više njih ili organizacija odnosno više njih ili njihova grupa odnosno više njih za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici mogu biti različiti od onih na koje se naslovljuje izvješće s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točke A16 – A18, A37).

(n) mjeritelj ili ocjenitelj – strana ili više njih koje mjere ili ocjenjuju odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Mjeritelj ili ocjenitelj ima stručnost za odnosno predmetno pitanje (vidjeti točke A37, A39).

(o) pogrešni prikaz – razlika između informacije o predmetnom pitanju i odgovarajućeg mjerenja odnosno ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja u skladu s kriterijima. Pogrešni prikazi mogu biti namjerni ili nenamjerni, kvalitativni ili kvantitativni, i uključuju propuste.

(p) pogrešni prikaz činjenica (u vezi s ostalim informacijama) – ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u informacijama o predmetnom pitanju ili izvješću o uvjerenju, a koje su netočno navedene ili prikazane. Značajni pogrešni prikaz činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži informacije o predmetnom pitanju.

(q) ostale informacije – informacije (različite od informacije o predmetnom pitanju i izvješća o uvjerenju o njima) koje su uključene zakonom, regulativom ili običajima u dokument koji sadrži informacije o predmetnom pitanju i izvješće s izražavanjem uvjerenja o njima;

(r) praktičar – pojedinac ili više njih koje obavljaju angažman (uobičajeno angažirani partner ili drugi članovi angažiranog tima, ili, ako je primjenjivo, revizorsko društvo). Ako je izričita namjera ovog MSIU-a da zahtjev ili odgovornost ispuni angažirani partner, koristi se pojam »angažirani partner« radije nego pojam »praktičar« (vidjeti točku A37).

(s) praktičarev stručnjak – pojedinac ili organizacija koja posjeduje stručnost u području različitom od izražavanja uvjerenja, čiji rad u tom području koristi praktičar kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze. Praktičarev stručnjak može biti ili unutarnji praktičarev stručnjak (koji je partner ili član osoblja, uključujući i iz privremenog osoblja praktičarevog revizorskog društva ili mreže revizorskog društva), ili praktičarev vanjski stručnjak.

(t) profesionalna prosudba – primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju standardi za izražavanje uvjerenja i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana;

(u) profesionalni skepticizam – pristup koji uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguće pogrešne prikaze, i kritičko procjenjivanje dokaza;

(v) odgovorna strana – strana odnosno više njih koje su odgovorne za odnosno predmetno pitanje (vidjeti točku A37);

(w) rizik značajnog pogrešnog prikaza – rizik da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana prije angažmana;

(x) informacije o predmetnom pitanju – ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmeta ispitivanja primjenom kriterija, tj. informacija koja nastaje primjenom kriterija na odnosno predmetno pitanje (vidjeti točku A19);

(y) odnosno predmetno pitanje – pojava koja se mjeri ili ocjenjuje primjenom kriterija.

13. Za svrhe ovog MSIU-a i drugih MSIU-a, poziv na »odgovarajuću stranu odnosno odgovarajuće strane« treba čitati kao »odgovorna strana, mjeritelj ili ocjenitelj, ili klijent, već prema tome što je odgovarajuće.« (Vidjeti točke A20, A37.)

**Zahtjevi**

**Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU**

*Sukladnost sa standardima koji su relevantni za angažman*

14. Praktičar će postupiti u skladu s ovim MSIU-om i svakim MSIU-om specifičnim za predmetno pitanje relevantnim za angažman.

15. Praktičar neće navesti da je angažman obavljen sukladno ovom ili nekom drugom MSIU osim ako je praktičar postupio u skladu sa zahtjevima ovog MSIU i bilo kojeg drugog MSIU relevantnog za angažman. (Vidjeti točke A21 – A22, A171.)

*Tekst MSIU-a*

16. Praktičar će steći razumijevanje cjelokupnog teksta MSIU-a, uključujući njegovih odredbi za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima, kako bi razumio njegove ciljeve i primjereno ispunio njegove zahtjeve. (Vidjeti točke A23 – A28.)

*Sukladnost s relevantnim zahtjevima*

17. Podložno sljedećoj točki, praktičar će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSIU i bilo kojeg relevantnog MSIU specifičnog za predmetno pitanje osim ako, zahtjev nije relevantan u okolnostima angažmana jer je uvjetan i uvjet ne postoji. Zahtjevi koji su primjenjivi samo na angažmane s izražavanjem ograničenog ili razumnog uvjerenja prikazani su u koloni sa slovom »O« (ograničeno uvjerenje) ili »R« (razumno uvjerenje) nakon broja točke. (Vidjeti točku A29)

18. U iznimnim okolnostima, praktičar može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva u MSIU. U takvim okolnostima, praktičar će obaviti alternativne postupke kako bi postigao cilj tog zahtjeva. Očekuje se da će potreba da praktičar odstupi od relevantnog zahtjeva nastati samo ako se zahtjev odnosi na specifični postupak kojeg treba obaviti i u specifičnim okolnostima angažmana ako bi postupak bio neučinkovit u postizanju cilja zahtjeva.

*Nemogućnost postizanja cilja*

19. Ako se cilj ovog MSIU-a ili relevantnog MSIU specifičnog za predmetno pitanje ne može postići, praktičar će ocijeniti zahtjeva li to da praktičar modificira praktičarev zaključak ili se povuče iz angažmana (ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi). Nemogućnost postizanja cilja relevantnog MSIU predstavlja važno pitanje koje zahtijeva dokumentiranje u skladu s točkom 79 ovog MSIU.

**Etički zahtjevi**

20. Praktičar mora postupiti u skladu s odredbama IESBA Kodeksa koje se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja, ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima koje nameće zakon ili regulativa, koji su barem u jednakoj mjeri zahtjevni. (Vidjeti točke A30 – A34, A60.)

**Prihvaćanje i nastavljanje**

21. Angažirani partner mora se uvjeriti da je revizorsko društvo slijedilo odgovarajuće postupke u vezi prihvaćanja i nastavljanja odnosa s klijentom i angažmana s izražavanjem uvjerenja i utvrditi mora jesu li zaključci stvoreni u vezi s tim primjereni.

22. Praktičar mora prihvatiti ili nastaviti angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako (vidjeti točke A30 – A34):

(a) praktičar nema razloga vjerovati da neće biti ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući zahtjeve neovisnosti;

(b) je praktičar uvjeren da one osobe koje trebaju obaviti angažman zajedno imaju primjerene kompetentnosti i sposobnosti (vidjeti također točku 32); i

(c) osnova prema kojoj angažman treba biti obavljen je dogovorena kroz:

(i) utvrđenje da postoje ispunjeni preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja (vidjeti također točke 24–26); i

(ii) potvrđivanje da postoji zajedničko razumijevanje uvjeta angažmana kod praktičara i klijenta, uključujući i o praktičarevim obvezama izvješćivanja.

23. Ako angažirani partner dobije informacije koje bi uzrokovale da bi revizorsko društvo odbilo angažman da su te informacije bile ranije dostupne, angažirani partner mora tu informaciju odmah priopćiti revizorskom društvu, tako da revizorsko društvo i angažirani partner mogu poduzeti nužne radnje.

*Preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja*

24. Radi utvrđivanja postoje li ispunjeni preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktičar mora, na osnovi preliminarnog poznavanja okolnosti angažmana i rasprave s odgovarajućom stranom odnosno stranama, utvrditi: (vidjeti točke A35 – A36):

(a) jesu li uloge i odgovornosti primjerenih strana prikladne u danim okolnostima (vidjeti točke A37 – A39); i

(b) ima li angažman ima sve sljedeće karakteristike:

(i) odnosno predmetno pitanje je primjereno (vidjeti točke A40 – A44);

(ii) kriteriji koje praktičar očekuje da će biti primijenjeni u pripremanju informacija o predmetnom pitanju su prikladni u danim okolnostima angažmana, uključujući da oni pokazuju sljedeće karakteristike (vidjeti točke A45 – A50):

a. relevantnost,

b. potpunost,

c. pouzdanost,

d. neutralnost,

e. razumljivost.

(iii) kriteriji za koje praktičar očekuje da će biti primijenjeni u pripremanju informacija o predmetnom pitanju bit će dostupni namjeravanim korisnicima (vidjeti točke A51 – A52);

(iv) praktičar očekuje da će moći pribaviti dokaze potrebne za potkrjepljivanje praktičarevog zaključka (vidjeti točke A53 – A55);

(v) praktičarev zaključak, u obliku primjerenom ili angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, treba biti sadržan u pisanom izvješću; i

(vi) racionalnu svrhu uključujući, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, da praktičar očekuje da će moći steći smislenu razinu uvjerenja (vidjeti točku A56).

25. Ako preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja ne postoje, praktičar mora raspraviti to pitanje s klijentom. Ako se ne mogu napraviti promjene da se ispune preduvjeti, praktičar ne smije prihvatiti angažman kao angažman s izražavanjem uvjerenja, osim ako se prihvaćanje zahtijeva zakonom ili regulativom. Međutim, angažman obavljen u takvim okolnostima nije sukladan MSIU. U skladu s tim, praktičar ne smije uključiti bilo kakav navod unutar izvješća o uvjerenju da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MSIU-om ili bilo kojim drugim MSIU-om.

*Ograničenje opsega prije prihvaćanja angažmana*

26. Ako klijent nametne ograničenje opsega praktičarevog rada u uvjetima predloženog angažmana s izražavanjem uvjerenja takva da praktičar vjeruje da će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od zaključka o informacijama o predmetnom pitanju, praktičar ne smije prihvatiti takav angažman kao angažman s izražavanjem uvjerenja, osim ako je zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini. (Vidjeti točku A156(c).)

*Dogovaranje uvjeta angažmana*

27. Praktičar mora dogovoriti uvjete angažmana s klijentom. Dogovoreni uvjeti angažmana moraju biti specificirani dovoljno detaljno u pismu o angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma, pisane potvrde ili u zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A57 – A58.)

28. U angažmanima koji se ponavljaju iz godine u godinu, praktičar mora procijeniti zahtijevaju li okolnosti da se izmijene uvjeti angažmana i postoji li potreba da se klijenta podsjeti na postojeće uvjete angažmana.

*Prihvaćanje promjene u uvjetima angažmana*

29. Praktičar ne smije pristati na promjene u uvjetima angažmana ako ne postoji razumno opravdanje da se to učini. Ako je takva promjena učinjena, praktičar ne smije zanemariti dokaze dobivene prije promjene. (Vidjeti točku A59.)

*Izvješće s izražavanjem uvjerenja propisano zakonom ili regulativom*

30. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa relevantne jurisdikcije propisuje izgled ili tekst izvješća o uvjerenju. U takvim okolnostima, praktičar mora ocijeniti:

(a) mogu li namjeravani korisnici pogrešno shvatiti zaključak s uvjerenjem; i

(b) ako je tako, mogu li dodatna objašnjenja u izvješću o uvjerenju smanjiti moguće pogrešno razumijevanje.

Ako praktičar zaključi da dodatno objašnjenje u izvješću o uvjerenju ne može smanjiti moguće pogrešno razumijevanje, praktičar ne smije prihvatiti angažman, osim ako je zakonom ili regulativom zahtijevano da to učini. Angažman obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije sukladan s MSIU. U skladu s tim, praktičar ne smije uključiti bilo kakav navod unutar izvješća o uvjerenju da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MSIU-om ili bilo kojim drugim MSIU-om. (Vidjeti također točku 71.)

**Kontrola kvalitete**

*Karakteristike angažiranog partnera*

31. Angažirani partner mora:

(a) biti djelatnik revizorskog društva koje primjenjuje MSKK 1 ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve iz zakona ili regulative koji barem u jednakoj mjeri zahtjevni koliko i MSKK 1 (vidjeti točke A60 – A66);

(b) imati kompetencije u vještinama i tehnikama izražavanja uvjerenja razvijene kroz opsežno uvježbavanje i praktičnu primjenu (vidjeti točku A60); i

(c) imati dovoljnu kompetenciju za odnosno predmetno pitanje i njegovo mjerenje ili ocjenjivanje da može prihvatiti odgovornost za zaključak s uvjerenjem. (Vidjeti točke A67 – A68.)

*Dodjeljivanje tima*

32. Angažirani partner mora (vidjeti točku A69):

(a) se uvjeriti da osobe koje trebaju obavi angažman zajedno u cijelosti imaju odgovarajuće kompetencije i sposobnosti da (vidjeti točke A70 – A71):

(i) obave angažman u skladu s relevantnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

(ii) omoguće da se izda izvješće s izražavanjem uvjerenja koje je primjereno u danim okolnostima.

(b) se uvjeriti da će praktičar moći biti uključen u rad:

(i) praktičarevog stručnjaka ako će se rad tog stručnjaka koristiti (vidjeti točke A70 – A71); i

(ii) drugog praktičara, koji nije dio angažiranog tima, ako će se koristiti rad tog praktičara s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točke A72 – A73),

u opsegu koji je dovoljan za prihvaćanje odgovornosti za revizijski zaključak o informacijama o predmetnom pitanju.

*Odgovornosti angažiranog partnera*

33. Angažirani partner preuzeti mora odgovornost za cjelokupnu kvalitetu angažmana. To uključuje odgovornost da:

(a) su primjereni postupci bili obavljeni u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i angažmana;

(b) je angažman bio planiran i obavljen (uključujući odgovarajuće usmjeravanje i nadziranje) kako bi se udovoljilo profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;

(c) je pregled bio obavljen u skladu s politikama i postupcima pregleda revizorskog društva i pregledavanja dokumentacije angažmana na ili prije datuma izvješća o uvjerenju (vidjeti točku A74);

(d) se održava odgovarajuća dokumentaciju angažmana kako bi se osigurao dokaz o praktičarevom postizanju ciljeva i da je angažman bio obavljen u skladu s relevantnim MSIU-ima i relevantnim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i

(e) je angažirani tim poduzeo odgovarajuće konzultiranje o složenim ili prijepornim pitanjima.

34. Kroz cijeli angažman, angažirani partner mora ostati na oprezu, kroz promatranje i postavljanje upita prema potrebi, spram nepridržavanja relevantnih etičkih zahtjeva od strane članova angažiranog tima. Ako angažirani partner spozna kroz sustav kontrole kvalitete revizorskog društva ili na drugi način informacije koja pokazuju da članovi angažiranog tima nisu postupali u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani partner, uz konzultiranje s drugima u revizorskom društvu, mora odrediti primjerene mjere.

35. Angažirani partner mora razmotriti rezultate procesa monitoringa revizorskog društva dokumentiranim u posljednjim informacijama koje je stavilo u opticaj revizorsko društvo i, ako je primjenjivo, druga revizorska društva mreže i mogu li manjkavosti navedene u tim informacijama utjecati na angažman s izražavanjem uvjerenja.

*Pregled kontrole kvalitete angažmana*

36. Za one angažmane, ako ih ima, za koje se pregled kontrole kvalitete zahtijeva zakonom ili regulativom ili za koje je revizorsko društvo odredilo da se zahtijeva pregled kontrole kvalitete angažmana:

(a) angažirani partner mora preuzeti odgovornost za raspravljanje s pregledavateljem kontrole kvalitete značajnih pitanja nastalih tijekom angažmana i ne smije datirati izvješće s izražavanjem uvjerenja dok nije dovršen taj pregled; i

(b) pregledavatelj kontrole kvalitete mora obaviti objektivnu ocjenu značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvješća o uvjerenju. Ova ocjena mora uključiti (vidjeti točku A75):

(i) raspravu važnih pitanja s angažiranim partnerom;

(ii) pregled informacije o predmetnom pitanju i predloženog izvješća o uvjerenju;

(iii) pregled odabrane dokumentacije angažmana u vezi s važnim prosudbama angažiranog tima i zaključcima do kojih je došao; i

(iv) ocjenu zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvješća o uvjerenju i razmatranje je li primjereno predloženo izvješće s izražavanjem uvjerenja.

**Profesionalni skepticizam, profesionalna prosudba i vještine i tehnike izražavanja uvjerenja**

37. Praktičar mora planirati i obaviti angažman s profesionalnim skepticizmom, prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. (Vidjeti točke A76 – A80.)

38. Praktičar mora koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući u određivanju vrsta, vremenskih rasporeda i opsega postupaka. (Vidjeti točke A81 – A85.)

39. Praktičar mora primijeniti vještine i tehnike izražavanja uvjerenja kao dio iterativnog, sustavnog procesa angažmana.

**Planiranje i obavljanje angažmana**

*Planiranje*

40. Praktičar mora planirati angažman tako da on bude obavljen na učinkovit način, uključujući i utvrđivanje opsega, vremenskog rasporeda i usmjerenja angažmana i određivanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega planiranih postupaka koje treba obaviti da bi se postigli ciljevi praktičara. (Vidjeti točke A86 – A89.)

41. Praktičar mora utvrditi jesu li kriteriji prikladni u okolnostima angažmana, uključujući i to imaju li karakteristike navedene u točki 24(b)(ii).

42. Ako se otkrije, nakon što je angažman bio prihvaćen, da jedan ili više preduvjeta za angažman s izražavanjem uvjerenja nije ispunjen, praktičar mora raspraviti pitanje s odgovarajućom stranom ili više njih i mora utvrditi:

(a) može li se pitanje riješiti na praktičarevo zadovoljstvo;

(b) je li primjereno nastaviti s angažmanom; i

(c) priopćiti li, i ako je tako, kako priopćiti to pitanje u izvješću o uvjerenju.

43. Ako se otkrije, nakon što je angažman bio prihvaćen, da neki ili svi primjenjivi kriteriji nisu prikladni ili neka ili sva odnosna predmetna pitanja nisu primjerena za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktičar mora razmotriti povlačenje iz angažmana, ako je ono moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. Ako praktičar nastavi s angažmanom, on mora izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak ili suzdržati se od zaključka, već prema tome što je primjereno u danim okolnostima. (Vidjeti točke A90 – A91.)

*Značajnost*

44. Praktičar mora razmotriti značajnost kad (vidjeti točke A92 – A100):

(a) planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i kad određuje vrste, vremenski raspored i opseg postupaka; i

(b) ocjenjuje jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza.

*Stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana*

45. Praktičar mora upitati odgovarajuću odgovornu stranu odnosno odgovorne strane o tome:

(a) imaju li saznanja o stvarnom, sumnjivom ili navodnom namjernom pogrešnom prikazu ili sumnji da on postoji ili o nesukladnosti sa zakonima i regulativama koja ima učinak na informacije predmetnog pitanja; (Vidjeti točke A101 – A102)

(b) ima li odgovorna strana službu interne revizije, a ako ima, postaviti dodatne upite kako bi se steklo razumijevanje aktivnosti i glavnih nalaza službe interne revizije u vezi s informacijama predmetnog pitanja; i

(c) koristi li odgovorna strana bilo koje stručnjake u pripremanju informacija predmetnog pitanja.

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| 46O. Praktičar mora steći razumijevanje odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana dostatno da:<br>(a) omogući praktičaru da identificira područja ako je vjerojatnije da će nastati značajni pogrešni prikaz informacija o predmetnom pitanju; i<br>(b) time osigurava osnovu za oblikovanje i obavljanje postupaka za postupanje s područjima identificiranim u točki 46O(a) i za stjecanje ograničenog uvjerenja za podupiranje praktičarevog zaključka. (Vidjeti točke A101 – A105, A108.)<br>47O. U stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana prema točki 46O, praktičar mora razmotriti proces korišten za sastavljanje informacije o predmetnom pitanju. (Vidjeti točku A107) | 46R. Praktičar mora steći razumijevanje odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana dostatno da:<br>(a) omogući praktičaru da identificira i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikaza u informacijama o predmetnom pitanju; i<br>(b) time osigurava osnovu za oblikovanje i obavljanje postupaka za reagiranje na procijenjene rizike i za stjecanje razumnog uvjerenja za podupiranje praktičareva zaključka. (Vidjeti točke A101 – A104, A108)<br>47R. U stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana prema točki 46R, praktičar mora steći razumijevanje internih kontrola nad sastavljanjem informacije o predmetnom pitanju relevantnim za angažman. To uključuje ocjenjivanje oblikovanosti onih kontrola relevantnih za angažman i utvrđivanje jesu li bile implementirane postupcima kao dodatak upitima osoblju odgovornom za informacije o predmetnom pitanju. (Vidjeti točku A106) |

**Pribavljanje dokaza**

*Razmatranje rizika i reagiranja na rizike*

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| 48O. Temeljeno na praktičarevom razumijevanju (vidjeti točku 46O), praktičar mora (vidjeti točke A109 – A113):<br>(a) identificirati područja gdje je vjerojatnije da će nastati značajni pogrešni prikazi informacija o predmetnom pitanju; i<br>(b) oblikovati i obaviti postupke kako bi postupio s područjima identificiranim u točki 48O(a) i stekao ograničeno uvjerenje da potkrijepi praktičarev zaključak. | 48R. Temeljeno na praktičarevom razumijevanju (vidjeti točku 46R) praktičar mora (vidjeti točke A109 – A111):<br>(a) identificirati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikaza u informacijama o predmetnom pitanju; i<br>(b) oblikovati i obaviti postupke kako bi reagirao na procijenjene rizike i stekao razumno uvjerenje da potkrijepi praktičarev zaključak. Kao dopunu bilo kojim drugim postupcima koji su primjereni u okolnostima angažmana za informacije o predmetnom pitanju, praktičarevi postupci moraju uključiti i pribavljanje dostatnih i primjerenih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola nad informacijama o predmetnom pitanju ako:<br>(i) praktičareva procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito, ili<br>(ii) postupci različiti od testiranja kontrola ne mogu sami pružiti dostatne i primjerene dokaze. |
| Određivanje jesu li dodatni postupci nužni u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja<br>49O. Ako praktičar postane svjestan jednog ili više pitanja koja uzrokuju da vjeruje kako informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane, praktičar mora oblikovati i obaviti dodatne postupke radi pribavljanja daljnjih dokaza sve do trenutka u kojem će moći (vidjeti točke A113 – A118):<br>(a) zaključiti kako nije vjerojatno da pitanje uzrokuje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane; ili<br>(b) utvrditi da pitanje ili više njih uzrokuju da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. | Izmjena procjene rizika u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja<br>49R. Praktičareva procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza u informacijama o predmetnom pitanju može se izmijeniti tijekom odvijanja angažmana kako se pribavljaju dodatni dokazi. U okolnostima gdje praktičar pribavi dokaze koji su nedosljedni dokazima na kojima je praktičar početno temeljio procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza, praktičar mora izmijeniti procjenu i modificirati planirane postupke u skladu s tim. (Vidjeti točku A113.) |

50. Kad oblikuje i obavlja postupke, praktičar mora razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje treba koristiti kao dokaz. Ako:

    (a) dokaz pribavljen iz jednog izvora nije dosljedan pribavljenom iz drugog izvora; ili

    (b) praktičar ima dvojbi oko pouzdanosti informacije koju treba koristiti kao dokaz,

    praktičar mora utvrditi koje su nužne promjene ili dodaci postupcima da bi se riješilo pitanje i mora razmotriti učinak pitanja, ako ga ima, na druge aspekte angažmana.

51. Praktičar mora kumulirati neispravljene pogrešne prikaze otkrivene tijekom angažmana različite od onih koji su očito trivijalni. (Vidjeti točke A119 – A120.)

*Rad koji je obavio praktičarev stručnjak*

52. Ako se mora koristiti radom praktičarevog stručnjaka, praktičar mora također (vidjeti točke A121 – A125):

    (a) ocijeniti ima li praktičarev stručnjak nužne kompetencije, sposobnosti i objektivnost za praktičareve potrebe. U slučaju praktičarevog vanjskog stručnjaka, ocjena objektivnosti mora uključiti upite u vezi s interesima i odnosima koji mogu stvoriti prijetnju objektivnosti tog stručnjaka (vidjeti točke A126 – A129);

    (b) steći dostatno razumijevanje područja ekspertize praktičarevog stručnjaka (vidjeti točke A130 – A131);

    (c) dogovoriti s praktičarevim stručnjakom sadržaj opseg i ciljeve stručnjakovog rada (vidjeti točke A132 – A133); i

    (d) ocijeniti primjerenost rada praktičarevog stručnjaka za praktičareve potrebe. (Vidjeti točke A134 – A135)

*Rad kojeg je obavio drugi praktičar, stručnjak odgovorne strane ili mjeritelj ili ocjenitelj ili unutarnji revizor* (Vidjeti točku A136)

53. Ako se mora koristiti radom drugog praktičara, praktičar mora ocijeniti je li taj rad primjeren za praktičareve potrebe.

54. Ako su informacije koje mora koristiti kao dokaz pripremljene korištenjem radom stručnjaka odgovorne strane ili mjeritelja ili ocjenitelja, praktičar mora, do razine koja je nužna uzimajući u obzir važnost stručnjakovog rada za praktičareve potrebe:

    (a) ocijeniti kompetentnost, sposobnost i objektivnost tog stručnjaka;

    (b) steći razumijevanje rada tog stručnjaka; i

    (c) ocijeniti primjerenost stručnjakovog rada kao dokaza.

55. Ako se praktičar planira koristiti radom službe unutarnje revizije, praktičar mora ocijeniti sljedeće:

    (a) opseg u kojem organizacijski status službe unutarnje revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost unutarnjih revizora;

    (b) razinu kompetentnosti službe unutarnje revizije;

    (c) primjenjuje li služba unutarnje revizije sustavni i disciplinirani pristup, uključujući i kontrolu kvalitete; i

    (d) je li rad službe unutarnje revizije primjeren za svrhe angažmana.

*Pisane izjave*

56. Praktičar mora zahtijevati od odgovarajuće strane (ili strana) pisanu izjavu:

    (a) da je ona pružila praktičaru sve informacije za koje je odgovarajuća strana (ili strane) svjesna da su relevantne za angažman (vidjeti točke A54 – A55 i A137 – A139);

    (b) u kojoj se potvrđuje mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja na temelju primjenjivih kriterija, uključujući i izjavu da su se sva relevantna pitanja odrazila u informacijama o predmetnom pitanju.

57. Ako, povrh zahtijevanih izjava, praktičar utvrdi da je nužno dobiti jednu ili više pisanih izjava radi potkrepljivanja drugih dokaza relevantnih za informacije o predmetnom pitanju, praktičar mora zahtijevati takve druge pisane izjave.

58. Ako se pisane izjave odnose na pitanja koja su značajna za informacije o predmetnom pitanju, praktičar mora:

    (a) ocijeniti njihovu razumnost i dosljednost spram drugih pribavljenih dokaza, uključujući i drugih izjava (usmenih ili pisanih); i

    (b) razmotriti može li se očekivati od onoga koji daje izjave da je dobro informiran o određenim pitanjima.

59. Datum pisane izjave mora biti što je bliže izvedivo, ali ne poslije, datuma izvješća o uvjerenju.

Zahtijevane pisane izjave nisu pribavljene ili nisu pouzdane

60. Ako jedna ili više zahtijevanih pisanih izjava nisu pribavljene ili praktičar zaključi da postoje dostatne dvojbe o kompetentnosti, integritetu, etičkim vrijednostima ili revnosti onih koji su dali pisane izjave, ili da pisane izjave iz drugih razloga nisu pouzdane, praktičar mora (vidjeti točku A140):

    (a) raspraviti pitanje s odgovarajućom stranom ili više njih;

    (b) ponovno ocijeniti integritet onih od kojih su izjave zahtijevane ili primljene i ocijeniti učinak koji to može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i dokaze u cjelini; i

    (c) poduzeti odgovarajuće mjere, uključujući i određivanje mogućeg učinka na zaključak u izvješću o uvjerenju.

**Naknadni događaji**

61. Ako je relevantno za angažman, praktičar mora razmotriti učinak na informacije o predmetnom pitanju i na izvješće s izražavanjem uvjerenja događaja do datuma izvješća o uvjerenju i mora reagirati primjereno na činjenice koje postanu poznate praktičaru nakon datuma izvješća o uvjerenju, koje su, da su mu bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati da praktičar izmijeni izvješće s izražavanjem uvjerenja. Opseg razmatranja naknadnih događaja ovisi o mogućnosti da takvi događaji utječu na informacije o predmetnom pitanju i utječu na primjerenost praktičareva zaključka. Međutim, praktičar nema odgovornost da obavi bilo kakve postupke u vezi s informacijama o predmetnom pitanju nakon datuma izvješća o uvjerenju. (Vidjeti točke A141 – A142.)

**Ostale informacije**

62. Ako dokumenti koji sadrže informacije o predmetnom pitanju i izvješće s izražavanjem uvjerenja o njima uključuje ostale informacije, praktičar mora čitati te ostale informacije kako bi otkrio značajne nedosljednosti, ako ih ima, spram informacija o predmetnom pitanju ili izvješća o uvjerenju i ako čitanjem tih ostalih informacija, praktičar (vidjeti točku A143):

    (a) otkrije značajnu nedosljednost između tih ostalih informacija i informacija o predmetnom pitanju ili izvješća o uvjerenju; ili

    (b) postane svjestan značajnog pogrešnog prikaza činjenice u tim ostalim informacijama koja nije povezana s pitanjima koja se pojavljuju u informacijama o predmetnom pitanju ili izvješću o uvjerenju,

    praktičar mora raspraviti pitanje s odgovarajućom stranom ili stranama i poduzeti, kako bude primjereno, daljnje mjere.

**Opis primjenjivih kriterija**

63. Praktičar mora ocijeniti pozivaju li se informacije o predmetnom pitanju primjereno na ili opisuju primjenjive kriterije. (Vidjeti točke A144 – A146.)

**Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja**

64. Praktičar mora ocijeniti dostatnost i primjerenost dokaza pribavljenih u kontekstu angažmana i, ako je nužno u okolnostima, pokušati pribaviti daljnje dokaze. Praktičar mora razmotriti sve relevantne dokaze neovisno o tome čini li se da potvrđuju ili osporavaju mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija. Ako praktičar nije u mogućnosti pribaviti nužne daljnje dokaze, praktičar mora razmotriti posljedice za praktičarev zaključak u točki 65. (Vidjeti točke A147 – A153.)

65. Praktičar mora formirati zaključak o tome jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza. U formiranju tog zaključka, praktičar mora razmotriti praktičarev zaključak u točki 64. u vezi s dostatnošću i primjerenošću pribavljenih dokaza, kao i ocjenu o tome jesu li značajni neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili u zbroju. (Vidjeti točke A3 i A154 – A155.)

66. Ako praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze, postoji ograničenje opsega i praktičar mora, već prema tome što je primjereno, izraziti zaključak s rezervom, suzdržati se od zaključka ili povući se iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A156 – A158.)

**Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja**

67. Izvješće s izražavanjem uvjerenja mora biti u pisanom obliku i sadržavat mora jasni izričaj praktičareva zaključka o informacijama o predmetnom pitanju. (Vidjeti točke A2, A159 – A161)

68. Praktičarev zaključak mora biti jasno odvojen od informacija ili objašnjenja kojima nije namjera da utječu na praktičarev zaključak, uključujući bilo koje isticanje pitanja, ostalo pitanje, nalaze povezane sa određenim aspektima angažmana, preporuke ili dodatne informacije uključene u izvješće s izražavanjem uvjerenja. Korišteni tekst mora jasno pokazati da isticanje pitanja, ostalo pitanje, preporuke ili dodatne informacije nisu namijenjene da umanje praktičarev zaključak. (Vidjeti točke A159 – A161.)

*Sadržaj izvješća o uvjerenju*

69. Izvješće o uvjerenju mora uključiti, kao minimum, sljedeće osnovne elemente:

(a) naslov koji jasno navodi da je izvješće neovisno izvješće s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A162);

(b) naslovnik (vidjeti točku A163);

(c) identifikaciju ili opis razine uvjerenja koju je stekao praktičar, informaciju o predmetnom pitanju i, ako je primjereno odnosno predmetno pitanje. Ako je praktičarev zaključak formuliran pojmovima iz izvještaja odgovarajuće strane, taj izvještaj mora se priložiti izvješću s izražavanjem uvjerenja, biti reproduciran u izvješću o izražavanju uvjerenja ili mora se u izvješću o izražavanju uvjerenja pozvati na izvor koji je dostupan namjeravanim korisnicima (vidjeti točku A164);

(d) identifikaciju primjenjivih kriterija (vidjeti točku A165);

(e) ako je odgovarajuće, opis bilo kojeg značajnog inherentnog ograničenja povezanog s mjerenjem ili ocjenjivanjem odnosnog predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija (vidjeti točku A166);

(f) ako su primjenjivi kriteriji oblikovani za posebne svrhe, navod kojim se upozoravaju čitatelji na tu činjenicu i da, kao posljedica toga, informacije o predmetnom pitanju mogu biti neprikladne za drugu svrhu (vidjeti točke A167 – A168);

(g) navod radi identificiranja odgovorne strane i mjeritelja ili ocjenitelja, ako su različiti, i radi opisa njihovih odgovornosti i praktičareve odgovornosti (vidjeti točku A169);

(h) navod da je angažman obavljen u skladu s ovim MSIU-om ili, ako postoji MSIU specifičan za predmetno pitanje, s tim MSIU-om (vidjeti točke A170 – A171);

(i) navod da revizorsko društvo u kojem praktičar djeluje primjenjuje MSKK 1 ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve iz zakona ili regulative, koji su zahtjevni u jednakoj mjeri kao i MSKK 1. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, navod mora identificirati primijenjene profesionalne zahtjeve ili zahtjeve iz zakona ili regulative, koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1 (vidjeti točku A172);

(j) navod da praktičar postupa u skladu sa zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima IESBA Kodeksa ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima nametnutim zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao odredbe IESBA Kodeksa koje se odnosi na angažmane s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, navod mora identificirati primijenjene profesionalne zahtjeve ili zahtjeve nametnute zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao i odredbe IESBA Kodeksa koje se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A173);

(k) informativni sažetak obavljenih poslova kao osnove za praktičarev zaključak. U slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja razumijevanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega obavljenih postupaka je ključno za razumijevanje praktičareva zaključka. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja u sažetku obavljenog rada mora se navesti da:

(i) se postupci obavljeni u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju po vrstama i vremenskom rasporedu i manjeg su opsega nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja; i

(ii) posljedično tome je razina stvorenog uvjerenja u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja značajno manja nego što bi bila da je bio obavljen angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (vidjeti točke A6, A174 – A178);

(l) praktičarev zaključak (vidjeti točke A2, A179 – A181):

(i) ako je primjereno, zaključak mora informirati namjeravane korisnike o kontekstu u kojem treba čitati praktičarev zaključak (vidjeti točku A180);

(ii) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, zaključak mora biti izražen u pozitivnom obliku (vidjeti točku A179);

(iii) u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja zaključak mora biti izražen u obliku koje priopćava je li, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, praktičaru skrenulo pozornost pitanje odnosno više njih da povjeruje kako je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana (vidjeti točku A181);

(iv) zaključak u (ii) ili (iii) mora biti formuliran korištenjem primjerenih riječi za odnosno predmetno pitanje i primjenjive kriterije u danim okolnostima angažmana i biti mora formuliran u smislu (vidjeti točku A182):

a. odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija;

b. informacija o predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili

c. izvještaja (izjave) koju su dale odgovarajuće strane.

(v) ako praktičar izražava modificiran zaključak, izvješće s izražavanjem uvjerenja mora sadržavati:

a. odjeljak koji pruža opis jednog ili više pitanja koje uzrokuje modifikaciju; i

b. odjeljak koji sadrži praktičarev modificirani zaključak (vidjeti točku A183);

(m) praktičarev potpis (vidjeti točku A184);

(n) datum izvješća o uvjerenju. Izvješće s izražavanjem uvjerenja ne smije se datirati prije datuma s kojim je praktičar pribavio dokaze na kojima se temelji praktičarev zaključak, uključujući i dokaz o tome da su ovlaštene osobe potvrdile da su preuzeli odgovornost za informacije o predmetnom pitanju (vidjeti točku A185);

(o) lokaciju u jurisdikciji gdje praktičar posluje.

*Pozivanje na praktičarevog stručnjaka u izvješću o uvjerenju*

70. Ako se praktičar poziva na rad praktičarevog stručnjaka u izvješću o uvjerenju, tekst tog izvješća ne smije implicirati da je smanjena praktičareva odgovornost za zaključak izražen u tom izvješću zbog uključenosti tog stručnjaka. (Vidjeti točke A186 – A188.)

*Izvješće s izražavanjem uvjerenja propisano zakonom ili regulativom*

71. Ako se od praktičara zahtijeva korištenje zakonom ili regulativom određenog izgleda ili formulacije izvješća s izražavanjem

uvjerenja, u izvješću s izražavanjem uvjerenju moraju se pozivati na ovaj ili druge MSIU-e samo ako izvješće s izražavanjem uvjerenja uključuje, kao minimum, svaki element naveden u točki 69.

**Nemodificirani i modificirani zaključci**

72. Praktičar mora izraziti nemodificiran zaključak ako praktičar zaključi:

(a) u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, da su informacije o predmetnom pitanju sastavljene, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim kriterijima; ili

(b) u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, da, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, praktičar nije uočio neko pitanje (ili više njih) koje bi uzrokovalo da praktičar vjeruje kako informacije o predmetnom pitanju nisu sastavljene, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim kriterijima.

73. Ako praktičar smatra da je nužno:

(a) skrenuti pozornost namjeravanim korisnicima na pitanje prezentirano ili objavljeno u informacijama o predmetnom pitanju koje je, prema praktičarevoj prosudbi, od takve važnosti da je ključno da namjeravani korisnici razumiju informacije o predmetnom pitanju (točka za isticanje pitanja); ili

(b) priopćiti pitanje različito od onog koje je prezentirano ili objavljeno u informacijama o predmetnom pitanju koje je, prema praktičarevoj prosudbi, relevantno namjeravanim korisnicima u njihovom razumijevanju angažmana, praktičareve odgovornosti ili izvješća s izražavanjem uvjerenja (točka za ostala pitanja),

i ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar mora to učiniti u odjeljku izvješća s izražavanjem uvjerenja, s odgovarajućim podnaslovom, u kojem se jasno navodi da praktičarev zaključak nije modificiran u vezi s pitanjem. U slučaju točke za isticanje pitanja, takva točka mora se odnositi samo na informacije prezentirane ili objavljene u informacijama o predmetnom pitanju.

74. Praktičar mora izraziti modificiran zaključak u sljedećim okolnostima:

(a) ako, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, postoji ograničenje opsega i učinak pitanja bi bio značajan (vidjeti točku 66). U takvim slučajevima, praktičar mora izraziti zaključak s rezervom ili suzdržati se od zaključka.

(b) ako je, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana. U takvim slučajevima, praktičar mora izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak. (Vidjeti točku A191.)

75. Praktičar mora izraziti zaključak s rezervom ako, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, učinci ili mogući učinci pitanja nisu toliko značajni i prožimajući da zahtijevaju negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka. Zaključak s rezervom mora biti izražen korištenjem riječi »osim za« učinke ili moguće učinke pitanja na koje se odnosi rezerva. (Vidjeti točke A189 – A190.)

76. Ako praktičar izražava modificiran zaključak zbog ograničenja opsega ali je također svjestan pitanja ili više njih koja uzrokuju da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane, praktičar mora uključiti u izvješće s izražavanjem uvjerenja jasan opis i ograničenja opsega i pitanja koja uzrokuju da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane.

77. Ako izjava odgovarajuće strane (ili više njih) otkriva i ispravno opisuje da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana, praktičar mora ili:

(a) izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak formuliran prema odnosnom predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili

(b) ako se posebno zahtijeva uvjetima angažmana da se zaključak formulira prema izjavi koju su izjavile odgovarajuće strane, izraziti pozitivan zaključak ali i uključiti točku za isticanje pitanja u izvješću s izražavanjem uvjerenju pozivajući se na izjavu odgovarajuće strane kojom se otkriva i ispravno opisuje da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana. (Vidjeti točku A192.)

**Ostale odgovornosti za komuniciranje**

78. Praktičar mora razmotriti je li prema uvjetima angažmana i drugim okolnostima angažmana, uočio neko pitanje o kojem treba komunicirati s odgovornom stranom, mjeriteljem ili procjeniteljem, angažiranom stranom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili s drugima. (Vidjeti točke A193 – A199.)

**Dokumentacija**

79. Praktičar mora pravodobno pripremiti dokumentaciju angažmana koja osigurava zapis osnove za izvješće s izražavanjem uvjerenja koji je dostatan i primjeren da omogući iskusnom praktičaru, koji nije bio prije povezan s angažmanom, da razumije (vidjeti točke A200 – A204):

(a) vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih postupaka kako bi se postigla sukladnost s relevantnim MSIU-om i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;

(b) rezultate obavljenih postupaka i dobivenih dokaza; i

(c) značajna pitanja nastala tijekom angažmana, stvorene zaključke o njima i korištene značajne profesionalne prosudbe u stvaranju tih zaključaka.

80. Ako praktičar otkrije informacije koje nisu dosljedne praktičarevu konačnom zaključku u vezi sa značajnim pitanjem, praktičar mora dokumentirati kako je postupio s nedosljednošću.

81. Praktičar mora objediniti dokumentaciju angažmana u spis angažmana i dovršiti administrativni proces objedinjavanja konačnog spisa angažmana pravodobno nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja. (Vidjeti točke A205 – A206.)

82. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog spisa angažmana, praktičar ne smije izbrisati ili izbaciti dokumentaciju angažmana bilo koje vrste prije kraja razdoblja čuvanja. (Vidjeti točku A207.)

83. Ako praktičar utvrdi da je nužno izmijeniti postojeću dokumentaciju angažmana ili dodati novu dokumentaciju angažmana nakon što je bio objedinjen konačni spis angažmana praktičar mora, neovisno o sadržaju izmjena ili dodataka, dokumentirati:

(a) posebne razloge za stvaranje izmjena ili dodataka; i

(b) kad i tko ih je pripremio i pregledao.

* * *

## MATERIJAL ZA PRIMJENU I OSTALI MATERIJALI S OBJAŠNJENJIMA

**Uvod** (Vidjeti točku 6)

A1. U savjetodavnom angažmanu, praktičar primjenjuje stručne vještine, obrazovanost, opažanja, iskustva i znanja. Savjetodavni angažmani uključuju analitički proces koji uobičajeno uključuje neku kombinaciju aktivnosti u vezi s: uspostavom ciljeva, pronalaženjem činjenica, definiranjem problema ili mogućnosti, ocjenjivanjem alternativa, stvaranjem prepo-

ruka uključujući mjere, komuniciranje rezultata i ponekad implementiranje i naknadnim praćenjem. Izvješća (ako su izdana) su u pravilu u pisanom obliku u opsežnom obliku, tzv. dugoj formi. Obično je posao obavljen samo za uporabu i korist klijenta. Sadržaj i opseg rada se utvrđuje sporazumom između praktičara i klijenta. Svaka usluga koja ispunjava definiciju angažmana s izražavanjem uvjerenja nije savjetodavni angažman nego angažman s izražavanjem uvjerenja.

**Ciljevi**

*Angažmani s informacijama o predmetnom pitanju koji obuhvaćaju određene aspekte* (Vidjeti točke 10, 65, 69(l))

A2. Ako se informacije o predmetnom pitanju sastoje od određenih aspekata, odvojeni zaključci mogu se pružiti za svaki aspekt. Svaki od tih odvojenih zaključaka ne treba se odnositi na istu razinu uvjerenja. Točnije, svaki zaključak se izražava u obliku koji je odgovarajući ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Ako se pružaju odvojeni zaključci pozivi na ovaj MSIU u zaključku u izvješću s izražavanjem uvjerenja uključuju svaki zaključak.

**Definicije**

*Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka u angažmanima s izražavanjem ograničenog i razumnog uvjerenja* (Vidjeti točku 12(a)(i))

A3. Budući da je razina uvjerenja pribavljenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja niža nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, postupci koje praktičar obavlja u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrstama i vremenskom rasporedu i manjeg su opsega nego za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja. Glavne razlike između postupaka za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja uključuju:

(a) naglasak stavljen na vrste različitih postupaka jer će se izvori dokaza vjerojatno razlikovati, ovisno o okolnostima angažmana. Na primjer, praktičar može prosuditi da je primjereno u danim okolnostima određenog angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja staviti relativno veći naglasak na postavljanje upita osoblju subjekta i analitičke postupke i relativno manji naglasak, ako ga ima, na testiranje kontrola i pribavljanje dokaza iz vanjskih izvora nego što to može biti slučaj u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja;

(b) u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može:

• odabrati manje stavki za ispitivanje; ili

• obaviti manje postupaka (na primjer, obavljanje samo analitičkih postupaka u okolnostima kad, u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, bi bili obavljeni i analitički postupci i drugi postupci).

(c) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, analitički postupci obavljeni kao reakcija na rizike angažmana uključuju razvijanje očekivanja koja su dovoljno precizna za otkrivanje značajnih pogrešnih prikaza. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, analitički postupci mogu biti oblikovani da potkrijepe očekivanja u vezi sa smjerom trendova, odnosa i pokazatelja a ne za otkrivanje pogrešnih prikaza s razinom preciznosti očekivanom u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja;

(d) nadalje, ako su otkrivena značajna kolebanja, odnosi ili razlike, primjereni dokaz u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja može se pribaviti postavljanjem upita i razmatranjem primljenih odgovora u kontekstu poznatih okolnosti angažmana;

(e) osim toga, kad poduzima analitičke postupke u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može, na primjer koristiti podatke koji su jače okrupnjeni, kao što su tromjesečni podaci umjesto mjesečnih ili koristiti podatke koji nisu podvrgnuti odvojenim postupcima da bi se testirala njihova pouzdanost u istoj mjeri u kojoj bi to bilo za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.

*Razina uvjerenja koja je smislena* (Vidjeti točke 12(a)(i)(b), 47O)

A4. Razina uvjerenja koju praktičar planira steći uobičajeno nije podložna kvantificiranju i je li ona smislena pitanje je za profesionalnu prosudbu praktičara što on treba utvrditi u danim okolnostima angažmana. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičar obavlja postupke koji su ograničeni u usporedbi s onima koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ali koji su, ipak, planirani da se dobije razina uvjerenja koja je smislena. Da bi bila smislena razina uvjerenja koju pruža praktičar vjerojatno je da ona povećava povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je očigledno viši od beznačajnog. (Vidjeti također točke A16 – A18.)

A5. Što je smisleno uvjerenje, kroz raspon svih angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, može varirati od upravo nešto iznad uvjerenja da je vjerojatno kako će se povećati povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je očigledno viši od beznačajnog pa do onog nešto nižeg od razumnog uvjerenja. Što je smisleno u određenom angažmanu predstavlja prosudbu unutar tog raspona koja ovisi o okolnostima angažmana, uključujući prosudbu o informacijskim potrebama namjeravanih korisnika kao grupe, kriterijima i odnosnom predmetnom pitanju angažmana.

A6. Budući da varira razina uvjerenja koju praktičar stječe u angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičarevo izvješće sadrži informativni sažetak obavljenih postupaka, uvažavajući da je za razumijevanje praktičareva zaključka ključno razumijevanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega obavljenih postupaka. (Vidjeti točke 69(k) i A174 – A178.)

A7. Neki od čimbenika koji mogu biti relevantni u utvrđivanju što tvori smisleno uvjerenje u određenom angažmanu uključuju, na primjer:

• karakteristike odnosnog predmetnog pitanja i kriterije te pitanje postoji li neki relevantni MSIU specifičan za predmetno pitanje;

• instrukcije ili druge pokazatelje od klijenta o vrsti uvjerenja koju klijent očekuje da će praktičar steći. Na primjer, uvjeti angažmana mogu navoditi određene postupke koje klijent smatra nužnim ili određene aspekte informacija o predmetnom pitanju na koje bi klijent volio da praktičar usmjeri postupke. Međutim, praktičar može razmotriti zahtijevanje drugih postupaka radi pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza za stvaranje smislenog uvjerenja;

• opće prihvaćene prakse, ako postoje, u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja za određene informacije o

predmetnom pitanju ili slične ili povezane informacije o predmetnom pitanju;

• informacijske potrebe namjeravanih korisnika kao grupe. Općenito, što su veće posljedice namjeravanim korisnicima od dobivanja neodgovarajućeg zaključka ako je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana, to je veće uvjerenje koje će biti potrebno kako bi im bilo smisleno. Na primjer, u nekim slučajevima, posljedice namjeravanim korisnicima od dobivanja neodgovarajućeg zaključka mogu biti toliko velike da je potreban angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja kako bi praktičar stekao uvjerenje koje je smisleno u tim okolnostima;

• očekivanje namjeravanih korisnika da će praktičar formirati zaključak s ograničenim uvjerenjem o informacijama o predmetnom pitanju unutar kratkog vremena i uz niske troškove.

*Primjeri potvrdnih angažmana* (Vidjeti točku 12(a)(ii)(a))

A8. Primjeri angažmana koji se mogu obavljati prema ovom MSIU uključuju:

(a) održivost – angažman o održivosti uključuje stjecanje uvjerenja o izvješću kojeg je pripremio menadžment ili njihov stručnjak (mjeritelj ili ocjenitelj) o uspješnosti održivosti subjekta;

(b) sukladnost sa zakonom ili regulativom – angažman o sukladnosti sa zakonom ili regulativom uključuje stjecanje uvjerenja o izvješću druge strane (mjeritelja ili ocjenitelja) o sukladnosti s relevantnim zakonom ili regulativom;

(c) omjer cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika – angažman o omjeru cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika uključuje stjecanje uvjerenja o mjerenju ili ocjenjivanju omjera cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika kojeg je obavila druga strana (mjeritelj ili ocjenitelj).

*Vještine i tehnike izražavanja uvjerenja* (Vidjeti točku 12(b))

A9. Vještine i tehnike izražavanja uvjerenja uključuju:

• primjenu profesionalnog skepticizma i profesionalne prosudbe;

• planiranje i obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući pribavljanje i ocjenjivanje dokaza;

• razumijevanje informacijskih sustava i uloge i ograničenja internih kontrola;

• povezivanje razmatranja značajnosti i rizika angažmana s vrstama, vremenskim rasporedom i opsegom postupaka;

• primjenjivanje postupaka kako je primjereno u angažmanu (koji mogu uključiti upite, pregled, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje, promatranje, konfirmiranje i analitičke postupke); i

• prakse sustavnog dokumentiranja i vještinu pisanja izvješća s izražavanjem uvjerenja.

*Kriteriji* (Vidjeti točku 12(c), Dodatak)

A10. Prikladni kriteriji se zahtijevaju za razumno dosljedna mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Bez referentnog okvira kojeg osiguravaju prikladni kriteriji, svaki zaključak je nezaštićen od osobnog tumačenja i pogrešnog shvaćanja. Prikladni kriterij je osjetljiv spram konteksta, tj. utvrđuje se u kontekstu okolnosti angažmana. Čak i za isto odnosno predmetno pitanje mogu postojati različiti kriteriji koji će proizvesti različita mjerenja ili ocjenjivanja. Na primjer, mjeritelj ili ocjenitelj može odabrati kao jedan od kriterija za odnosno predmetno pitanje zadovoljstvo kupaca, broj pritužbi kupaca riješenih na potvrđeno zadovoljstvo kupaca; drugi mjeritelj ili ocjenitelj može odabrati broj ponovljenih kupnji u tromjesečnom razdoblju nakon početne kupovine. Na prikladnost kriterija ne utječe razina uvjerenja, tj. ako su kriteriji neprikladni za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, oni su također neprikladni za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obratno. Prikladni kriteriji uključuju, ako je relevantno, kriterije za prezentaciju i objavu.

*Rizik angažmana* (Vidjeti točku 12(f))

A11. Rizik angažmana ne odnosi se na, ili uključuje, praktičareve poslovne rizike, kao što su gubitak iz sudskog spora, negativni publicitet ili drugi događaji nastali u vezi s određenim informacijama o predmetnom pitanju.

A12. Općenito, rizik angažmana može se reprezentirati sljedećim komponentama, iako sve od tih komponenti ne moraju nužno biti prisutne ili važne za svaki angažman s izražavanjem uvjerenja:

(a) rizici na koje praktičar ne utječe izravno, koji se sastoje od:

(i) podložnost informacija o predmetnom pitanju značajnim pogrešnim prikazima prije razmatranja bilo kojih povezanih kontrola koje su primijenile odgovarajuće strane (inherentni rizik); i

(ii) rizik da značajni pogrešni prikaz koji je nastao u informacijama o predmetnom pitanju neće biti spriječen, ili pravodobno otkriven i ispravljen internim kontrolama odgovarajuće strane (kontrolni rizik); i

(b) rizik na koji praktičar izravno utječe, a to je rizik da postupci koje je obavio praktičar neće otkriti značajni pogrešni prikaz (rizik neotkrivanja).

A13. Na stupanj do kojeg je svaka od tih komponenti relevantna za angažman utječu okolnosti angažmana, osobito:

• sadržaj odnosnog predmetnog pitanja i informacija o predmetnom pitanju. Na primjer, koncept kontrolnog rizika može biti puno korisniji ako je odnosno predmetno pitanje povezano s sastavljanjem informacija o subjektovoj uspješnosti nego ako je povezano s informacijama o učinkovitosti kontrola ili postojanju fizičkih uvjeta;

• je li bio obavljen angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Na primjer, u angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može često odlučiti da će pribaviti dokaze na načine različite od testiranja kontrola, u kojem slučaju može razmatranje kontrolnog rizika biti manje relevantno nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja o istim informacijama o predmetnom pitanju.

Razmatranje rizika je pitanje za profesionalnu prosudbu, više nego pitanje koje se može precizno mjeriti.

A14. Smanjivanje rizika angažmana na nulu je vrlo rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano i zato je »razumno uvjerenje« niže od apsolutnog uvjerenja, kao posljedica čimbenika kao što su sljedeći:

• korištenja selektivnog testiranja;

• inherentnih ograničenja internih kontrola;

• činjenice da mnogi od dokaza dostupnih praktičaru stvaraju dojam prije nego što su odlučujući;

• korištenja profesionalne prosudbe u pribavljanju i ocjenjivanju dokaza i formiranja zaključaka temeljenih na tim dokazima;

• u nekim slučajevima, karakteristike odnosnog predmetnog pitanja ako se ocjenjuju ili mjere primjenom kriterija.

*Klijent* (Vidjeti točku 12(g), Dodatak)

A15. Klijent može biti, u različitim okolnostima, menadžment, oni koji su zaduženi za upravljanje odgovornom stranom, zakonodavno tijelo, namjeravani korisnici, mjeritelj ili ocjenitelj, ili različita treća strana ili više njih.

*Namjeravani korisnici* (Vidjeti točku 12(m), Dodatak)

A16. U nekim slučajevima, mogu postojati namjeravani korisnici različiti od onih na koje je naslovljeno izvješće s izražavanjem uvjerenja. Praktičar može biti u situaciji da ne može identificirati sve koji će čitati izvješće s izražavanjem uvjerenja, osobito ako velik broj ljudi ima pristup izvješću. U takvim slučajevima, osobito ako je vjerojatno da će mogući korisnici imati širok raspon interesa spram odnosnog predmetnog pitanja, namjeravani korisnici mogu biti ograničeni na glavne dionike sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici mogu biti identificirani na različite načine, na primjer, sporazumom između praktičara i odgovorne strane ili klijenta ili zakonom ili regulativom.

A17. Namjeravani korisnici ili njihovi predstavnici mogu biti izravno uključeni s praktičarem i odgovornom stranom (i klijentom ako je različit) u utvrđivanju zahtjeva angažmana. Međutim, neovisno o uključenosti drugih i za razliku od angažmana s dogovorenim postupcima (koji uključuju izvješćivanje činjeničnih nalaza temeljeno na postupcima dogovorenim s klijentom i bilo kojom odgovarajućom trećom stranom, a ne zaključka):

(a) praktičar je odgovoran za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka; i

(b) praktičar može trebati obaviti dodatne postupke ako praktičar spozna informacije koje se značajno razlikuju od onih na kojima se temeljilo određivanje planiranih postupaka. (Vidjeti točke A116 – A118.)

A18. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici (na primjer, bankari i regulatori) nameću zahtjeve ili zahtijevaju da odgovarajuće strane dogovore obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja za posebnu svrhu. Ako se u angažmanima koriste kriteriji koji su oblikovani za posebnu svrhu, točka 69(f) zahtijeva navod kojim se upozoravaju čitatelji na tu činjenicu. Osim toga, praktičar može smatrati da je primjereno navesti da je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana, to se može postići ograničavanjem distribucije ili uporabe izvješća s izražavanjem uvjerenja. (Vidjeti točke A167 – A168.)

*Informacije o predmetnom pitanju* (Vidjeti točku 12(x), Dodatak)

A19. U nekim slučajevima, informacija o predmetnom pitanju može biti navod koji ocjenjuje neke aspekte procesa ili izvedbe ili sukladnosti u odnosu na kriterije. Na primjer, »Interne kontrole društva ABC djeluju učinkovito prema XYZ kriterijima tijekom razdoblja ….« ili »Struktura upravljanja društva ABC podudara se s kriterijima XYZ tijekom razdoblja …«.

*Odgovarajuća(e) strana(e)* (Vidjeti točku 13, Dodatak)

A20. Uloge koje imaju odgovorna strana, mjeritelj ili ocjenitelj i klijent mogu varirati. (Vidjeti točku A37.) Također, strukture vođenja poslova i upravljanja variraju prema jurisdikcijama i prema subjektima, odražavajući utjecaje kao što su različite kulturološke i pravne pozadine, veličina i karakteristike vlasništva. Takve razlike uzrokuju da nije moguće MSIU-ima specificirati za sve angažmane osobe koje praktičar treba ispitivati, tražiti od njih izjave ili drugačije s njima komunicirati u svim okolnostima. U nekim slučajevima, na primjer, ako su odgovarajuće strane samo dio cjelovitog pravnog subjekta, prepoznavanje odgovarajućeg menadžmentskog osoblja ili onih koji su zaduženi za upravljanje zahtijevat će korištenje profesionalne prosudbe kako bi se utvrdilo koje osobe imaju odgovarajuće odgovornosti za predmetna pitanja, i saznanja o njima.

**Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU**

*Sukladnost sa standardima koji su relevantni za angažman* (Vidjeti točke 1, 5, 15)

A21. Ovaj MSIU uključuje zahtjeve koji se primjenjuju na angažmane s izražavanjem uvjerenja[4] (različite od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije), uključujući angažmane u skladu s MSIU koji su specifični za predmetno pitanje. U nekim slučajevima, MSIU specifičan za predmetno pitanje je također relevantan za angažman. MSIU specifičan za predmetno pitanje je relevantan za angažman kad je MSIU na snazi, predmetno pitanje MSIU-a je relevantno za angažman i postoje okolnosti kojima se bavi MSIU.

A22. MRevS-ovi i MSU-i napisani su za revizije i uvide u povijesne financijske informacije i ne primjenjuju se u drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja. Međutim, oni mogu pružiti upute praktičaru općenito u vezi s procesom angažmana u obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s ovim MSIU.

*Tekst MSIU* (Vidjeti točke 12, 16)

A23. MSIU sadrži ciljeve praktičara u primjenjivanju MSIU-a i zahtjeve oblikovane da omoguće praktičaru ispuniti te ciljeve. Osim toga, oni sadrže povezane upute u obliku materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima, uvodni materijal koji daje kontekst relevantan za ispravno razumijevanje MSIU-a i definicije.

A24. Ciljevi u MSIU osiguravaju kontekst u kojem su postavljeni zahtjevi MSIU-a i namjera im je da pomognu u:

(a) stjecanju razumijevanja onoga što se treba postići; i

(b) odlučivanju treba li više biti učinjeno da se postignu ciljevi.

Ispravnom praktičarevom primjenom zahtjeva MSIU-a očekuje se da će se osigurati dostatna osnova za praktičarevo postizanje ciljeva. Međutim, budući da okolnosti angažmana s izražavanjem uvjerenja vrlo variraju i sve se takve okolnosti ne mogu anticipirati u MSIU, praktičar je odgovoran za određivanje postupaka nužnih za ispunjavanje zahtjeva

[4] Ovaj MSIU sadrži zahtjeve i odredbe za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima specifične za potvrdne angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i potvrdne angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Ovaj MSIU se može također primijeniti na izravne angažmane s razumnim i ograničenim uvjerenjem, prilagođeno i dopunjeno kako je nužno u okolnostima angažmana.

relevantnog MSIU-a i postizanje ciljeva navedenih u njemu. U okolnostima angažmana, mogu postojati određena pitanja koja zahtijevaju da praktičar obavi postupke povrh onih zahtijevanih relevantnim MSIU-om kako bi se ispuni ciljevi navedeni u tom MSIU.

A25. Zahtjevi MSIU-a su izraženi korištenjem riječi »mora«.

A26. Ako je nužno, materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima pružaju daljnja objašnjenja zahtjeva i upute za njihovo ispunjavanje. Osobito, oni mogu:

(a) preciznije objašnjavati što zahtjev znači ili na što je namijenjen da se odnosi; i

(b) uključiti primjere koji mogu biti primjereni u okolnostima.

Iako takve upute same po sebi ne nameću zahtjev, relevantne su za ispravnu primjenu zahtjeva. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima mogu također pružiti pozadinske informacije o pitanjima kojima se bavi neki MSIU. Ako je primjereno, dodatna razmatranja specifična za revizijske organizacije javnog sektora ili manja revizorska društva uključena su unutar materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva u MSIU. Međutim, oni ne ograničavaju ili smanjuju odgovornost praktičara da primijeni i postupi u skladu sa zahtjevima u MSIU.

A27. Definicije su sadržane u MSIU da pomognu dosljednu primjenu i tumačenje MSIU i nije im namjena da ponište definicije koje mogu biti ustanovljene za druge svrhe, zakonom, regulativama ili na drugi način.

A28. Dodaci su sastavni dio materijala »Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima«. Svrha i namjeravana uporaba dodataka jesu objašnjeni u tekstu relevantnog MSIU-a ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.

Sukladnost s relevantnim zahtjevima (Vidjeti točku 17)

A29. Iako se neki postupci zahtijevaju samo za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja, oni mogu ipak biti primjereni u nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

**Etički zahtjevi** (Vidjeti točke 3(a), 20, 22(a))

A30. IESBA Kodeks uspostavlja sljedeća temeljna načela za koje se zahtijeva da ih se praktičar pridržava:

(a) integritet;

(b) objektivnost;

(c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;

(d) povjerljivost; i

(e) profesionalno ponašanje.

Temeljna etička načela uspostavljaju standard ponašanja koje se očekuje od profesionalnog računovođe.

A31. IESBA Kodeks osigurava konceptualni okvir koji profesionalni računovođa mora primijeniti kad razrješava prijetnje pridržavanju temeljnih načela, uključujući:

(a) identificiranje prijetnji pridržavanju temeljnih načela. Prijetnje spadaju u jednu ili više od sljedećih kategorija:

(i) osobni interes;

(ii) samopregled;

(iii) zagovaranje;

(iv) zbliženost; i

(v) zastrašenost;

(b) ocjenjivanje jesu li utvrđene prijetnje na prihvatljivoj razini; i

(c) razrješavanje prijetnji pridržavanju temeljnih načela koje nisu na prihvatljivoj razini uklanjanjem okolnosti koje stvaraju prijetnje, primjenom zaštitnih mjera radi smanjivanja prijetnji na prihvatljivu razinu ili povlačenjem iz angažmana, ako je povlačenje moguće sukladno primjenjivom zakonu ili regulativi.

A32. IESBA Kodeks navodi zahtjeve i materijal za primjenu vezano za različite teme uključujući:

- sukobe interesa;
- profesionalno imenovanje;
- druga mišljenja;
- naknade i druge vrste nagrađivanja;
- poticaje, uključujući darove i ugošćivanja;
- čuvanje klijentove imovine;
- reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative.

A33. IESBA Kodeks također uključuje Međunarodne standarde neovisnosti. IESBA Kodeks definira neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost mišljenja i neovisnost u nastupu. Neovisnost štiti mogućnost da se formira zaključak o uvjerenju bez da na njega utječu utjecaji koji mogu kompromitirati taj zaključak. Neovisnost povećava mogućnost da se djeluje s integritetom, bude objektivan i održava stav s profesionalnim skepticizmom. Pitanja koja uređuju Međunarodni standardi neovisnosti u IESBA Kodeksu, primjerice uključuju:

- naknade;
- darove i ugošćivanja;
- stvarni ili izgledni sudski spor;
- financijske interese;
- zajmove i garancije;
- poslovne odnose;
- obiteljske i osobne odnose;
- nedavni rad u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
- rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta za kojeg se izražava uvjerenje;
- zaposlenje kod klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja;
- duga povezanost iskusnijeg osoblja s klijentima za koje se izražava uvjerenje;
- pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima za koje se izražava uvjerenje;
- izvještaje koji uključuju ograničenje uporabe ili distribucije.

A34. Profesionalni zahtjevi ili zahtjevi nametnuti zakonom ili regulativom su barem jednako zahtjevni koliko i IESBA Kodeks u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja ako uređuju sva pitanja navedena u točkama A30 – A33 i nameću obveze kojima se postižu ciljevi zahtjeva navedenih u IESBA Kodeksu koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja.

**Prihvaćanje i nastavljanje**

*Preduvjeti za angažman* (Vidjeti točku 24)

A35. U okruženju javnog sektora, može se pretpostaviti za neke preduvjete za angažman s izražavanjem uvjerenja da postoje, na primjer:

(a) pretpostavlja se da su uloge i odgovornosti revizijskih organizacija javnog sektora i državnih subjekata obuhvaće-

nih angažmanom s izražavanjem uvjerenja primjerene jer su općenito propisane zakonodavstvom;

(b) često je u zakonodavstvu propisano pravo revizijskih organizacija javnog sektora da pristupe informacijama nužnim da obave angažman;

(c) obično se zakonodavstvom zahtijeva da praktičarev zaključak, u obliku primjerenom ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, bude sadržan u pisanom izvješću; i

(d) obično postoji racionalna svrha jer je angažman propisan zakonodavstvom.

A36. Ako prikladni kriteriji nisu dostupni za cijelo odnosno predmetno pitanje ali praktičar može identificirati jedan ili više aspekata odnosnog predmetnog pitanja za koje su ti kriteriji prikladni, tada može biti obavljen angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi s tim aspektom odnosnog predmetnog pitanja uzetog samog po sebi. U takvim slučajevima, u izvješću s izražavanjem uvjerenja može trebati pojasniti da se izvješće ne odnosi na izvorno odnosno predmetno pitanje u njegovoj cijelosti.

Uloge i odgovornosti (Vidjeti točke 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), i Dodatak)

A37. Svi angažmani s izražavanjem uvjerenja imaju barem tri strane: odgovornu stranu, praktičara i namjeravane korisnike. U mnogim angažmanima potvrđivanja, odgovorna strana može također biti mjeritelj ili ocjenitelj i klijent. Vidjeti Dodatak u kojem se razmatra kako je svaka od tih uloga povezana s angažmanom s izražavanjem uvjerenja.

A38. Dokaz da postoji odgovarajuća povezanost u vezi s odgovornošću za odnosno predmetno pitanje može se dobiti kroz potvrdu koju daje odgovorna strana. Takvo potvrđivanje također uspostavlja osnovu za zajedničko razumijevanje odgovornosti odgovorne strane i praktičara. Pisano potvrđivanje je najprimjereniji oblik dokumentiranja razumijevanja odgovorne strane. U slučaju nepostojanja pisanog potvrđivanja odgovornosti, još uvijek može biti odgovarajuće da praktičar prihvati angažman ako, na primjer, drugi izvori kao što je zakonodavstvo ili ugovor navodi odgovornost. U ostalim slučajevima, može biti primjereno odbiti angažman, ili objaviti okolnosti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

A39. Mjeritelj ili ocjenitelj je odgovoran za raspolaganje razumnom osnovom za informacije o predmetnom pitanju. Što tvori razumnu osnovu ovisit će o vrsti odnosnog predmetnog pitanja i drugim okolnostima angažmana. U nekim slučajevima, može biti potreban formaliziran proces s opsežnim internim kontrolama da bi se osigurala za mjeritelja ili ocjenitelja razumna osnova da su informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza. Činjenica da će praktičar izvijestiti o informacijama o predmetnom pitanju nije zamjena za mjeriteljeve ili ocjeniteljeve vlastite procese za raspolaganje razumnom osnovom za informacije o predmetnom pitanju.

Primjerenost odnosnog predmetnog pitanja (Vidjeti točku 24(b)(i))

A40. Primjereno odnosno predmetno pitanje može se identificirati i moguće ga je dosljedno mjeriti ili ocjenjivati primjenom primjenjivih kriterija tako da posljedične informacije o predmetnom pitanju mogu biti podvrgnute postupcima pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza da potkrijepe zaključak s razumnim uvjerenjem ili zaključak s ograničenim uvjerenjem, već prema tome koji je primjeren.

A41. Na primjerenost odnosnog predmetnog pitanja ne utječe razina uvjerenja, tj. ako odnosno predmetno pitanje nije primjereno za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, ono također nije primjereno za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obratno.

A42. Različita odnosna predmetna pitanja imaju različite karakteristike, uključujući stupanj u kojem su informacije o pitanju kvalitativne odnosno kvantitativne, objektivne odnosno subjektivne, povijesne odnosno prospektivne i odnose se na vremensku točku ili obuhvaćaju razdoblje. Takve karakteristike utječu na:

(a) preciznost s kojom se odnosno predmetno pitanje može mjeriti ili ocijeniti primjenom kriterija; i

(b) uvjerljivost dostupnih dokaza.

A43. Identificiranje takvih karakteristika i razmatranje njihovih učinaka pomaže praktičaru kad procjenjuje primjerenost odnosnog predmetnog pitanja i također u utvrđivanju sadržaja izvješća s izražavanjem uvjerenja. (Vidjeti točku A164.)

A44. U nekim slučajevima, angažman s izražavanjem uvjerenja može se odnositi samo na dio šireg odnosnog predmetnog pitanja. Na primjer, praktičar može biti angažiran da izvijesti o jednom aspektu subjektovog doprinosa održivom razvoju, kao što je određeni broj programa koje provodi subjekt koji imaju pozitivne ishode na okoliš. U utvrđivanju pokazuje li u takvim slučajevima angažman obilježje koje upućuje na postojanje primjerenog odnosnog predmetnog pitanja, može biti odgovarajuće da praktičar razmotri je li vjerojatno da informacije o aspektima o kojima se traži od praktičara da izvijesti ispunjavaju informacijske potrebe namjeravanih korisnika kao grupe i također kako će biti prezentirane i distribuirane informacije o predmetnom pitanju, na primjer, postoji li više značajnih programa s manje povoljnim ishodima o kojima subjekt ne izvješćuje.

Prikladnost i dostupnost kriterija

Prikladnost kriterija (Vidjeti točku 24(b)(ii))

A45. Prikladni kriteriji imaju sljedeće karakteristike:

(a) relevantnost: relevantni kriteriji imaju za posljedicu informacije o predmetnom pitanju koje pomažu namjeravanim korisnicima u donošenju odluka;

(b) potpunost: kriteriji su potpuni ako informacije o predmetnom pitanju pripremljene u skladu s njima ne izostavljaju relevantne čimbenike za koje se može razumno očekivati da utječu na odluke namjeravanih korisnika donijete na osnovi tih informacija o predmetnom pitanju. Kompletni kriteriji uključuju, ako je relevantno, mjerila za prezentaciju i objavljivanja;

(c) pouzdanost: pouzdani kriteriji dopuštaju razumno dosljedna mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja uključujući, ako je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, ako ih koriste različiti praktičari u sličnim okolnostima;

(d) neutralnost: neutralni kriteriji imaju za posljedicu informacije o predmetnom pitanju koje su bez pristranosti kako je primjereno u okolnostima angažmana;

(e) razumljivost: razumljivi kriteriji imaju za posljedicu informacije o predmetnom pitanju koje mogu biti razumljive namjeravanim korisnicima.

A46. Nejasni opisi očekivanja ili prosudbi iskustava pojedinca ne predstavljaju prikladne kriterije.

A47. Prikladnost kriterija za određeni angažman ovisi o tome odražavaju li oni prethodno navedene karakteristike. Relativna važnost svake karakteristike za određeni angažman je pitanje za profesionalnu prosudbu. Nadalje, kriteriji mogu biti prikladni za određeni skup okolnosti angažmana, ali ne moraju biti prikladni za drugačiji skup okolnosti angažmana. Na primjer, izvješćivanje vlada ili regulatora može zahtijevati korištenje određenog skupa kriterija, ali ti kriteriji mogu biti neprikladni za širu grupu korisnika.

A48. Kriteriji mogu biti odabrani ili razvijeni na različite načine, na primjer, mogu biti:

- ugrađeni u zakon ili regulativu;
- izdani od ovlaštenih ili priznatih tijela stručnjaka koji primjenjuju transparentni proces donošenja;
- razvijeni zajednički od strane grupe koja ne primjenjuje transparentni proces donošenja;
- objavljeni u znanstvenim časopisima ili knjigama;
- razvijeni za prodaju kao intelektualno vlasništvo;
- posebno oblikovani za svrhu pripremanja informacija o predmetnom pitanju u određenim okolnostima angažmana.

Način na koji su kriteriji razvijeni može utjecati na posao koji praktičar obavlja radi procjene njihove prikladnosti.

A49. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa propisuje kriterije koje treba koristiti za angažman. U odsutnosti pokazatelja koji bi ukazivali na suprotno, za takve kriterije se pretpostavlja da su prikladni, jer su kriterije izdala ovlaštena ili priznata tijela stručnjaka koji primjenjuju transparentne procese ako su relevantni za informacijske potrebe namjeravanih korisnika. Takvi kriteriji su poznati kao ustanovljeni kriteriji. Čak ako postoje ustanovljeni kriteriji za odnosno predmetno pitanje, određeni korisnici mogu dogovoriti druge kriterije za njihove posebne svrhe. Na primjer, različiti okviri mogu se koristiti kao ustanovljeni kriteriji za ocjenjivanja učinkovitosti internih kontrola. Određeni korisnici mogu, međutim, razviti detaljniji skup kriterija koji ispunjava njihove posebne informacijske potrebe u vezi s, na primjer, bonitetnim nadzorom. U takvim slučajevima, izvješće s izražavanjem uvjerenja:

(a) upozorava čitatelje da su informacije o predmetnom pitanju pripremljene u skladu s kriterijima za posebnu svrhu i da, kao posljedica toga, informacije o predmetnom pitanju ne moraju biti prikladne za drugu svrhu (vidjeti točku 69(f)); i

(b) može navoditi, ako je relevantno za okolnosti angažmana, da kriteriji nisu propisani zakonom ili regulativom ili ih nisu izdala ovlaštena ili priznata tijela stručnjaka koji primjenjuju transparentni proces donošenja.

A50. Ako su kriteriji posebno oblikovani za svrhu pripremanja informacija o predmetnom pitanju u određenim okolnostima angažmana, oni nisu prikladni ako imaju za posljedicu informaciju o predmetnom pitanju ili izvješće s izražavanjem uvjerenja koje dovodi u zabludu namjeravane korisnike. Poželjno je da namjeravani korisnici ili klijent potvrde da su posebno razvijeni kriteriji prikladni za svrhe namjeravanih korisnika. Odsutnost takve potvrde može utjecati na ono što treba učiniti radi procjene prikladnosti kriterija i informacije o kriterijima pružene u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Dostupnost kriterija (Vidjeti točku 24(b)(iii))

A51. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im se dopustilo da razumiju način na koji je odnosno predmetno pitanje bilo mjereno ili ocjenjivano. Dostupnost kriterija namjeravanim korisnicima postiže se na jedan ili više od sljedećih načina:

(a) javnom dostupnošću;

(b) kroz uključivanje na jasan način u prezentaciju informacije o predmetnom pitanju;

(c) kroz uključivanje na jasan način u izvješću s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A165);

(d) općom prihvaćenošću, na primjer kriterij za mjerenje vremena u satima i minutama.

A52. Kriteriji mogu također biti dostupni samo namjeravanim korisnicima, na primjer uvjeti ugovora ili kriteriji koje je objavila industrijska grupacija i dostupni su samo onima iz industrije jer su relevantni samo za posebnu svrhu. Ako je to slučaj, točka 69(f) zahtijeva izjavu kojom se čitatelji upozoravaju na tu činjenicu. Osim toga, praktičar može smatrati da je primjerno navesti da je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno isključivo za određene korisnike. (Vidjeti točke A167 – A168.)

Pristup dokazima (Vidjeti točku 24(b)(iv))

Količina i kvaliteta dostupnih dokaza

A53. Na količinu ili kvalitetu dostupnih dokaza imaju učinak:

(a) karakteristike odnosnog predmetnog pitanja ili informacija o predmetnom pitanju. Na primjer, manje objektivni dokazi mogu se očekivati ako je informacija o predmetnom pitanju orijentirana na budućnost više nego na prošlost; i

(b) druge okolnosti, kao što je slučaj kad dokazi za koje bi se razumno očekivalo da postoje nisu dostupni zbog, na primjer, vremena praktičarevog imenovanja, subjektove politike čuvanja dokumentacije, neodgovarajućih informacijskih sustava ili ograničenja koje nametne odgovorna strana.

Uobičajeno je da su dokazi više uvjeravajući nego zaključujući.

Pristup evidencijama (Vidjeti točku 56)

A54. Traženje suglasnosti odgovarajuće strane (ili više njih) da potvrdi i razumije svoje odgovornosti te da osigura praktičaru ono što je niže navedeno i što može pomoći praktičaru u utvrđivanju da li angažman pokazuje karakteristiku pristupa dokazima:

(a) pristup svim informacijama za koje je primjerena strana svjesna da su relevantne za sastavljanje informacija o predmetnom pitanju kao što su evidencije, dokumentacija i druga pitanja;

(b) dodatne informacije koje praktičar može zahtijevati od primjerene strane (ili od više njih) za svrhe angažmana; i

(c) neograničeni pristup osobama primjerene strane za koje praktičar utvrdi da je od njih nužno pribaviti dokaze.

A55. Priroda odnosa između odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenitelja i klijenta može utjecati na praktičarevu mogućnost da pristupi evidencijama, dokumentaciji i ostalim informacijama koje praktičar može zahtijevati kao dokaze radi dovršenja angažman. Priroda takvih odnosa može stoga biti relevantna za razmatranje kad se određuje hoće li se prihvatiti angažman ili neće. Primjeri nekih okolnosti u kojima priroda tih odnosa može biti problematična su uključeni u točki A140.

Racionalna svrha (Vidjeti točku 24(b)(vi))

A56. U utvrđivanju ima li angažman racionalnu svrhu, relevantna razmatranja mogu uključiti sljedeće:

• namjeravani korisnici informacije o predmetnom pitanju i izvješća s izražavanjem uvjerenja (osobito, ako su kriteriji oblikovani za posebnu svrhu). Daljnje razmatranje je vjerojatnost da informacije o predmetnom pitanju i izvješća s izražavanjem uvjerenja budu korištena ili distribuirana širem krugu nego što su namjeravani korisnici;

• očekuje li se da će aspekti informacije o predmetnom pitanju biti isključeni iz angažmana s izražavanjem uvjerenja i razlog za njihovo isključivanje;

• karakteristike odnosa između odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenitelja i klijenta, na primjer, ako mjeritelj ili ocjenitelj nije odgovorna strana, je li odgovorna strana suglasna s korištenjem informacije o predmetnom pitanju i hoće li imati mogućnost pregledati informacije o predmetnom pitanju prije nego što postanu dostupne namjeravanim korisnicima ili distribuirati komentare s informacijama o predmetnom pitanju;

• tko je odabrao kriterije koji se trebaju koristiti za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja i koji je stupanj prosudbe i prostora za pristranost u njihovom primjenjivanju. Angažman će vjerojatnije imati racionalnu svrhu ako namjeravani korisnici odabiru ili su uključeni u odabiranje kriterija;

• bilo koje značajno ograničavanje opsega praktičarevog rada;

• vjeruje li praktičar da klijent namjerava na neprimjereni način povezati praktičarevo ime s odnosnim predmetnim pitanjem ili informacijama o predmetnom pitanju.

*Dogovaranje uvjeta angažmana* (Vidjeti točku 27)

A57. U interesu i klijenta i praktičara je da praktičar priopći u pisanom obliku dogovorene uvjete angažmana prije započinjanja angažmana kako bi to pomoglo izbjegavanju nesporazuma. Forma i sadržaj pisanog sporazuma ili ugovora razlikovat će se prema okolnostima angažmana. Na primjer, ako zakon ili regulativa propisuje dovoljno detaljno uvjete angažmana, praktičar ih ne treba navoditi u pisanom sporazumu, osim činjenice da se primjenjuje taj zakon ili regulativa i da odgovarajuća strana potvrđuje i razumije svoje odgovornosti prema tom zakonu ili regulativi.

A58. Zakon ili regulativa, osobito u javnom sektoru, može propisivati imenovanje praktičara i navoditi posebne ovlasti, kao što su ovlast pristupa evidencijama i ostalim informacijama odgovarajuće strane, kao i odgovornosti, poput one kojom se od praktičara zahtijeva da izvijesti izravno ministra, zakonodavno tijelo ili javnost ako odgovarajuća strana (ili više njih) pokuša ograničiti opseg angažmana.

*Prihvaćanje promjene u uvjetima angažmana* (Vidjeti točku 29)

A59. Promjene u okolnostima koje imaju učinak na zahtjeve namjeravanih korisnika ili nesporazum u vezi s vrstom angažmana, mogu opravdati zahtjev za promjenu u angažmanu, na primjer, od angažmana s izražavanjem uvjerenja na angažman bez izražavanja uvjerenja, ili od angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja na angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Nemogućnost da se pribave dostatni i primjereni dokazi za formiranje zaključka s razumnim uvjerenjem nije prihvatljiv razlog za promjenu od angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

**Kontrola kvalitete**

*Profesionalni računovođe u javnoj praksi* (Vidjeti točke 20, 31(a)–(b))

A60. Ovaj MSIU je bio pisan u kontekstu raspona mjera poduzetih radi osiguravanja kvalitete angažmana s izražavanjem uvjerenja koje poduzimaju profesionalni računovođe u javnoj praksi, poput onih koje poduzimaju tijela IFAC-ovih članova u skladu s IFAC-im programom sukladnosti članskih tijela i izjavom o članskim obvezama. Takve mjere uključuju:

• zahtjeve kompetentnosti, kao što su mjerila o obrazovanosti i iskustvu radi ulaska u članstvo i trajni neprekinuti profesionalni razvoj kao i zahtjeve cjeloživotnog učenja;

• politike i postupke kontrole kvalitete implementirane kroz revizorsko društvo. MSKK 1 se primjenjuje na sva revizorska društva profesionalnih računovođa u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja i povezanim uslugama;

• sveobuhvatni IESBA Kodeks, uključujući detaljne zahtjeve neovisnosti, zasnovan na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

*Kontrola kvalitete na razini revizorskog društva* (Vidjeti točke 3(b), 31(a))

A61. MSKK 1 uređuje obveze revizorskog društva da uspostavi i održava svoj sustav kontrole kvalitete za angažmane s izražavanjem uvjerenja. On propisuje odgovornosti revizorskog društva za donošenje politika i oblikovanje postupaka radi osiguravanja razumnog uvjerenja da revizorsko društvo i njegovo osoblje ispunjavaju relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost. Sukladnost s MSKK-om 1 zahtjeva, između ostalog, da revizorsko društvo uspostavi i održava sustav kontrole kvalitete koji uključuje politike i postupke koji se bave svakim od sljedećih elemenata te da dokumentira svoje politike i postupke i priopćava ih osoblju revizorskog društva:

(a) odgovornost vodstva za kvalitetu unutar revizorskog društva;

(b) relevantni etički zahtjevi;

(c) prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i određenog angažmana;

(d) ljudski resursi;

(e) obavljanje angažmana; i

(f) monitoring.

A62. Drugi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi u zakonu ili regulativi koji uređuju odgovornosti revizorskog društva da uspostavi i održava sustav kontrole kvalitete koji je barem jednako zahtjevan kao i MSKK 1 kad uređuju sva pitanja navedena u prethodnoj točki i nameću obveze revizorskom društvu koje postižu ciljeve zahtjeva koji su propisani u MSKK 1.

A63. Radnje angažiranog partnera i primjerene poruke drugim članovima angažiranog tima, u kontekstu preuzimanja odgovornosti angažiranog partnera za cjelokupnu kvalitetu u svakom angažmanu, naglašavaju činjenicu da je kvaliteta ključna u obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja i važnost sljedećeg za kvalitetu angažmana s izražavanjem uvjerenja:

(a) obavljanje rada koji je sukladan s profesionalnim standardima i regulativnim i zakonskim zahtjevima.

(b) postupanje u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorskog društva, kako je primjenjivo.

(c) izdavanje izvješća za angažman koje je primjereno u danim okolnostima.

(d) mogućnost angažiranog tima iznositi svoje zabrinutosti bez straha od osvete.

A64. Učinkovit sustav kontrole kvalitete uključuje proces monitoringa oblikovan tako da osigura revizorskom društvu razumno uvjerenje o tome da su njegove politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole kvalitete relevantni, prikladni i da djeluju učinkovito.

A65. Osim ako informacije koje osiguraju revizorsko društvo ili druge strane ne sugeriraju drugačije, angažirani tim ima pravo osloniti se na sustav kontrole kvalitete revizorskog društva. Na primjer, angažirani tim može se osloniti na sustav kontrole kvalitete revizorskog društva u vezi s:

(a) kompetentnošću osoblja kroz njihovo zapošljavanje i formalno osposobljavanje;

(b) neovisnošću kroz prikupljanje i komuniciranje relevantnih informacija o neovisnosti;

(c) održavanjem odnosa s klijentom kroz sustave prihvaćanja i nastavljanja;

(d) pridržavanjem regulativnih i zakonskih zahtjeva kroz proces monitoringa.

U razmatranju nedostataka otkrivenih u sustavu kontrole kvalitete revizorskog društva koje mogu utjecati na angažman s izražavanjem uvjerenja, angažirani partner može razmotriti mjere koje je poduzelo revizorsko društvo da ispravi te nedostatke.

A66. Nedostatak u sustavu kontrole kvalitete revizorskog društva ne ukazuje nužno da angažman s izražavanjem uvjerenja nije bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili da praktičarevo izvješće nije primjereno.

*Vještine, znanja i iskustvo u vezi s odnosnim predmetnim pitanjem i njegovim mjerenjem ili ocjenjivanjem* (Vidjeti točku 31(c))

A67. Od praktičara se može zahtijevati da obavi angažmane s izražavanjem uvjerenja u vezi sa širokim rasponom odnosnih predmetnih pitanja i informacijama o predmetnom pitanju. Neki angažmani mogu zahtijevati specijalizirane vještine i znanje iznad onog kojeg obično ima određeni pojedinac.

A68. IESBA Kodeks zahtjeva da profesionalni računovođa u javnoj praksi prihvati pružiti samo one usluge za koje je profesionalni računovođa u javnoj praksi kompetentan da ih obavi[5]. Praktičar ima isključivu odgovornost za izraženi zaključak s uvjerenjem i ta odgovornost nije umanjena praktičarevim korištenjem radom praktičareva stručnjaka. Ipak, ako praktičar korištenjem rada praktičareva stručnjaka, primjenjujući ovaj MSIU, zaključi da je rad tog stručnjaka prikladan za praktičareve svrhe, praktičar može prihvatiti, kao primjerene dokaze, nalaze tog stručnjaka ili zaključke iz stručnjakovog područja.

*Dodjeljivanje tima*

Kolektivna kompetentnost i sposobnosti (Vidjeti točku 32)

A69. MSKK 1 zahtjeva da revizorsko društvo donese politike i postupke za prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i određenih angažmana, oblikovane na način da osiguraju revizorskom društvu razumno uvjerenje da će ono preuzimati i nastavljati samo odnose i angažmane koje je revizorsko društvo kompetentno obaviti te ima sposobnosti, uključujući vrijeme i resurse, to i učiniti[6].

Praktičarev stručnjak (Vidjeti točke 32(a), 32(b)(i))

A70. Neke poslove s izražavanjem uvjerenja može obaviti multidisciplinarni tim koji uključuje jednog ili više praktičarevih stručnjaka. Na primjer, praktičarev stručnjak može biti potreban da pomogne praktičaru u stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana ili u jednom ili više od pitanja spomenutih u točki 46R (u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja) ili 46O (u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja).

A71. Ako se treba koristiti radom praktičareva stručnjaka, može biti primjereno da se u fazi prihvaćanja ili nastavljanja angažmana obave neki od postupaka zahtijevani točkom 52.

Drugi praktičari (Vidjeti točku 32(b)(ii))

A72. Informacije o predmetnom pitanju mogu uključiti informacije o kojima je drugi praktičar mogao izraziti zaključak. Praktičar, u zaključivanju o informacijama o predmetnom pitanju, može odlučiti koristiti dokaz na kojem se temelji taj zaključak drugog praktičara kako bi osigurao dokaze u vezi s informacijama o predmetnom pitanju.

A73. Radom drugog praktičara može se koristiti u vezi s, na primjer, odnosnim predmetnim pitanjem na udaljenoj lokaciji ili u inozemnoj jurisdikciji. Takvi drugi praktičari nisu dio angažiranog tima. Relevantna razmatranja ako angažirani tim planira koristiti se radom drugog praktičara mogu uključiti:

- razumije li i postupa li drugi praktičar u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za angažman i, osobito, je li neovisan;
- profesionalnu kompetentnost drugog praktičara;
- razmjer uključenosti angažiranog tima u rad drugog praktičara;
- posluje li drugi praktičar u reguliranom okruženju koje aktivno nadzire tog praktičara.

*Odgovornosti za pregled* (Vidjeti točku 33(c))

A74. Prema MSKK 1, politike i postupci revizorskog društva o obaveznom pregledavanju utvrđuju se po načelu da rad manje iskusnih članova tima pregledavaju iskusniji članovi tima[7].

*Pregled kontrole kvalitete angažmana* (Vidjeti točku 36(b))

A75. Ostala pitanja koja se mogu razmatrati u pregledu kontrole kvalitete angažmana uključuju:

(a) ocjenu neovisnosti revizorskog društva u vezi s angažmanom koju daje angažirani tim;

(b) jesu li se koristile primjerene konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike u mišljenjima ili druge poteškoće ili sporna pitanja i zaključke nastale iz tih konzultacija; i

(c) odražava li dokumentacija angažmana odabrana za pregled rad obavljen u vezi sa značajnim prosudbama i podupire li stvorene zaključke.

[5] IESBA Kodeks, točka 320.3 A3

[6] MSKK 1, točka 26.

[7] MSKK 1, točka 33.

**Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba**

*Profesionalni skepticizam* (Vidjeti točku 37)

A76. Profesionalni skepticizam je stav koji uključuje opreznost spram, na primjer:

• dokaza koji je nedosljedan s drugim pribavljenim dokazima;

• informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji se trebaju koristiti kao dokaz;

• okolnosti koje sugeriraju potrebu za postupcima povrh onih zahtijevanih relevantnim MSIU-om;

• okolnosti koje mogu ukazivati na vjerojatni pogrešni prikaz.

A77. Održavanje profesionalnog skepticizma tijekom angažmana je nužno ako praktičar, na primjer, treba smanjiti rizike:

• previda neuobičajenih okolnosti;

• prevelikog uopćavanja ako stvara zaključke iz promatranja;

• korištenja neodgovarajućih pretpostavki u utvrđivanju vrsta. vremenskog rasporeda i opsega postupaka i ocjenjivanja njihovih rezultata.

A78. Profesionalni skepticizam je nužan za kritičku procjenu dokaza. To uključuje dovođenje u pitanje nedosljednih dokaza i pouzdanost dokumenata i odgovora na upite. On također uključuje razmatranje dostatnosti i prikladnosti pribavljenih dokaza uzimanjem u obzir danih okolnosti.

A79. Osim ako angažman uključuje izražavanje uvjerenja o tome jesu li dokumenti autentični, praktičar može prihvatiti evidencije i dokumente kao autentične osim ako praktičar ima razloga vjerovati u suprotno. Ipak, točkom 50. zahtijeva se od praktičara da razmotriti pouzdanost informacija koje treba koristiti kao dokaze.

A80. Od praktičara se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva o čestitosti i integritetu onih koji su pružali dokaze. Ipak, činjenica da su oni koji pružaju dokaze čestiti i imaju integritet ne oslobađa praktičara od potrebe da održava profesionalni skepticizam.

*Profesionalna prosudba* (Vidjeti točku 38)

A81. Profesionalna prosudba je ključna za ispravno vođenje angažmana s izražavanjem uvjerenja. To je stoga što davanja tumačenja relevantnih etičkih zahtjeva i relevantnih MSIU-a i donošenja informiranih odluka zahtijevana tijekom angažmana nisu moguća bez primjene relevantne uvježbanosti, znanja i iskustva u odnosu na činjenice i okolnosti. Profesionalna prosudba je osobito nužna u vezi s odlukama o:

• značajnosti i riziku angažmana;

• vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu postupaka korištenih za ispunjavanje zahtjeva relevantnog MSIU-a i dobivanje dokaza;

• ocjenjivanju jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi i treba li više biti učinjeno radi postizanja ciljeva ovog MSIU-a i bilo kojeg posebnog MSIU-a relevantnog za predmetno pitanje. Osobito, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva se profesionalna prosudba u ocjenjivanju je li ostvarena smislena razina uvjerenja;

• primjerenim zaključcima koje treba stvoriti na temelju pribavljenih dokaza.

A82. Razlikovno svojstvo profesionalne prosudbe očekivane od praktičara je da ju koristi praktičar čija osposobljenost, znanje i iskustvo pomažu u razvijanju nužne kompetentnosti za postizanje razumne prosudbe.

A83. Korištenje profesionalne prosudbe u svakom određenom slučaju temelji se na činjenicama i okolnostima koje su poznate praktičaru. Konzultacije o složenim ili prijepornim pitanjima tijekom odvijanja angažmana, unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na odgovarajućoj razini unutar ili izvan revizorskog društva pomaže praktičaru u stvaranju informiranih i razumnih prosudbi, uključujući o opsegu u kojem su prosudbe odgovarajuće strane (ili strana) utjecale na određene stavke u informacijama o predmetnom pitanju.

A84. Profesionalna prosudba može se ocjenjivati na temelju toga da li stvorene prosudbe odražavaju kompetentnu primjenu načela izražavanja uvjerenja i načela mjerenja ili ocjenjivanja te je li primjerena u kontekstu činjenicama i okolnostima koje su poznate praktičaru sve do datuma praktičareva izvješću o uvjerenju i dosljedna njima.

A85. Profesionalna prosudba treba se primjenjivati tijekom cijelog angažmana. Ona također treba biti primjereno dokumentirana. U vezi s tim, točka 79 zahtjeva da praktičar pripremi dokumentaciju koja je dostatna da omogući iskusnom praktičaru, koji nema prethodnih iskustava s angažmanom, razumjeti važne profesionalne prosudbe nastale u stvaranju zaključaka o značajnim pitanjima koja su nastala tijekom angažmana. Profesionalna prosudba ne treba se koristiti kao opravdanje za odluke koje nisu na drugi način potkrijepljene činjenicama i okolnostima angažmana ili dostatnim i primjerenim dokazima.

**Planiranje i obavljanje angažmana**

*Planiranja* (Vidjeti točku 40)

A86. Planiranje uključuje angažiranog partnera, druge ključne članove angažiranog tima i ključne praktičareve vanjske stručnjake koji razvijaju opću strategiju za opseg, naglaske, vremenski raspored i vođenje angažmana, kao i plan angažmana koji se sastoji od detaljnog pristupa vrstama, vremenskim rasporedima i opsezima postupaka koje treba obaviti i razloga za njihov odabir. Prikladno planiranje pomaže da se posveti primjerena pozornost važnim područjima angažmana, pravodobno identificiraju mogući problemi i ispravno organizira i vodi angažman kako bi bio obavljen na djelotvoran i učinkovit način. Prikladno planiranje također pomaže praktičaru da ispravno dodijeli poslove članovima angažiranog tima i olakša usmjeravanje, nadziranje i pregled njihovog rada. Nadalje, ono pomaže, ako je primjenjivo, koordiniranje rada kojeg obavljaju drugi praktičari i stručnjaci. Sadržaj i opseg aktivnosti planiranja ovisno je o okolnostima angažmana, na primjer složenosti odnosnog predmetnog pitanja i kriterija. Primjeri glavnih pitanja koji se mogu razmatrati uključuju:

• karakteristike angažmana koje definiraju njegov opseg, uključujući uvjete angažmana i karakteristike odnosnog predmetnog pitanja i kriterija;

• očekivani vremenski raspored i sadržaj zahtijevanih komuniciranja;

• rezultate aktivnosti prihvaćanja i, ako je primjenjivo, je li relevantno znanje stečeno u drugim angažmanima koje je za primjerenu stranu (ili više njih) obavio angažirani partner;

• proces angažmana;

• praktičarevo razumijevanje primjerene strane (ili više njih) i njezinog okruženja, uključujući rizika da informacije

o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane;

• identificiranje namjeravanih korisnika i njihovih informacijskih potreba i razmatranje značajnosti i komponenti rizika angažmana;

• razmjer u kojem je rizik prijevare relevantan za angažman;

• vrste, vremenski raspored i opseg resursa nužnih da se obavi angažman, kao što su kadrovski i stručni zahtjevi, uključujući i sadržaj i razmjer stručnjakove uključenosti;

• utjecaj službe unutarnje revizije na angažman.

A87. Praktičar može odlučiti raspraviti elemente planiranja s primjerenom stranom (ili više njih) kako bi olakšao obavljanje i vođenje angažmana (na primjer, da se koordiniraju neki planirani postupci s radom osoblja odgovarajuće strane – ili više njih). Iako se takve rasprave često događaju, opća strategija angažmana i plan angažmana ostaju praktičareva odgovornost. Ako se raspravljaju pitanja uključena u opću strategiju angažmana ili plan angažmana, zahtijeva se posvećivanje brige kako se ne bi kompromitirala učinkovitost angažmana. Na primjer, raspravljanje vrste i vremenskog rasporeda detaljnih postupaka s primjerenim stranama može kompromitirati djelotvornost angažmana uzrokujući da postupci postaju previše predvidivi.

A88. Planiranje nije diskrecijska faza, nego je više kontinuirani i iterativni proces tijekom odvijanja cjelokupnog angažmana. Kao posljedica nepredviđenih događaja, promjena uvjeta ili pribavljenih dokaza, praktičar može trebati izmijeniti opću strategiju i plan angažmana i time i posljedično planirane vrste, vremenske rasporede i opsege postupaka.

A89. U manjim ili manje složenim angažmanima cijeli angažman može voditi vrlo mali angažirani tim, moguće uključujući angažiranog partnera (koji može biti samostalni praktičar) koji radi bez bilo kojeg drugog člana angažiranog tima. U manjem timu, lakša je koordinacija i komuniciranje između članova tima. Određivanje opće strategije angažmana u takvim slučajevima ne treba biti složeno ili tražiti trošenje vremena; varira prema veličini subjekta, složenosti angažmana, uključujući i odnosnom predmetnom pitanju i kriterijima te veličini angažiranog tima. Na primjer, u slučaju angažmana koji se obavljaju iz godine u godinu, može služiti kao dokumentirana strategija angažmana za tekući angažman kratki memorandum sastavljen u fazi dovršavanja u prethodnom razdoblju, temeljen na pregledu radnih papira i isticanju pitanja otkrivenih u angažmanu koji je upravo dovršen, ažuriran u tekućem razdoblju temeljeno na raspravi s primjerenim stranama.

A90. Ako u okolnostima opisanim u točki 43, praktičar nastavi s angažmanom:

(a) kad je, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, vjerojatno da će neprikladni primjenjivi kriteriji ili neprimjereno odnosno predmetno pitanje obmanuti namjeravane korisnike, zaključak s rezervom ili negativni zaključak bio bi primjeren u okolnostima ovisno o tome koliko je pitanje značajno i prožimajuće;

(b) u ostalim slučajevima, zaključak s rezervom ili suzdržanost od zaključka bili bi primjereni ovisno o tome, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, koliko je pitanje značajno i prožimajuće.

A91. Na primjer, ako nakon prihvaćanja angažmana, praktičar otkrije da primjena primjenjivih kriterija vodi k stvaranju pristranih informacija o predmetnom pitanju, i pristranost informacije o predmetnom pitanju je značajna i prožimajuća, tada bi u tim okolnostima bio primjeren negativan zaključak.

*Značajnost* (Vidjeti točku 44)

A92. Profesionalne prosudbe o značajnosti se stvaraju u kontekstu okružujućih okolnosti, ali na njih ne utječe razina uvjerenja, tj. za iste namjeravane korisnike i svrhu, značajnost za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja je ista kao i za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja jer se značajnost temelji na informacijskim potrebama namjeravanih korisnika.

A93. Primjenjivi kriteriji mogu razmatrati koncept značajnost u kontekstu pripremanja i prezentacije informacija o predmetnom pitanju i na taj način osiguravati referentni okvir praktičaru u razmatranju značajnosti za angažman. Iako primjenjivi kriteriji mogu razmatrati značajnost u različitim pojmovima, koncept značajnosti općenito uključuje pitanja raspravljena u točkama A92 – A100. Ako primjenjivi kriteriji ne uključuju razmatranje koncepta značajnosti, ove točke pružaju praktičaru referentni okvir.

A94. Pogrešni prikazi, uključujući izostavljanja, smatraju se značajnima ako se od njih, pojedinačno ili u zbroju, može razumno očekivati da utječu na relevantne odluke namjeravanih korisnika donesene na osnovi informacija o predmetnom pitanju. Praktičarevo razmatranje značajnosti je pitanje za profesionalnu prosudbu i na njega utječe praktičareva percepcija uobičajenih informacijskih potreba namjeravanih korisnika kao grupe. U tom kontekstu, razumno je da praktičar pretpostavi kako namjeravani korisnici:

(a) imaju razumno poznavanje odnosnog predmetnog pitanja i spremnost da proučavaju informacije o predmetnom pitanju s razumnom marljivošću;

(b) razumiju da su informacije o predmetnom pitanju sastavljene i potvrđene do odgovarajućih razina značajnosti i imaju razumijevanje svakog koncepta značajnosti uključenog u primjenjive kriterije;

(c) razumiju inherentne neizvjesnosti uključene u mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja; i

(d) donose razumne odluke na osnovi informacija o predmetnom pitanju koje su uzete kao cjelina.

Osim ako angažman nije oblikovan da ispuni posebne informacijske potrebe određenih korisnika, uobičajeno se ne razmatra mogući učinak pogrešnih prikaza na te određene korisnike, čije informacijske potrebe mogu znatno varirati. (Vidjeti također točke A16 – A18.)

A95. Značajnost se razmatra u kontekstu kvalitativnih čimbenika i, ako je primjenjivo, kvantitativnih čimbenika. Relativna važnost kvalitativnih čimbenika i kvantitativnih čimbenika ako se razmatra značajnost u određenom angažmanu je pitanje za praktičarevu profesionalnu prosudbu.

A96. Kvalitativni čimbenici mogu uključivati stavke kao što su:

• broj osoba ili subjekta na koje utječe predmetno pitanje;

• interakciju između i relativnu važnost različitih komponenti informacije o predmetnom pitanju ako se ona sastoji od više komponenti, kao što je izvješće koje uključuje brojne pokazatelje uspješnosti;

• odabrane formulacije u vezi s informacijama o predmetnom pitanju koje se izražavaju u narativnom obliku;

• karakteristike usvojene prezentacije za informacije o predmetnom pitanju ako primjenjivi kriteriji dopuštaju varijacije u tim prezentacijama;

• vrsta pogrešnog prikaza, na primjer, vrsta uočene devijacije kontrole ako je informacija o predmetnom pitanju izjava da je kontrola učinkovita;

• utječe li pogrešni prikaz na sukladnost sa zakonom ili regulativom;

• u slučaju periodičnog izvješćivanja o odnosnom predmetnom pitanju, učinak usklađivanja koji utječe na prethodne ili tekuće informacije o predmetnom pitanju ili je vjerojatno da će utjecati na buduće informacije o predmetnom pitanju;

• je li pogrešni prikaz posljedica namjerne radnje ili je nenamjeran;

• je li pogrešni prikaz značajan uzimajući u obzir praktičarevo razumijevanje znanih ranijih komuniciranja s korisnikom, na primjer, u vezi s očekivanim ishodom mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja;

• je li pogrešni prikaz u vezi s odnosom između odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenitelja ili klijenta ili njihovog odnosa spram drugih strana;

• ako je ustanovljen prag ili referentna vrijednost, odstupa li rezultat postupka od te vrijednosti;

• ako je odnosno predmetno pitanje vladin program ili subjekt javnog sektora, jesu li određeni aspekti programa ili subjekta značajni u odnosu na sadržaj, vidljivost i osjetljivost programa ili subjekta;

• ako se informacije o predmetnom pitanju odnose na zaključak o sukladnosti sa zakonom ili regulativom, ozbiljnost posljedica nesukladnosti.

A97. Kvantitativni čimbenici koji se odnose na veličinu pogrešnih prikaza u vezi s izvještavanim iznosima za one aspekte informacija o predmetnom pitanju, ako ih ima, koji su:

• izraženi numerički; ili

• drugačije povezani s numeričkim vrijednostima (na primjer, broj uočenih odstupanja od kontrola može biti relevantni kvantitativni čimbenik kad informacija o predmetnom pitanju navodi da je kontrola učinkovita).

A98. Ako su kvantitativni čimbenici primjenjivi, planiranje angažmana isključivo radi otkrivanja pojedinačno značajnih pogrešnih prikaza previđa činjenicu da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pojedinačno neznačajnih pogrešnih prikaza može uzrokovati da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Može biti stoga primjereno da kad praktičar planira vrste, vremenski raspored i opseg postupaka da utvrdi kvantitetu nižu od značajnosti kao osnovu za određivanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega postupaka.

A99. Značajnost se odnosi na informacije obuhvaćene izvješćem s izražavanjem uvjerenja. Stoga, ako angažman obuhvaća neke, ali ne i sve, aspekte informacija priopćenih o odnosnom predmetnom pitanju, značajnost se sagledava samo u odnosu na onaj dio koji je obuhvaćen angažmanom.

A100. Zaključivanje o značajnosti pogrešnih prikaza otkrivenih kao posljedica obavljenih postupaka zahtjeva profesionalnu prosudbu. Na primjer:

• primjenjivi kriteriji za pokazatelj odnosa cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika angažman u bolničkom odjelu hitne pomoći mogu uključiti brzinu pružanja usluge, kvalitetu usluga, broj pacijenata tretiranih tijekom smjene i uspoređivanje troška usluga s drugim sličnim bolnicama. Ako su tri od tih kriterija ispunjeni, ali jedan od primjenjivih kriterija nije ispunjen u manjem dijelu tada je potrebna profesionalna prosuda da bi se zaključilo da li bolnički odjel hitne pomoći kao cjelina predstavlja vrijednost za novac.

• u angažmanu sukladnosti, subjekt može ispuniti devet odredbi relevantnog zakona ili regulative, ali ne i desetu odredbu. Profesionalna prosudba je potrebna da bi se zaključilo je li subjekt postupio u skladu s relevantnim zakonom ili regulativom kao cjelinom. Na primjer, praktičar može razmotriti važnost odredbe koju subjekt nije poštivao, kao i odnos te odredbe s preostalim odredbama relevantnog zakona ili regulative.

*Stjecanje razumijevanja okolnosti angažmana* (Vidjeti točke 45–47R)

A101. Rasprave između angažiranog partnera i drugih ključnih članova angažiranog tima i ključnih praktičarevih vanjskih stručnjaka o podložnosti informacija o predmetnom pitanju značajnim pogrešnim prikazima i primjeni primjenjivih kriterija na činjenice i okolnosti angažmana, mogu pomoći angažiranom timu u planiranju i obavljanju angažmana. Također je korisno priopćiti relevantna pitanja članovima angažiranog tima i praktičarevim vanjskim stručnjacima koji nisu bili uključeni u raspravu.

A102. Praktičar može imati dodatne odgovornosti prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi sa subjektovim nesukladnostima sa zakonima ili regulativama, uključujući i prijevarama, koje se mogu razlikovati ili mogu biti povrh onih iz ovog MSIU-a, kao što su:

(a) reagiranje na otkrivene nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnju da one postoje, uključujući zahtjeve u vezi s posebnim komuniciranjem s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje i određivanje jesu li potrebne daljnje radnje;

(b) priopćavanje revizoru otkrivenih nesukladnosti sa zakonima i regulativama ili sumnji da one postoje[8]; i

(c) zahtjevi dokumentiranja u vezi s otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

Ispunjavanje bilo koje dodatne odgovornosti može pružiti daljnje informacije koje su relevantne za praktičarev posao u skladu s ovim i drugim MSIU-ima (na primjer, u vezi s integritetom odgovorne strane ili onima koji su zaduženi za upravljanje). Točke A194 – A198 dalje uređuju odgovornosti praktičara prema zakonu, regulativi ili relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s komuniciranjem i izvješćivanjem o otkrivenim nesukladnostima sa zakonima i regulativama ili sumnjom da one postoje.

A103. Stjecanje razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana osigurava praktičaru referentni okvir za izvođenje profesionalnih prosudbi tijekom angažmana, na primjer kad:

• razmatra karakteristike odnosnog predmetnog pitanja;

[8] Vidjeti, na primjer, točke Z360.31–360.35 P1 IESBA Kodeksa.

• procjenjuje prikladnost kriterija;

• razmatra čimbenike koji su po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, važni za usmjeravanje rada angažiranog tima, uključujući i slučajeve u kojima mogu biti nužna posebna razmatranja; na primjer, potreba za specijalističkim vještinama ili radom stručnjaka;

• ustanovljuje i ocjenjuje neprekidne primjerenosti razina kvantitativne značajnosti (ako je primjereno) i razmatra čimbenike kvalitativne značajnosti;

• razvija očekivanja za primjenu kad se obavljaju analitički postupci;

• oblikuje i obavlja postupke; i

• ocjenjuje dokaze, uključujući i razumnost usmenih i pisanih izjava koje dobije praktičar.

A104. Praktičar uobičajeno ima manju dubinu razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana od odgovorne strane. Praktičar također uobičajeno ima manju dubinu razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, na primjer, iako u nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može steći razumijevanje internih kontrola nad pripremanjem informacija o predmetnom pitanju, ali to nije čest slučaj.

A105. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, identifikacija područja ako je vjerojatnije pojavljivanje značajnog pogrešnog prikaza informacija o predmetnom pitanju omogućava praktičaru da usmjeri postupke na ta područja. Na primjer, u angažmanu ako su informacije o predmetnom pitanju izvješće o održivosti, praktičar se može usmjeriti na određena područja izvješća o održivosti. Praktičar može oblikovati i obaviti postupke za cjelokupne informacije o predmetnom pitanju ako se informacije o predmetnom pitanju sastoje samo iz jednog područja ili ako je nužno stjecanje uvjerenja za sva područja informacije o predmetnom pitanju da bi se steklo smisleno uvjerenje.

A106. U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, razumijevanje internih kontrola nad informacijama o predmetnom pitanju pomaže praktičaru u identifikaciji vrsta pogrešnih prikaza i čimbenika koji utječu na rizike značajnih pogrešnih prikaza u informacijama o predmetnom pitanju. Od praktičara se zahtijeva da ocijeni oblikovanost relevantnih kontrola i da obavljanjem postupaka, kao dopunu ispitivanju odgovorne strane, utvrdi jesu li one implementirane. Profesionalna prosudba je potrebna da se utvrdi koje su kontrole relevantne u okolnostima angažmana.

A107. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, razmatranje procesa korištenog za pripremanje informacija o predmetnom pitanju pomaže praktičaru u oblikovanju i obavljanju postupaka koji se bave područjima u kojima je vjerojatnije da će se pojaviti značajni pogrešni prikaz informacije o predmetnom pitanju. U razmatranju korištenog procesa, praktičar koristi profesionalnu prosudbu da bi utvrdio koji aspekti procesa su relevantni za angažman i može postaviti upite odgovarajućoj stranci o tim aspektima.

A108. I u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja i u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, rezultati subjektovog procesa procjene rizika mogu također pomoći praktičaru u stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana.

**Pribavljanje dokaza**

*Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka* (Vidjeti točke 48O–49R)

A109. Praktičar odabire kombinaciju postupaka kako bi stekao razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome što je primjereno. Mogu se koristiti niže navedeni postupci, na primjer, za planiranje ili obavljanje angažmana, ovisno o kontekstu u kojem ih praktičar primjenjuje:

• provjeravanje;

• promatranje;

• konfirmiranje;

• ponovno izračunavanje;

• ponovno obavljanje;

• analitički postupci; i

• ispitivanje.

A110. Čimbenici koji mogu utjecati na praktičarev izbor postupaka uključuju vrstu odnosnog predmetnog pitanja; razinu uvjerenja koju treba pribaviti; i informacijske potrebe namjeravanih korisnika i klijenta, uključujući i relevantno vrijeme i ograničenja troška.

A111. U nekim slučajevima, MSIU specifičan za predmetno pitanje može uključiti zahtjeve koji utječu na vrste, vremenski raspored i opseg postupaka. Na primjer, MSIU specifičan za predmetno pitanje može opisivati sadržaj ili opseg određenih postupaka koje treba obaviti ili razinu uvjerenja za koju se očekuje da će biti stečena u određenoj vrsti angažmana. Čak i u takvim slučajevima, određivanje točnih vrsta, vremenskih rasporeda i opsega postupaka je pitanje za profesionalnu prosudbu i varirat će od angažmana do angažmana.

A112. U nekim angažmanima, praktičar može neidentificirati područja u kojima je vjerojatnije da će se pojaviti značajni pogrešni prikaz informacija o predmetnom pitanju. Neovisno o tome je li bilo koje takvo područje bilo identificirano, praktičar oblikuje i obavlja postupke kako bi stekao smislenu razinu uvjerenja.

A113. Angažman s izražavanjem uvjerenja je iterativni proces i praktičar može spoznati informacije koje se značajno razlikuju od onih na osnovi kojih su planirani postupci određeni. Dok praktičar obavlja planirane postupke, pribavljeni dokaz može uzrokovati da praktičar obavi dodatne postupke. Takvi postupci mogu uključiti traženje da mjeritelj ili ocjenitelj provjeri isto pitanje koje je identificirao praktičar i da napravi usklađivanja informacija o predmetnom pitanju ako je to primjereno.

*Određivanje jesu li nužni dodatni postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja* (Vidjeti točku 49O)

A114. Praktičar može spoznati pogrešne prikaze koji, nakon primjenjivanja profesionalne prosudbe, nedvojbeno ne ukazuju na postojanje značajnih pogrešnih prikaza. Sljedeći primjeri ilustriraju slučajeve u kojima dodatni postupci ne moraju biti potrebni jer, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, otkriveni pogrešni prikazi očigledno ne ukazuju na postojanje značajnih pogrešnih prikaza:

• ako je značajnost 10.000 jedinica i praktičar prosuđuje da moguća pogreška od 100 jedinica može postojati, tada dodatni postupci ne bi bili načelno zahtijevani, osim ako ne postoje drugi kvalitativni čimbenici koje treba razmotriti, jer je vjerojatno da će rizik značajnog pogrešnog prikaza biti prihvatljiv u okolnostima angažmana;

• ako, u obavljanju skupa postupaka na područjima na kojima su vjerojatniji značajni pogrešni prikazi, odgovor na jedan upit između mnogih nije kao što se očekivalo, moguće je da dodatni postupci neće biti potrebni ako je rizik značajnog pogrešnog prikaza, ipak, u razini koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana u svjetlu rezultata drugih postupaka.

A115. Praktičar može postati svjestan pitanja koje uzrokuje da praktičar vjeruje kako informacija o predmetnom pitanju može biti značajno pogrešno prikazana. Sljedeći primjeri ilustriraju slučajeve u kojima dodatni postupci mogu biti potrebni jer identificirani pogrešni prikazi ukazuju da informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane:

• kad obavlja analitičke postupke, praktičar može identificirati kolebanje ili odnos koji je nedosljedan spram drugih relevantnih informacija ili se značajno razlikuje od očekivanih iznosa ili odnosa;

• praktičar može postati svjestan mogućeg značajnog pogrešnog prikaza pregledavanjem vanjskih izvora;

• ako primjenjivi kriterij dopušta stopu pogreške od 10 % i temeljeno na određenom testu praktičar otkrije stopu pogreške od 9 % tada dodatni postupci mogu biti potrebni jer rizik značajnog pogrešnog prikaza može biti neprihvatljiv u okolnostima angažmana;

• ako su rezultati analitičkih postupaka unutar očekivanja ali su ipak blizu premašivanja očekivane vrijednosti tada dodatni postupci mogu biti potrebni jer rizik značajnog pogrešnog prikaza može biti neprihvatljiv u okolnostima angažmana.

A116. Ako, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičarevu pozornost zaokupi pitanje koje uzrokuje da praktičar vjeruje kako informacija o predmetnom pitanju može biti značajno pogrešno prikazana, točka 49O zahtijeva da praktičar oblikuje i obavi dodatne postupke. Dodatni postupci mogu uključiti, na primjer, ispitivanje odgovarajuće strane ili obavljanje drugih postupaka već prema tome što je primjereno u danim okolnostima.

A117. Ako, nakon što su obavljeni dodatni postupci zahtijevani točkom 49O, praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze da bi ili zaključio kako nije vjerojatno da pitanje uzrokuje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane ili da bi utvrdio kako ono uzrokuje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane, postoji ograničenje opsega i primjenjuje se točka 66.

A118. Praktičareva prosudba o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu dodatnih postupaka koji su potrebni da bi se pribavio dokaz da se ili može zaključiti da nije vjerojatan značajni pogrešni prikaz ili da se utvrdi da značajni pogrešni prikaz postoji, usmjeruje se, na primjer:

• informacijama pribavljenim iz praktičareva ocjenjivanja rezultata postupaka koji su već obavljeni;

• praktičarevim ažuriranjem razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana koje se ostvaruje tijekom cjelokupnog odvijanja angažmana; i

• praktičarevim stavom o tome koliko mora biti prožimajući dokaz za pitanje kojim se bavi praktičar da bi on vjerovao da informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane.

*Kumuliranje neispravljenih pogrešnih prikaza* (Vidjeti točke 51, 65)

A119. Neispravljeni pogrešni prikazi kumuliraju se tijekom angažmana (vidjeti točku 51) za svrhe ocjenjivanja jesu li, pojedinačno ili u zbroju, značajni kad se formira praktičarev zaključak.

A120. Praktičar može odrediti iznos ispod kojeg bi pogrešni prikazi bili očigledno trivijalni i ne bi se trebali kumulirati jer praktičar očekuje da kumulativ takvih iznosa očigledno ne bi imao značajan učinak na informacije o predmetnom pitanju. »Očigledno trivijalno« nije drugi izraz za »neznačajno«. Pitanja koja su očigledno trivijalna imat će potpuno različit (manji) red veličine nego značajnost utvrđena u skladu s točkom 44, i bit će pitanja koja su očigledno nevažna, neovisno da li se razmatraju pojedinačno ili u zbroju i prosuđuju li se po bilo kojim kriterijima veličine, vrsti ili okolnostima. Ako postoji neka neizvjesnost o tome jesu li jedna ili više stavki očigledno trivijalne, za pitanje se smatra da nije očigledno trivijalno.

*Razmatranja ako je praktičarev stručnjak uključen u angažman*

Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka (Vidjeti točku 52)

A121. Sljedeća pitanja su često relevantna kad se određuju vrste, vremenski raspored i opseg postupaka u vezi s radom praktičareva stručnjaka ako je nešto od rada na izražavanju uvjerenja obavio jedan ili više praktičarevih stručnjaka (vidjeti točku A70):

(a) važnost tog stručnjakovog rada u kontekstu angažmana (vidjeti također točke A122 – A123);

(b) vrsta pitanja na koju se odnosi taj stručnjakov rad;

(c) rizici značajnog pogrešnog prikaza pitanja na koje se odnosi taj stručnjakov rad;

(d) praktičarevo poznavanje i iskustvo s ranijim radom kojeg je obavio taj stručnjak; i

(e) je li taj stručnjak podložan politikama i postupcima kontrole kvalitete praktičarevog revizorskog društva (vidjeti također točke A124 – A125).

Integriranje rada praktičareva stručnjaka

A122. Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu biti obavljeni za široki raspon odnosnih predmetnih pitanja koja zahtijevaju vještine i znanja povrh onih koje posjeduje angažirani partner i drugih članovi angažiranog tima i za koje se koristi radom praktičareva stručnjaka. U nekim situacijama, konzultirat će se praktičarev stručnjak da osigura savjet za pojedino pitanje, ali što je veća važnost rada praktičareva stručnjaka u kontekstu angažmana, to je vjerojatnije da će stručnjak raditi kao dio multidisciplinarnog tima koji obuhvaća stručnjake za predmetno pitanje i drugo osoblje za izražavanje uvjerenja stručnjaka. Što je rad stručnjaka integriraniji u sadržaj, vremenski raspored i opseg sveobuhvatnih radnih nastojanja to je važnije učinkovito dvosmjerno komuniciranje između praktičareva stručnjaka i drugog osoblja za izražavanje uvjerenja. Učinkovito dvosmjerno komuniciranje olakšava ispravno integriranje stručnjakova rada u rad drugih u angažmanu.

A123. Kako je navedeno u točki A71, ako se treba koristiti radom praktičareva stručnjaka, može biti primjereno da se u fazi prihvaćanja ili nastavljanja obave neki od postupaka zahtijevani točkom 52. To je osobito tako ako će se rad praktičareva

stručnjaka u cijelosti integrirati s radom drugog osoblja za izražavanje uvjerenja i ako se radom praktičareva stručnjaka treba koristiti u ranim fazama angažmana, na primjer tijekom početnog planiranja i procjene rizika.

Politike i postupci kontrole kvalitete praktičarevog revizorskog društva

A124. Praktičarev unutarnji stručnjak može biti partner ili osoblje, uključujući i privremeno osoblje, praktičarevog revizorskog društva, i stoga je podložan politikama i postupcima kontrole kvalitete politike tog revizorskog društva u skladu s MSKK 1 ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1. Alternativno, praktičarev unutarnji stručnjak može biti partner ili osoblje, uključujući i privremeno osoblje, umreženog revizorskog društva, koje dijeli zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete s praktičarevim revizorskim društvom. Praktičarev vanjski stručnjak nije član angažiranog tima i nije podložan politikama i postupcima kontrole kvalitete u skladu s MSKK-om 1.

A125. Angažirani timovi imaju pravo osloniti se na sustav kontrole kvalitete revizorskog društva, osim ako informacije koje osiguraju revizorsko društvo ili druge strane ne sugeriraju drugačije. Jačina tog oslanjanja će varirati prema okolnostima i može utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg praktičarevih postupaka u vezi s pitanjima kao što su:

• kompetentnost i sposobnosti kroz programe zapošljavanja i uvježbavanja;

• praktičarevo ocjenjivanje objektivnosti praktičareva stručnjaka. Praktičarevi unutarnji stručnjaci su podložni relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući i onima koji se odnose na neovisnost;

• praktičarevo ocjenjivanje adekvatnosti rada praktičareva stručnjaka. Na primjer, programi uvježbavanja revizorskog društva mogu praktičarevim unutarnjim stručnjacima osigurati odgovarajuće razumijevanje povezanosti njihove stručnosti i procesa prikupljanja dokaza. Oslanjanje na takvo uvježbavanje i druge procese revizorskog društva, kao što su protokoli za opseg rada praktičarevih unutarnjih stručnjaka, može utjecati na vrstu, vremenski raspored i opseg praktičarevih postupaka radi ocjenjivanja adekvatnosti rada praktičareva stručnjaka;

• pridržavanje regulativnih i zakonskih zahtjeva, kroz procese monitoringa;

• sporazum s praktičarevim stručnjakom.

Takvo oslanjanje ne umanjuje praktičarevu odgovornost da ispuni zahtjeve ovog MSIU-a.

Kompetentnost, sposobnosti i objektivnost praktičareva stručnjaka (Vidjeti točku 52(a))

A126. Informacije u vezi s kompetentnošću, sposobnostima i objektivnosti praktičareva stručnjaka mogu dolaziti iz različitih izvora, kao što su:

• osobno iskustvo s prijašnjim radom tog stručnjaka;

• rasprave s tim stručnjakom;

• rasprave s drugim praktičarima ili drugima koji su upoznati s radom tog stručnjaka;

• saznanje o kvalifikacijama tog stručnjaka, njegovom članstvu u profesionalnom tijelu ili poslovnoj asocijaciji, dozvoli za rad ili drugim oblicima vanjskih priznanja;

• objavljeni članci ili knjige koje je napisao taj stručnjak;

• politike i postupci kontrole kvalitete revizorskog društva. (Vidjeti također točke A124 – A125)

A127. Iako se od praktičarevih stručnjaka ne zahtijevaju iste vještine kao od praktičara u obavljanju svih aspekata angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktičarev stručnjak čijim se radom koristi može trebati imati dovoljno razumijevanje relevantnog MSIU-a da poveže posao koji mu je dodijeljen s ciljem angažmana.

A128. Ocjena važnosti prijetnje objektivnosti i jesu li potrebne zaštite mogu ovisiti o ulozi praktičareva stručnjaka i važnosti stručnjakova rada u kontekstu angažmana. Mogu postojati određene okolnosti u kojima zaštite ne mogu smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu, na primjer, ako je predloženi praktičarev stručnjak osoba koja ima važnu ulogu u pripremanju informacije o predmetnom pitanju.

A129. Kad se ocjenjuje objektivnost praktičareva vanjskog stručnjaka, može biti relevantno:

• upitati odgovarajuće strane o bilo kojim znanim interesima ili odnosima koje te odgovarajuće strane imaju s praktičarevim vanjskim stručnjakom a koji mogu utjecati na stručnjakovu objektivnost;

• raspraviti s tim stručnjakom bilo koje primjenjive zaštite, uključujući i bilo koje profesionalne zahtjeve koji se primjenjuju na stručnjaka i ocijeniti jesu li zaštite odgovarajuće da smanje prijetnje na prihvatljivu razinu. Interesi i odnosi za koje može biti relevantno da ih se raspravi s praktičarevim stručnjakom uključuju:

o financijske interese;

o poslovne i osobne odnose;

o stručnjakovo pružanje drugih usluga, uključujući usluge koje pruža organizacija u slučaju vanjskog stručnjaka koji je organizacija.

U nekim slučajevima, može biti također primjereno da praktičar pribavi pisanu izjavu od praktičarevog vanjskog stručnjaka o bilo kojem interesu ili odnosu s odgovarajućom stranom (stranama) o kojem stručnjak ima saznanje.

Stjecanje razumijevanja područja stručnosti praktičareva stručnjaka (Vidjeti točku 52(b))

A130. Dostatno razumijevanje područja stručnosti praktičareva stručnjaka omogućava praktičaru da:

(a) dogovori s praktičarevim stručnjakom sadržaj, opseg i ciljeve rada tog stručnjaka za praktičareve svrhe; i

(b) ocijeni adekvatnost tog rada za praktičareve svrhe.

A131. Aspekti polja praktičareva stručnjaka relevantni za praktičarevo razumijevanje mogu uključiti:

• ima li stručnjakovo polje unutar sebe područja specijalnosti koja su relevantna za angažman.

• primjenjuju li se bilo koji profesionalni ili drugi standardi i regulativni ili zakonski zahtjevi.

• koje pretpostavke i metode, uključujući modele, gdje je primjenjivo, koristi praktičarev stručnjak i jesu li one općeprihvaćene unutar tog stručnjakovog polja i jesu li primjerene u okolnostima angažmana.

• prirodu unutarnjih i vanjskih podataka ili informacije koje koristi praktičarev stručnjak.

Sporazum s praktičarevim stručnjakom (Vidjeti točku 52(c))

A132. Može biti primjereno za praktičarev sporazum s praktičarevim stručnjakom da također uključuje pitanja poput sljedećih:

(a) odnosne uloge i odgovornosti praktičara i tog stručnjaka;

(b) vrste, vremenski raspored i opseg komuniciranja između praktičara i tog stručnjaka, uključujući oblik izvješća kojeg treba osigurati taj stručnjak; i

(c) potreba da se praktičarev stručnjak pridržava zahtjeva povjerljivosti.

A133. Pitanja navedena u točki A125 mogu utjecati na razinu podrobnosti i formalnosti sporazuma između praktičara i praktičareva stručnjaka, uključujući i da li bi bilo primjereno da sporazum bude u pisanom obliku. Sporazum između praktičara i praktičareva vanjskog stručnjaka je često u obliku pisma o angažmanu.

Ocjenjivanje adekvatnosti rada praktičareva stručnjaka (Vidjeti točku 52(d))

A134. Sljedeća pitanja mogu biti relevantna ako se ocjenjuje adekvatnost rada praktičareva stručnjaka za praktičareve svrhe:

(a) relevantnost i razumnost nalaza ili zaključaka tog stručnjaka i njegova dosljednost spram drugih dokaza;

(b) ako rad tog stručnjaka uključuje uporabu važnih pretpostavki i metoda, relevantnost i razumnost tih pretpostavki i metoda u danim okolnostima; i

(c) ako rad tog stručnjaka uključuje uporabu izvora podataka koji su važni za rad tog stručnjaka, relevantnost, potpunost i točnost tih izvora podataka.

A135. Ako praktičar utvrdi da rad praktičareva stručnjaka nije adekvatan za praktičareve svrhe, opcije dostupne praktičaru uključuju:

(a) dogovaranje s tim stručnjakom sadržaja i opsega daljnjeg rada kojeg treba obaviti taj stručnjak; ili

(b) obavljanje dodatnih postupaka primjerenih u danim okolnostima.

*Rad koji je obavio drugi praktičar, stručnjak odgovorne strane ili mjeritelja ili ocjenitelja ili unutarnji revizor* (Vidjeti točke 53–55)

A136. Iako su točke A121 – A135 napisane u kontekstu korištenja radom koji je obavio praktičarev stručnjak, one mogu također pružiti korisne upute u vezi s korištenjem radom koji je obavio drugi praktičar, stručnjak odgovorne strane ili mjeritelj ili ocjenitelj ili unutarnji revizor.

*Pisane izjave* (Vidjeti točku 56)

A137. Pisano potvrđivanje usmenih izjava smanjuje mogućnost nesporazuma između praktičara i odgovarajuće strane (ili više njih). Osoba(e) od koje praktičar zahtijeva pisane izjave uobičajeno će biti član višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ovisno o, na primjer, menadžerskoj i upravljačkoj strukturi odgovarajuće strane (ili više njih), koja se može razlikovati prema jurisdikciji i prema subjektu, odražavajući utjecaje kao što su različita kulturološka i pravna nasljeđa i veličina i karakteristike vlasništva.

A138. Druge zahtijevane pisane izjave mogu uključivati sljedeće:

• vjeruje li odgovarajuća strana(e) da su učinci neispravljenih pogrešnih prikaza beznačajni, pojedinačno ili u zbroju, u odnosu na informacije o predmetnom pitanju. Sažetak takvih stavki se uobičajeno uključuje u ili pridodaje uz pisanu izjavu;

• da su važne pretpostavke korištene u stvaranju bilo kakvih značajnih procjena razumne;

• da je odgovarajuća strana(e) priopćila praktičaru sve manjkavosti u internim kontrolama relevantnim za angažman koje nisu očigledno trivijalne i nedosljednosti kojih je odgovarajuća strana(e) svjesna; i

• ako je odgovorna strana različita od mjeritelja ili ocjenitelja, da odgovorna strana potvrđuje odgovornost za odnosno predmetno pitanje.

A139. Izjave odgovarajuće strane ne mogu zamijeniti druge dokaze za koje praktičar može razumno očekivati da su dostupni. Iako pisane izjave pružaju nužne dokaze, one ne pružaju dostatne i primjerene dokaze same po sebi o bilo kojem pitanju na koje se odnose. Što više, činjenica da je praktičar primio pouzdanu pisanu izjavu ne utječe na vrste ili opseg drugih dokaza koje praktičar pribavlja.

Zahtijevane pisane izjave nisu pribavljene ili nisu pouzdane (Vidjeti točku 60)

A140. Okolnosti u kojoj je moguće da praktičar neće moći pribaviti zahtijevanu pisanu izjavu uključuju, na primjer, slučajeve u kojima:

• odgovorna strana ugovara s trećom stranom da obavi relevantna mjerenja ili ocjenjivanja i kasnije angažira praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja o rezultirajućim informacijama o predmetnom pitanju. U nekim takvim slučajevima, na primjer gdje odgovorna strana ima neprekidan odnos s mjeriteljem ili ocjeniteljem, odgovorna strana može biti u mogućnosti da angažira mjeritelja ili ocjenitelja da osigura tražene pisane izjave, ili odgovorna strana može biti u položaju da osigura takve izjave ako odgovorna strana ima razumnu osnovu da to učini, ali, u ostalim slučajevima, to ne mora biti tako;

• namjeravani korisnik angažira praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja o javno dostupnim informacijama ali nema odnos s odgovornom stranom one vrste koja je nužna da bi se osiguralo da strana odgovori na praktičarev zahtjev da dobije pisanu izjavu;

• angažman s izražavanjem uvjerenja se obavlja protivno željama mjeritelja ili ocjenitelja. Ovo može biti slučaj ako se, na primjer, angažman obavlja prema naredbi suda, ili ako zakonodavac ili drugo kompetentno nadležno tijelo zahtijeva od praktičara iz javnog sektora da obavi određeni angažman.

U tim ili sličnim okolnostima, moguće je da praktičar nema pristup dokazima potrebnim da potkrijepe praktičarev zaključak. Ako je takav slučaj, primjenjuje se točka 66 ovog MSIU-a.

**Naknadni događaji** (Vidjeti točku 61)

A141. Moguće je da razmatranje naknadnih događaja u nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja neće biti relevantno zbog prirode odnosnog predmetnog pitanja. Na primjer, ako angažman zahtijeva zaključak o točnosti statističke prijave u vremenskoj točki, događaji nastali između te vremenske točke i datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja ne mogu utjecati na zaključak ili zahtijevati objave u prijavi ili izvješću s izražavanjem uvjerenja.

A142. Kako je navedeno u točki 61, praktičar nema odgovornost da obavi bilo kakve postupke u vezi s informacijama o predmetnom pitanju nakon datuma praktičareva izvješća. Među-

tim, ako, nakon datuma praktičareva izvješća, praktičar spozna činjenicu koja, da je za nju znao na datum praktičareva izvješća, bi mogla uzrokovati da praktičar izmijeni izvješće, praktičar može trebati raspraviti pitanje s odgovarajućom stranom ili poduzeti drugu radnju već prema tome što je primjereno u danim okolnostima.

**Ostale informacije** (Vidjeti točku 62)

A143. Daljnje radnje koje mogu biti primjerene ako praktičar otkrije značajnu nedosljednost ili postane svjestan značajnog pogrešnog prikaza činjenica uključuju, na primjer:

- zahtijevanje da se odgovarajuća strana konzultira s kvalificiranom trećom stranom, kao što je pravni savjetnik odgovarajuće strane;
- dobivanje pravnih savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja;
- komuniciranje s trećim stranama (na primjer, regulatorom);
- uskraćivanje izvješća s izražavanjem uvjerenja;
- povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi;
- opisivanje značajne nedosljednosti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

**Opis primjenjivih kriterija** (Vidjeti točku 63)

A144. Opis primjenjivih kriterija obavještava namjeravane korisnike o okviru na kojem su temeljene informacije o predmetnom pitanju i osobito je važan ako postoje značajne razlike između različitih kriterija u vezi s tim kako se određena pitanja mogu tretirati u informacijama o predmetnom pitanju.

A145. Opis da je informacija o predmetnom pitanju pripremljena u skladu s određenim primjenjivim kriterijima je primjeren samo ako je informacija o predmetnom pitanju sukladna sa svim relevantnim zahtjevima onih primjenjivih kriterija koji su na snazi.

A146. Opis primjenjivih kriterija koji sadrži neprecizne formulacije s rezervama ili ograničenjima (na primjer, »informacija o predmetnom pitanju je u suštini sukladna sa zahtjevima XYZ«) nije primjereni opis jer može obmanuti korisnike informacije o predmetnom pitanju.

**Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja**

*Dostatnost i prikladnost dokaza* (Vidjeti točke 12(i), 64)

A147. Dokaz je nužan da podupre praktičarev zaključak i izvješće s izražavanjem uvjerenja. Dokaz je kumulativan po prirodi i primarno je pribavljen postupcima obavljenim tijekom odvijanja angažmana. On može, međutim, također uključiti informacije pribavljene iz drugih izvora poput prethodnih angažmana (pod uvjetom da je praktičar utvrdio jesu li nastale promjene nakon prethodnog angažman koje mogu utjecati na njihovu relevantnost u tekućem angažmanu) ili postupaka kontrole kvalitete revizorskog društva za prihvaćanje i nastavljanje klijenta. Dokaz može doći iz izvora unutar ili izvan odgovarajuće strane (ili više njih). Također, informacije koje mogu biti korištene kao dokaz može pripremiti stručnjak kojeg je zaposlila ili angažirala odgovarajuća strana (ili više njih). Dokaz obuhvaća (sadrži) i informacije koje podupiru i potvrđuju aspekte informacije o predmetnom pitanju i informacije koji proturječe aspektima informacije o predmetnom pitanju. Osim toga, u nekim slučajevima, praktičar koristi i izostanak informacije (na primjer, odbijanje odgovarajuće strane da pruži traženu izjavu) i stoga to također čini dokaz. Najveći dio praktičareva rada u formiranju zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja sastoji se u pribavljanju i ocjenjivanju dokaza.

A148. Dostatnost i prikladnost dokaza su međusobno povezani. Dostatnost je mjera količine dokaza. Na količinu potrebnih dokaza utječu rizici da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane (što su viši rizici, vjerojatno je da će trebati više dokaza) i također kvaliteta takvih dokaza (što je viša kvaliteta, manje ih može biti potrebno). Pribavljanje više dokaza, međutim, ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.

A149. Prikladnost je mjera kvalitete dokaza; tj. njegove relevantnosti i njegove pouzdanosti u pružanju podrške praktičarevu zaključku. Na pouzdanost dokaza utječe njegov izvor i njegov sadržaj i ovisi o pojedinim okolnostima pod kojima je pribavljen. Mogu se napraviti generaliziranja o pouzdanosti različitih vrsta dokaza; međutim, takva generaliziranja su podložna važnim izuzecima. Čak ako je dokaz pribavljen iz vanjskih izvora u odnosu na odgovarajuću stranu (strane), mogu postojati okolnosti koje bi utjecale na njegovu pouzdanost. Na primjer, dokaz pribavljen iz nekog vanjskog izvora može biti nepouzdan ako izvor nije dobro obaviješten ili objektivan. Iako prihvaćajući da mogu postojati izuzeci, sljedeća generaliziranja o pouzdanosti dokaza mogu biti korisna:

- dokaz je pouzdaniji ako je pribavljen iz izvora izvan odgovarajuće strane;
- dokaz koji je stvoren interno je pouzdaniji ako su učinkovite povezane kontrole;
- dokaz koji izravno pribavi praktičar (na primjer, promatranje primjene kontrole) je pouzdaniji od dokaza pribavljenog neizravno ili zaključivanjem (na primjer, upitom o primjeni kontrole);
- dokaz je pouzdaniji ako postoji u dokumentarnom obliku, bilo papirnatom, elektroničkom ili na drugom mediju (na primjer, istodobno pisano bilježenje sastanka je uobičajeno pouzdanije od kasnije usmene izjave o tome što se bilo raspravljalo).

A150. Praktičar uobičajeno stječe više uvjerenja od dosljednih dokaza pribavljenih iz različitih izvora ili različitih vrsta nego od stavki dokaza koje se razmatraju pojedinačno. Osim toga, pribavljanje dokaza iz različitih izvora ili različitih vrsta može ukazivati da pojedinačna stavka dokaza nije pouzdana. Na primjer, potvrdna informacija pribavljena iz izvora neovisnog od odgovarajuće strane (strana) može povećati uvjerenje praktičara stečeno iz izjave odgovarajuće strane (strana). Suprotno, ako je dokaz pribavljen iz jednog izvora nedosljedan u odnosu na onaj pribavljen iz drugog izvora, praktičar utvrđuje koji dodatni postupci su nužni da bi se riješila nedosljednost.

A151. U smislu pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza, općenito je puno teže steći uvjerenje o informacijama o predmetnom pitanju koje pokrivaju razdoblje nego o informacijama o predmetnom pitanju u vremenskoj točki. Osim toga, zaključci pruženi o procesima su uobičajeno ograničeni na razdoblje koje je obuhvaćeno angažmanom; praktičar ne pruža zaključak o tome hoće li proces nastaviti funkcionirati na određeni način u budućnosti.

A152. Pitanje je za profesionalnu prosudbu jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi na kojima treba temeljiti praktičarev zaključak.

A153. U nekim okolnostima, praktičar ne može pribaviti dostatni ili primjereni dokaz koji je praktičar očekivao pribaviti kroz planirane postupke. U takvim okolnostima, praktičar smatra da dokaz pribavljen kroz obavljene postupke nije dostatan i primjeren da bi mogao formirati zaključak o informacijama o predmetnom pitanju. Praktičar može:

• proširiti obavljeni rad; ili

• obaviti druge postupke za koje praktičar prosuđuje da su nužnim u danim okolnostima.

Ako nijedno od navedenoga nije izvedivo u danim okolnostima, praktičar neće biti u stanju pribaviti dostatni i primjereni dokaz da bi mogao formirati zaključak. Ova situacija može nastati čak iako praktičar nije postao svjestan pitanja koje uzrokuje da praktičar vjeruje kako informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane, kako je navedeno u točki 49O.

*Ocjenjivanje dostatnosti i prikladnosti dokaza* (Vidjeti točku 65)

A154. Angažman s izražavanjem uvjerenja je kumulativan i iterativan proces. Kako praktičar obavlja planirane postupke, pribavljeni dokazi mogu uzrokovati da praktičar izmijeni vrste, vremenski raspored ili opseg drugih planiranih postupaka. Informacija može privući praktičarevu pozornost koja se značajno razlikuje od one koja je očekivana i na kojoj su temeljeni planirani postupci. Na primjer:

• opseg pogrešnih prikaza koje praktičar otkrije mogu izmijeniti praktičarevu profesionalnu prosudbu o pouzdanosti određenih izvora informacija;

• praktičar može postati svjestan nepodudarnosti relevantnih informacija ili nedosljednog ili nedostajućeg dokaza;

• ako su analitički postupci obavljeni blizu kraja angažmana, rezultati tih postupaka mogu ukazivati na prethodno neidentificirane rizike značajnog pogrešnog prikaza.

U takvim okolnostima, praktičar može trebati ponovno ocijeniti planirane postupke.

A155. Na praktičarevu profesionalnu prosudbu o tome što tvori dostatne i primjerene dokaze utječu čimbenici kao što su sljedeći:

• važnost mogućeg pogrešnog prikaza i vjerojatnost da ima značajan učinak, pojedinačno ili ako se zbroji s ostalim mogućim pogrešnim prikazima, na informacije o predmetnom pitanju;

• učinkovitost reakcija odgovarajuće strane u postupanju sa znanim rizikom značajnog pogrešnog prikaza;

• iskustvo stečeno tijekom ranijih angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi sa sličnim mogućim pogrešnim prikazima;

• rezultati obavljenih postupaka, uključujući jesu li takvi postupci otkrili određene pogrešne prikaze;

• izvor i pouzdanost dostupnih informacija;

• uvjerljivost dokaza;

• razumijevanje odgovarajuće strane (strana) i njezinog okruženja.

Ograničenja opsega (Vidjeti točke 26, 66)

A156. Ograničenje opsega može nastati zbog:

(a) okolnosti izvan kontrole odgovarajuće strane. Na primjer, dokumentacija za koju praktičar smatra da ju je nužno pregledati može biti nenamjerno uništena;

(b) okolnosti povezane sa vrstom ili vremenskim rasporedom praktičareva rada. Na primjer, fizički proces koji praktičar smatra da je nužno promatrati mogao se desiti prije praktičareva angažmana; ili

(c) ograničenja koje nametne praktičaru odgovorna strana, mjeritelj ili ocjenitelj ili klijent koja, na primjer, mogu spriječiti praktičaru obavljanje postupaka za koje praktičar smatra da su nužni u danim okolnostima. Ograničenja ove vrste mogu imati druge posljedice za angažman, kao što su praktičarevo razmatranje rizika angažmana i prihvaćanja i nastavljanja angažmana.

A157. Nemogućnost da se obave određeni postupci ne predstavlja ograničenje opsega ako praktičar može pribaviti dostatne i primjerene dokaze obavljanjem alternativnih postupaka.

A158. Postupci obavljeni u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su po definiciji ograničeni u usporedbi s onima koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Ograničenja za koja se zna da postoje prije prihvaćanja angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja su relevantna za razmatranje ako se ustanovljuje postoje li preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja, osobito, ima li angažman karakteristike pristupa dokazima (vidjeti točku 24(b)(iv)) i racionalnu svrhu (vidjeti točku 24(b)(vi)). Ako su odgovarajuće strane nametnule daljnje ograničenje nakon što je bio prihvaćen angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, može biti primjereno povući se iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

**Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja**

*Oblik izvješća s izražavanjem uvjerenja* (Vidjeti točke 67–68)

A159. Usmeni i drugi oblici izražavanja zaključaka mogu biti pogrešno shvaćeni ako nisu podržani pisanim izvješćem. Zbog tog razloga, praktičar ne izvješćuje usmeno ili korištenjem simbola bez da također osigura pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja koje je odmah raspoloživo uvijek kad se daje usmeno izvješće ili koriste simboli. Na primjer, simbol se može povezati hiperlinkom s pisanim izvješćem s izražavanjem uvjerenja na internetu.

A160. Ovaj MSIU ne zahtijeva standardizirani oblik za izvješćivanje o svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja. Umjesto toga on definira osnovne elemente izvješća s izražavanjem uvjerenja koje treba uključiti. Izvješće s izražavanjem uvjerenja se kreira prema specifičnim okolnostima angažmana. Praktičar može koristiti podnaslove, brojeve točki, tipografska sredstva, na primjer boldanje teksta i druge mehanizme da unaprijedi jasnoću i čitljivost izvješća s izražavanjem uvjerenja.

A161. Praktičar može odabrati stil izvješćivanja u »kratkoj formi« ili »dugoj formi« kako bi olakšao učinkovito komuniciranje s namjeravanim korisnicima. Izvješća u »kratkoj formi« uključuju samo osnovne elemente. Izvješća u »dugoj formi« uključuju ostale informacije i objašnjenja kojima nije namjera da utječu na praktičarev zaključak. Osim osnovnih elemenata, izvješća u dugoj formi mogu opisivati podrobnosti uvjeta angažmana, primjenjive kriterije koji su bili korišteni, nalaze u vezi s određenim aspektima angažmana, detalje o kvalifikacijama i iskustvu praktičara i drugih uključenih u angažman, objave razina značajnosti i, u nekim

slučajevima, preporuke. Praktičar može ustanoviti da je od pomoći razmotriti važnost pružanja takvih informacija za informacijske potrebe namjeravanih korisnika. Kako se zahtijeva točkom 68, dodatne informacije se jasno razdvajaju od praktičareva zaključka i formuliraju na takav način da je jasno da im nije namjena omalovažiti zaključak.

*Sadržaj izvješća s izražavanjem uvjerenja*

Naslov (Vidjeti točku 69(a))

A162. Primjeren naslov pomaže prepoznati vrstu izvješća s izražavanjem uvjerenja i razlikovati ga od izvješća koje izdaju drugi, kao što su oni koji ne moraju postupati u skladu s istim etičkim zahtjevima kao praktičar.

Naslovnik (Vidjeti točku 69(b))

A163. Naslovnik identificira stranu ili više njih na koje je usmjereno izvješće s izražavanjem uvjerenja. Izvješće s izražavanjem uvjerenja je uobičajeno naslovljeno na klijenta, ali, u nekim slučajevima, može biti na druge namjeravane korisnike.

Informacije o predmetnom pitanju i odnosno predmetno pitanje (Vidjeti točku 69(c))

A164. Identifikacija i opis informacija o predmetnom pitanju i, ako je primjereno, odnosnog predmetnog pitanja mogu uključiti, na primjer:

• točku u vremenu ili razdoblje na koje se odnosi mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja;

• ako je primjenjivo, ime odgovorne strane ili komponente odgovorne strane na koju se odnosi odnosno predmetno pitanje;

• objašnjenje onih karakteristika odnosnog predmetnog pitanja ili informacija o predmetnom pitanju kojih namjeravani korisnici moraju biti svjesni i kako takve karakteristike mogu utjecati na preciznost mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija ili uvjerljivost dostupnih dokaza. Na primjer:

o stupanj do kojeg je informacija o predmetnom pitanju kvalitativna odnosno kvantitativna, objektivna odnosno subjektivna, povijesna odnosno prospektivna;

o promjene u odnosnom predmetnom pitanju ili drugim okolnostima angažmana koje utječu na usporedivost informacija o predmetnom pitanju iz jednog razdoblja u sljedeće.

Primjenjivi kriteriji (Vidjeti točku 69(d))

A165. Izvješće s izražavanjem uvjerenja identificira primjenjive kriterije primjenom kojih se odnosno predmetno pitanje mjerilo ili ocjenjivalo tako da namjeravani korisnici mogu razumjeti osnovu za praktičarev zaključak. Izvješće s izražavanjem uvjerenja može uključiti primjenjive kriterije ili se pozvati na njih ako su uključene u informacije o predmetnom pitanju ili ako su na drugi način dostupni iz lako pristupačnih izvora. Može biti relevantno u okolnostima objaviti:

• izvor primjenjivih kriterija i jesu li ili nisu primjenjivi kriteriji propisani zakonima ili regulativama ili jesu li ih izdala ovlaštena i priznata tijela stručnjaka koja primjenjuju transparentni proces s dužnom pažnjom, tj. jesu li oni uspostavljeni kriteriji u kontekstu predmeta ispitivanja (i ako to oni nisu, opis razloga zbog kojeg se smatraju prikladnima);

• korištene metode mjerenja ili ocjenjivanja ako primjenjivi kriteriji dopuštaju izbor između određenog broja metoda;

• svako učinjeno značajno tumačenje za primjenu primjenjivih kriterija u okolnostima angažmana;

• je li bilo ikakvih promjena u primijenjenim metodama mjerenja ili ocjenjivanja.

Inherentna ograničenja (Vidjeti točku 69(e))

A166. Dok se u nekim slučajevima, može očekivati da su inherentna ograničenja lako razumljiva namjeravanim korisnicima izvješća s izražavanjem uvjerenja, u ostalim slučajevima može biti primjereno izričito se na njih pozvati u izvješću o uvjerenju. Na primjer, u izvješću o uvjerenju koje se odnosi na učinkovitost internih kontrola, može biti primjereno navesti da povijesno ocjenjivanje učinkovitosti nije relevantno za buduća razdoblja zbog rizika da interne kontrole mogu postati neodgovarajuće zbog promjena u uvjetima ili da se može smanjiti stupanj sukladnosti s politikama i postupcima.

Posebna svrha (Vidjeti točku 69(f))

A167. U nekim slučajevima, primjenjivi kriteriji korišteni za mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja mogu biti oblikovani za posebnu svrhu. Na primjer, regulator može zahtijevati da određeni subjekti koriste određene primjenjive kriterije koji su oblikovani za svrhe regulatora. Kako bi se izbjeglo pogrešno razumijevanje, praktičar upozorava čitatelje izvješća s izražavanjem uvjerenja na tu činjenicu i da, zbog toga, informacije o predmetnom pitanju mogu biti neprikladne za druge svrhe.

A168. Osim upozorenja zahtijevanog točkom 69(f), praktičar može smatrati da je primjereno naznačiti da je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana, na primjer, o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili uporabe izvješća s izražavanjem uvjerenja. Iako izvješće s izražavanjem uvjerenja može biti ograničeno na taj način, nepostojanje ograničenja u vezi s posebnim korisnikom ili svrhom ne pokazuje samo po sebi da praktičar ima zakonsku odgovornost u vezi s tim korisnikom ili tom svrhom. Postoji li zakonska odgovornost ovisit će o zakonskim okolnostima svakog slučaja i relevantnoj jurisdikciji.

Povezane odgovornosti (Vidjeti točku 69(g))

A169. Identificiranje odnosnih odgovornosti obavještava namjeravane korisnike da je odgovorna strana odgovorna za odnosno predmetno pitanje, da je mjeritelj ili ocjenitelj odgovoran za mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija i da je praktičareva uloga da neovisno izrazi zaključak o informacijama o predmetnom pitanju.

Obavljanje angažmana u skladu s MSIU-om 3000 (izmijenjen) i MSIU-om specifičnim za predmetno pitanje (Vidjeti točku 69(h))

A170. Ako se MSIU specifičan za predmetno pitanje primjenjuje samo na dio informacija o predmetnom pitanju, može biti primjereno navesti oba i MSIU specifičan za predmetno pitanje i ovaj MSIU.

A171. Navod koji sadrži nepreciznu terminologiju (na primjer »angažman je bio obavljen pozivom na MSIU 3000«) može obmanuti korisnike izvješća s izražavanjem uvjerenja.

Primjenjivi zahtjevi kontrole kvalitete (Vidjeti točku 69(i))

A172. Sljedeće je ilustracija navoda u izvješću o uvjerenju u vezi s primjenjivim zahtjevima kontrole kvalitete:

Revizorsko društvo primjenjuje Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 i, u skladu s tim, održava sveobuhvatni sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva.

Sukladnost sa zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 69(j))

A173. Sljedeće je ilustracija navoda u izvješću o uvjerenju u vezi sa sukladnošću s etičkim zahtjevima:

»Ispunili smo zahtjeve neovisnosti i druge etičke zahtjeve Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) koji je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks), koji se temelji na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnom ponašanju.«

Sažetak obavljenog posla (Vidjeti točke A6, 69(k))

A174. Sažetak obavljenog posla pomaže namjeravanim korisnicima razumjeti praktičarev zaključak. Za mnoge angažmane s izražavanjem uvjerenja, u teoriji su moguće neograničene varijacije u postupcima. U praksi, međutim, to je teško priopćiti jasno i nedvosmisleno. Druge mjerodavne objave Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja mogu biti korisne praktičarima u pripremanju sažetka.

A175. Ako nema posebnog MSIU koji bi pružio upute za postupke za određeno odnosno predmetno pitanje, sažetak može uključiti podrobniji opis obavljenog rada. Može biti primjereno uključiti u sažetak navod da obavljeni rad uključuje ocjenjivanje prikladnosti primjenjivih kriterija.

A176. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja sažetak obavljenog posla je uobičajeno podrobniji nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i identificira ograničenja spram vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka. To je zbog toga što je uvažavanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega obavljenih postupaka ključno za razumijevanje zaključka izraženog u obliku koja izražava je li, na temelju obavljenih postupaka, praktičar uočio značajno pitanje (pitanja) zbog čega on vjeruje kako su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Također može biti primjereno navesti u sažetku obavljenog posla određene postupke koji nisu bili obavljeni a za koje bi se uobičajeno očekivalo da su obavljeni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Međutim, potpuno identificiranje svih takvih postupaka nije moguće jer je zahtijevano praktičarevo razumijevanje i razmatranje rizika angažmana manje nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.

A177. Čimbenici za razmatranje u utvrđivanju razine podrobnosti koju treba osigurati u sažetku obavljenog posla mogu uključiti:

• okolnosti specifične za subjekt (na primjer, vrste aktivnosti subjekta koje su različite u usporedbi s onima koje su tipične u sektoru);

• specifične okolnosti angažmana koje utječu na sadržaj i razmjer obavljenih postupaka;

• očekivanja namjeravanih korisnika u pogledu razine detaljnosti koju treba osigurati u izvješću, temeljeno na tržišnoj praksi ili primjenjivom zakonu ili regulativi.

A178. Važno je da je sažetak napisan na objektivan način koji dopušta namjeravanim korisnicima da razumiju obavljeni rad kao osnovu za praktičarev zaključak. U najvećem broju slučajeva, on neće uključivati detaljiziranje cijelog plana rada, ali je s druge strane važno da ne bude toliko sažet da postane dvosmislen ili pisan na način koji rezultira pretjerivanjem ili uljepšavanjem.

Praktičarev zaključak (Vidjeti točke 12(a)(i)(a), 69(l))

A179. Primjeri zaključaka izraženih u obliku primjerenom za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja uključuju:

• ako je izražen u pogledu odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija, »Prema našem mišljenju, subjekt je postupio, u svim značajnim aspektima, u skladu s XYZ zakonom;«

• ako je izražen u pogledu informacija o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija, »Prema našem mišljenju, prognoza financijske uspješnosti subjekta je ispravno pripremljena, u svim značajnim aspektima, temeljeno na XYZ kriterijima;« ili

• ako je izražen u pogledu izvještaja koje je dala odgovarajuća strana, »Prema našem mišljenju, izvještaj [odgovarajuće strane], u svim značajnim aspektima, fer prezentira da je subjekt postupio u skladu s XYZ zakonom.« ili »Prema našem mišljenju, izvještaj [odgovarajuće strane] u svim značajnim aspektima fer prezentira da su ključni pokazatelji uspješnosti prikazani u skladu s XYZ kriterijima.«.

A180. Može biti primjereno obavijestiti namjeravane korisnike o kontekstu u kojem treba čitati praktičarev zaključak ako izvješće s izražavanjem uvjerenja uključuje objašnjenje određenih karakteristika odnosnog predmetnog pitanja na koje namjeravani korisnici trebaju biti upozoreni. Praktičarev zaključak može, na primjer, uključivati tekst kao što je: »Ovaj zaključak je formiran na osnovi pitanja navedenih drugdje u ovom neovisnom izvješću o uvjerenju.«

A181. Primjeri zaključaka izraženih u obliku primjerenom za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja uključuju:

• ako se izražavaju u smislu odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivim kriterijima, »Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako [subjekt] nije postupio u skladu, u svim značajnim aspektima, sa zakonom XYZ.«

• ako se izražavaju u smislu informacija o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija, »Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, nismo uočili da bi bile potrebne bilo kakve značajne izmjene u procjeni ključnih pokazatelja uspješnosti kako bi bili u skladu s XYZ kriterijima.«

• ako se izražavaju u smislu izjave koju je dala odgovarajuća strana, »Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako izvještaj [odgovarajuća strana] da je [subjekt] postupio u skladu sa zakonom XYZ, nije, u svim značajnim aspektima, iskazan na fer način.«

A182. Oblici izražavanja koji mogu biti korisni za odnosna predmetna pitanja uključuju, na primjer, jedno, ili kombinaciju, od sljedećeg:

• za angažmane s izražavanjem uvjerenja – »sukladno s« ili »u skladu s.«

• za angažmane kad primjenjivi kriterij opisuje proces ili metodologiju za pripremanje ili prezentaciju informacije o predmetnom pitanju – »ispravno pripremljeno.«

• za angažmane kad su načela fer prezentacije utjelovljena u primjenjive kriterije – »iskazani na fer način.«

A183. Uključivanje zaglavlja iznad točaka koje sadrže modificirane zaključke i pitanja koja uzrokuju modifikaciju, pomaže razumljivosti praktičareva izvješća. Primjeri odgovarajućih zaglavlja uključuju »Zaključak s rezervom,« »Negativan zaključak,« ili »Odustajanje od zaključka« i »Osnova za zaključak s rezervom,« »Osnova za negativan zaključak,« već prema tome što je primjereno.

Praktičarev potpis (Vidjeti točku 69(m))

A184. Praktičarev potpis je ili u ime praktičarevog revizorskog društva, osobno ime praktičara ili oboje, već prema tome kako je primjereno u određenoj jurisdikciji. Osim praktičarevog potpisa, u određenim jurisdikcijama, može se zahtijevati od praktičara davanje izjave u praktičarevu izvješću o profesionalnim titulama ili identifikaciji koju daje odgovarajuće tijelo za licenciranje u toj jurisdikciji.

Datum (Vidjeti točku 69(n))

A185. Uključivanje datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja informira namjeravane korisnike da je praktičar razmotrio učinak na informacije o predmetnom pitanju i na izvješće s izražavanjem uvjerenja onih događaja koji su nastali do tog datuma.

*Poziv na praktičareva stručnjaka u izvješću o uvjerenju* (Vidjeti točku 70)

A186. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa mogu zahtijevati upućivanje na rad praktičareva stručnjaka u izvješću s izražavanjem uvjerenja, na primjer, za svrhe transparentnosti u javnom sektoru. To može također biti primjereno u drugim okolnostima, na primjer, da se objasni sadržaj modifikacije praktičareva zaključka, ili ako je rad stručnjaka sastavni dio nalaza uključenog u izvješće u dugoj formi.

A187. Ipak, praktičar ima isključivu odgovornost za izraženi zaključak i ta se odgovornost ne smanjuje praktičarevim korištenjem radom praktičareva stručnjaka. Važno je zbog toga da, ako se u izvješću s izražavanjem uvjerenja poziva na praktičareva stručnjaka, formulacija tog izvješća ne podrazumijeva da je praktičareva odgovornost za izraženi zaključak smanjena zbog uključenosti tog stručnjaka.

A188. Za generički navod u izvješću u dugoj formi da je angažman obavljalo prikladno kvalificirano osoblje, uključujući stručnjake za predmetno pitanje i specijaliste za izražavanje uvjerenja, nije vjerojatno da će biti pogrešno shvaćen kao navod koji umanjuje odgovornost. Mogućnost nesporazuma je veća, međutim, u slučaju izvješća u kratkoj formi, gdje se mogu prezentirati minimalne kontekstualne informacije ili se poziva na praktičareva stručnjaka navodeći mu ime. Dakle, dodatne formulacije mogu biti potrebne u takvim slučajevima kako bi se spriječilo da izvješće s izražavanjem uvjerenja podrazumijeva da je smanjena praktičareva odgovornost za izraženi zaključak zbog uključenosti stručnjaka.

**Nemodificirani i modificirani zaključci** (Vidjeti točke 74–77, Dodatak)

A189. Pojam »prožimajući« opisuje učinke pogrešnih prikaza na informacije o predmetnom pitanju ili moguće učinke pogrešnih prikaza na informacije o predmetnom pitanju, ako ih ima, koji su neotkriveni zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza. Prožimajući učinci na informacije o predmetnom pitanju su oni koji, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi:

(a) nisu ograničeni na određene aspekte informacije o predmetnom pitanju;

(b) ako su tako ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio informacija o predmetnom pitanju; ili

(c) u vezi s objavama, su ključni namjeravanim korisnicima za razumijevanje informacija o predmetnom pitanju.

A190. Sadržaj pitanja i praktičareva prosudba o tome koliko prožimajuće utječe ili može utjecati na informacije o predmetnom pitanju, utječe na vrstu zaključka kojeg treba izraziti.

A191. Primjeri zaključaka s rezervom i negativnih zaključaka i odustajanja od zaključka su:

• zaključak s rezervom (primjer za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja sa značajnim pogrešnim prikazom) – »Na temelju obavljenih postupaka i pribavljenih dokaza, osim za učinak pitanja opisanog u odjeljku našeg izvješća s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako izvještaj (odgovarajuća strana(e)) ne prezentira fer, u svim značajnim aspektima, subjektovu sukladnost s XYZ zakonom.«

• negativan zaključak (primjer za značajni i prožimajući pogrešni prikaz za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja) – »Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku našeg izvješća s osnovom za negativni zaključak, izvještaj (odgovarajuća strana(e)) ne prezentira fer, subjektovu sukladnost s XYZ zakonom.«

• odustajanje od zaključka (primjer za značajno i prožimajuće ograničenja opsega za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja) – »Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku našeg izvješća s osnovom za odustajanje od zaključka, nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze da formiramo zaključak o izvještaju (odgovarajuća strana(e)). U skladu s time, ne izražavamo zaključak o tom izvještaju.«

A192. U nekim slučajevima, mjeritelj ili ocjenitelj može otkriti i ispravno opisati da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana. Na primjer, u angažmanu sukladnosti mjeritelj ili ocjenitelj može ispravno opisati slučajeve nesukladnosti. U takvim okolnostima, točka 76. zahtijeva da praktičar skrene pozornost namjeravanim korisnicima na opis značajnog pogrešnog prikaza, bilo izražavanjem zaključka s rezervom ili negativnog zaključka, bilo izražavanjem zaključka bez rezerve s isticanjem pitanja kroz posebno pozivanje na opis u izvješću o uvjerenju.

**Ostale odgovornosti za komuniciranje** (Vidjeti točku 78)

A193. Pitanja koja mogu biti primjerena za komuniciranje s odgovornom stranom, mjeriteljem ili ocjeniteljem, klijentom ili drugima uključuju prijevaru ili sumnju na prijevaru i pristranost u pripremanju informacije o predmetnom pitanju.

Komuniciranje s menadžmentom i onima zaduženim za upravljanje

A194. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati zahtjev za prijavljivanje identificirane ili sumnjive neusklađenosti sa zakonima i propisima odgovarajućoj razini menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje. U nekim jurisdikcijama, zakon ili regulativa mogu ograničiti komunikaciju praktičara o određenim pitanjima s odgovornom stranom, menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakonom ili regulativom može se izričito zabraniti komunikacija ili

druga radnja koja bi mogla dovesti u pitanje istragu odgovarajućeg tijela o stvarnoj ili sumnjivoj nezakonitoj radnji, uključujući upozoravanje subjekta, na primjer, kad je praktičar dužan prijaviti identificiranu neusklađenost ili sumnju na neusklađenost primjerenom tijelu u skladu sa zakonskim propisima o sprečavanju pranja novca. U tim okolnostima pitanja koja razmatra praktičar mogu biti složena i praktičar može smatrati prikladnim pribaviti pravni savjet.

Prijavljivanje identificirane nesukladnosti ili sumnje na nesukladnost sa zakonim i regulativom primjerenim tijelima izvan subjekta

A195. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu:

(a) zahtijevati od praktičara da prijavi identificiranu ili sumnju na neusklađenost sa zakonima i regulativom primjerenom tijelu izvan subjekta;

(b) utvrditi odgovornosti pod kojima prijavljivanje odgovarajućem tijelu izvan subjekta može biti primjereno u danim okolnostima[9].

A196. Prijavljivanje identificirane ili sumnjive neusklađenosti sa zakonima i regulativama primjerenom tijelu izvan subjekta može biti potrebno ili primjereno u danim okolnostima jer:

(a) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi zahtijevaju od praktičara da prijavi;

(b) praktičar je utvrdio da je prijavljivanje primjerena mjera za odgovor na identificiranu ili sumnjivu neusklađenost u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima;

(c) zakoni, regulative ili relevantni etički zahtjevi daju praktičaru pravo na to.

A197. Prijavljivanje identificiranih ili sumnjivih neusklađenosti sa zakonima i regulativama u skladu sa zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima može uključivati nepridržavanje zakona i propisa na koje praktičar naiđe ili je s njima upoznat prilikom obavljanja angažmana, ali koji možda neće utjecati na informacije o predmetu. Sukladno ovom MSIU-u, od praktičara se ne očekuje da ima razinu razumijevanja zakona i regulative višu od one koja utječe na informacije o predmetu. Međutim, zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati da praktičar primijeniti znanje, stručnu prosudbu i stručnost u reagiranju na takvu neusklađenost. Predstavlja li djelo stvarnu neusklađenost u konačnici je pitanje na koje odgovor daje sud ili drugo primjereno nadležno tijelo.

A198. U nekim okolnostima, prijavljivanje identificirane ili sumnjive neusklađenosti sa zakonima i regulativama primjerenom tijelu izvan subjekta može biti isključeno zbog dužnosti praktičara o povjerljivosti u skladu sa zakonom, regulativama ili relevantnim etičkim zahtjevima. U drugim slučajevima, prijavljivanje identificirane ili sumnjive neusklađenosti primjerenom tijelu izvan subjekta ne bi se smatralo kršenjem dužnosti povjerljivosti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.[10]

A199. Praktičar može razmotriti interno savjetovanje (npr. unutar društva ili društva mreže), dobivanje pravnog savjeta za razumijevanje profesionalnih ili pravnih implikacija poduzimanja bilo kojeg određenog postupka ili savjetovanje na povjerljivoj osnovi s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili propisima ili bi prekršilo obvezu povjerljivosti).[11]

[9] Vidjeti, na primjer, točke Z360.36–Z360.37 IESBA Kodeksa.

[10] Vidjeti, na primjer, točke Z114.1, 114.1 P1 i Z360.37 IESBA Kodeksa.

[11] Vidjeti, na primjer, točku 360.39 P1 IESBA Kodeksa.

**Dokumentacija** (Vidjeti točke 79–83)

A200. Dokumentacija uključuje zapise praktičarevog rezoniranja za sva značajna pitanja koja zahtijevaju korištenje profesionalne prosudbe, i za povezane zaključke. Ako postoje teška pitanja u vezi načela ili profesionalne prosudbe, dokumentacija koja uključuje relevantne činjenice koje su bile poznate praktičaru u vrijeme kad je stvoren zaključak može pomoći u pokazivanju praktičarevih saznanja.

A201. Nije ni nužno niti izvedivo da se dokumentira svako razmatrano pitanje ili profesionalna prosudba stvorena tijekom angažmana. Nadalje, nije nužno da praktičar odvojeno dokumentira (na primjer, u kontrolnom popisu) sukladnost s pitanjem za koje se sukladnost demonstrira dokumentom uključenim unutar spisa angažmana. Slično tome, praktičar ne treba uključiti u spis angažmana zamijenjene nacrte radnih papira, bilješki koje odražavaju nepotpuna ili preliminarna razmišljanja, prethodne kopije dokumenata ispravljene za tipografske ili druge pogreške i duplikate dokumenata.

A202. U primjenjivanju profesionalne prosudbe radi procjenjivanja razmjera dokumentacije koju treba pripremiti i zadržati, praktičar može razmotriti što je nužno da bi se osiguralo razumijevanje obavljenog rada i osnove za donošenje glavnih odluka (ali ne i detaljnih aspekata angažmana) od strane drugog praktičara koji nema prethodno iskustvo s angažmanom. Taj drugi praktičar može biti u stanju steći razumijevanje detaljnih aspekata angažmana samo kroz raspravljanje o njima s praktičarem koji je pripremio dokumentaciju.

A203. Dokumentacija može uključiti zapise o, na primjer:

- karakteristikama za identifikaciju određenih stavki ili testiranih pitanja;
- tome tko je obavio posao angažmana i datum kad je posao dovršen;
- tome tko je pregledao posao angažmana i datum i opseg tog pregleda; i
- raspravama važnih pitanja s primjerenim stranama i drugima, uključujući sadržaj raspravljenih važnih pitanja i kad i s kim su održane rasprave.

A204. Dokumentacija može uključiti zapise o, na primjer:

- problemima otkrivenih u vezi s ispunjavanjem relevantnih etičkih zahtjeva i načinu na koji su oni riješeni;
- zaključcima o ispunjavanju zahtjeva neovisnosti koji se primjenjuju na angažman i bilo kakvim relevantnim raspravama s revizorskim društvom koje potkrjepljuju te zaključke;
- zaključcima stvorenih u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- sadržaju i opsegu konzultacija poduzetih tijekom odvijanja angažmana i zaključcima nastalih temeljem njih.

*Objedinjavanje konačnog spisa angažmana*

A205. MSKK 1 (ili drugi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1) zahtjeva da revizorska društva uspostave politike i postupke za pravodobno dovršavanje objedinjavanja spisa angažmana[12]. Primjereno vremensko ograničenje unutar ko-

[12] MSKK 1, točka 45.

jeg treba dovršiti objedinjavanje konačnog spisa angažmana uobičajeno nije duže od 60 dana nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja[13].

A206. Kompletiranje objedinjavanja konačnog spisa angažmana nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja je administrativni proces koji ne uključuje obavljanje novih postupaka ili izvođenje novih zaključaka. Promjene mogu, međutim, biti učinjene u dokumentaciji tijekom, procesa konačnog objedinjavanja ako su administrativne prirode. Primjeri takvih promjena uključuju:

• brisanje ili izbacivanje nevažeće dokumentacije;

• sortiranje, sravnjivanje i unakrsno povezivanje radnih papira;

• potpisivanje kontrolnih popisa o kompletiranju koje su u vezi s procesom objedinjavanja spisa;

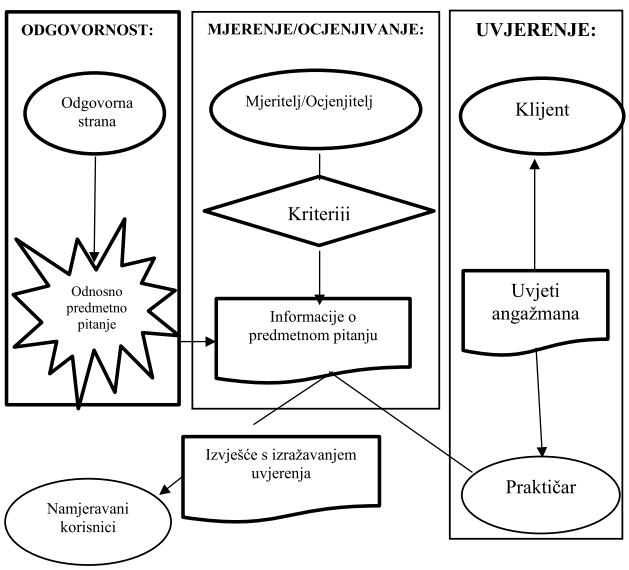
• dokumentiranje dokaza koje je praktičar pribavio, raspravio i dogovorio s relevantnim članovima angažiranog tima prije datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja.

A207. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1) zahtjeva da revizorska društva ustanove politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana[14]. Razdoblje čuvanja za angažmane s izražavanjem uvjerenja uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja[15].

**Dodatak**

(Vidjeti točke 2, A8, A11, A16, A36 – A38)

ULOGE I ODGOVORNOSTI




1. Svi angažmani s izražavanjem uvjerenja imaju barem tri strane: odgovornu stranu, praktičara i namjeravane korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana mogu također postojati odvojene uloge mjeritelja ili ocjenitelja, ili klijenta.
2. Gornji dijagram ilustrira kako su sljedeće uloge povezane s angažmanom s izražavanjem uvjerenja:

(a) odgovorna strana je odgovorna za odnosno predmetno pitanje;

(b) mjeritelj ili ocjenitelj koristi kriterije za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja koje ima za posljedicu informacije o predmetnom pitanju;

(c) klijent dogovara uvjete angažmana s praktičarem;

(d) praktičar pribavlja dostatne i primjerene dokaze kako bi se izrazio zaključak oblikovan da poveća stupanj povjerenja namjeravanih korisnika različitih od odgovorne strane u informacije o predmetnom pitanju;

(e) namjeravani korisnici donose odluke na osnovi informacija o predmetnom pitanju. Namjeravani korisnici su osoba ili više njih ili organizacija odnosno više njih ili grupa odnosno više njih za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja.

3. Sljedeće primjedbe mogu se iznijeti u vezi s tim ulogama:

• svaki angažman s izražavanjem uvjerenja, osim praktičara ima i barem odgovornu stranu i namjeravane korisnike;

• praktičar ne može biti odgovorna strana, klijent ili namjeravani korisnik;

• u izravnom angažmanu, praktičar je također mjeritelj ili ocjenitelj;

• u angažmanu potvrđivanja, odgovorna strana ili netko drugi, ali ne i praktičar, može biti mjeritelj ili ocjenitelj;

• ako je praktičar mjerio ili ocjenjivao odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija, angažman je izravni angažman. Karakter tog angažmana ne može se promijeniti u angažman potvrđivanja druge strane koja preuzima odgovornost za mjerenje ili ocjenjivanje, na primjer, da odgovorna strana priključi izjavu informacijama o predmetnom pitanju prihvaćanjem odgovornosti za njih;

• odgovorna strana može biti klijent;

• u mnogim angažmanima potvrđivanja odgovorna strana može također biti mjeritelj ili ocjenitelj i klijent. Primjerice kad subjekt angažira praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem koji je pripremio o svojim vlastitim praksama održivog razvoja. Primjer za slučaj u kojem je odgovorna strana različita od mjeritelja ili ocjenitelja je kad je praktičar angažiran da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem kojeg je sastavila vladina organizacija o praksama održivog razvoja privatne kompanije;

• u angažmanu potvrđivanja, mjeritelj ili ocjenitelj uobičajeno osigurava praktičaru pisani prikaz informacije o predmetnom pitanju. U nekim slučajevima, moguće je da praktičar neće moći dobit takav prikaz, na primjer, ako klijent nije mjeritelj ili ocjenitelj;

• odgovorna strana može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne i jedini;

• odgovorna strana, mjeritelj ili ocjenitelj i namjeravani korisnici mogu biti iz različitih subjekata ili istog subjekta. Primjer potonjeg slučaja, u dvorazinskoj strukturi odbora, je kad nadzorni odbor može tražiti uvjerenje o informacijama koje je osigurao izvršni odbor subjekta. Odnos između odgovorne strane, mjeritelja ili ocjenitelja i namjeravanih korisnika treba se sagledati u kontekstu određenog angažmana i može se razlikovati od tradicionalnije definiranih linija odgovornosti. Na primjer, subjektov viši menadžment (namjeravani korisnik) može angažirati praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja o

[13] MSKK 1, točka A54.
[14] MSKK1, točka 47.
[15] MSKK1, točka A61.

određenim aspektima subjektovih aktivnosti koje su u izravnoj odgovornosti niže razine menadžmenta (odgovorna strana), ali za koje je viši menadžment krajnje odgovoran;

• klijent koji nije također i odgovorna strana može biti namjeravani korisnik.

4. Praktičarev zaključak može se formulirati bilo prema:

• odnosnom predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima;

• informacijama o predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili

• izvještaju kojeg je sastavila primjerena strana.

5. Praktičar i odgovorna strana mogu dogovoriti primjenu načela MSIU-a na angažman ako nema namjeravanih korisnika različitih od odgovorne strane, ali ako su ispunjeni svi ostali zahtjevi MSIU-a. U takvim slučajevima, praktičarevo izvješće uključuje navod kojim se ograničava uporaba izvješća na odgovornu stranu.

## 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 |
| Prihvaćanje 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.*

### Uvod

1. 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 postupke ispitivanja najboljih procjena i hipotetskih pretpostavki. Ovaj se MSIU ne primjenjuje na ispitivanje prospektivnih 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.

2. **U angažmanu za ispitivanje prospektivnih financijskih informacija, revizor mora pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li:**

**(a) razumne pretpostavke menadžmentove najbolje procjene na kojima se zasnivaju financijske informacije i, u slučaju kad je riječ o hipotetskim pretpostavkama, jesu li one u skladu sa svrhom informacija;**

**(b) prospektivne financijske informacije pravilno sastavljene na osnovi pretpostavki;**

**(c) prospektivne financijske informacije ispravno prezentirane i sve značajne pretpostavke primjereno objavljene, uključujući i nedvojbenu naznaku jesu li one pretpostavke najbolje procjene ili hipotetske pretpostavke; i**

**(d) prospektivne financijske informacije sastavljene na dosljednoj osnovi s povijesnim financijskim izvještajima primjenom primjerenih računovodstvenih načela.**

3. »Prospektivne financijske informacije« predstavljaju financijske informacije temeljene na pretpostavkama o događajima koji mogu nastati u budućnosti i mogućim radnjama subjekta. Jako su subjektivne prirode i njihova priprema zahtijeva znatnu prosudbu. Prospektivne financijske informacije mogu biti u obliku prognoza, projekcija ili obojega, primjerice u obliku jednogodišnje prognoze dopunjene projekcijom za pet godina.

4. »Prognoza« podrazumijeva prospektivne financijske informacije sastavljene na pretpostavkama o budućim događajima koje menadžment očekuje i aktivnostima koje će poduzeti na datum kad su sastavljene takve informacije (pretpostavke najbolje procjene).

5. »Projekcije« podrazumijevaju prospektivne financijske informacije sastavljene na temelju:

(a) hipotetskih pretpostavki o budućim događajima i aktivnostima menadžmenta za koje se nužno ne očekuje da će i nastati, primjerice kad je neki subjekt u fazi osnivanja ili razmatra važnu promjenu u poslovanju; ili

(b) kombinacije pretpostavki najbolje procjene i hipotetskih pretpostavki.

Takva informacija predočuje moguće posljedice na datum kad su informacije sastavljene uz pretpostavku da bi radnje ili događaji nastali (scenarij »što-ako«).

6. Prospektivne financijske informacije mogu uključiti financijske izvještaje ili jedan ili više dijelova financijskih izvještaja i mogu biti sastavljene:

(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, regulativnim tijelima i drugim zainteresiranim stranama.

– dokumentu s informacijama za kreditore koji može uključiti, primjerice, prognoze novčanih tokova.

7. Menadžment je odgovoran za sastavljanje 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 strana ili su za interne potrebe.

**Revizorovo uvjerenje u vezi s prospektivnim financijskim informacijama**

8. Prospektivne financijske informacije odnose se na događaje i aktivnosti koji još nisu nastali a možda se i neće dogoditi. 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 informacijama.
9. Nadalje, ovisno o vrsti 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, kad izvješćuje o razumnosti 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**

10. Prije prihvaćanja angažmana za ispitivanje prospektivnih financijskih informacija, revizor mora razmotriti, između ostaloga:
    - namjeravanu upotrebu informacija;
    - hoće li se ograničiti distribuiranje informacija;
    - vrsti pretpostavki, tj. je li riječ o pretpostavkama najbolje procjene ili hipotetskim pretpostavkama;
    - elemente koji će biti uključeni u informacije;
    - vremensko razdoblje na koje se informacije odnose.
11. **Revizor ne smije prihvatiti angažman, ili bi se morao povući iz njega, kad je očito da su pretpostavke nerealne ili kad je uvjeren da prospektivne financijske informacije neće biti prikladne za njihovu namjeravanu uporabu.**
12. **Revizor i klijent moraju 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 mora obraditi pitanja navedena u točki 10 te navesti odgovornosti menadžmenta za pretpostavke i pružanje revizoru svih relevantnih informacija i izvora podataka korištenih u oblikovanju pretpostavki.

**Poznavanje poslovanja**

13. **Revizor mora steći dovoljnu razinu poznavanja poslovanja kako bi bio mogao ocijeniti jesu li utvrđene sve značajne pretpostavke potrebne za sastavljanje prospektivnih financijskih informacija**. Revizor bi se također morao upoznati sa subjektovim procesom sastavljanja prospektivnih financijskih informacija, na primjer, razmatranjem pitanja što se odnose na:
    - interne kontrole nad sustavom korištenim prilikom sastavljanja prospektivnih financijskih informacija te o stručnosti i iskustvu osoba koje ih pripremaju;
    - vrste dokumenata koje je sastavio 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 sastavljene u prethodnim razdobljima i razloge značajnih odstupanja.
14. **Revizor mora razmotriti do koje je razine opravdano povjerenje u subjektove povijesne financijske informacije**. Revizor mora poznavati subjektove povijesne financijske informacije kako bi mogao procijeniti jesu li prospektivne financijske informacije sastavljene na dosljednoj osnovi u odnosu na povijesne financijske informacije i kako bi osigurao povijesno mjerilo za sagledavanje menadžerskih pretpostavki. Revizor će morati utvrditi, na primjer, jesu li relevantne povijesne informacije bile podvrgnute reviziji ili uvidu, te jesu li u pripremi tih informacija primijenjena prihvatljiva računovodstvena načela.
15. Ako je izvješće o reviziji ili o uvidu prethodnih povijesnih informacija različito od nemodificiranog ili ako je subjekt u fazi osnivanja, revizor bi morao razmotriti okolnosti i učinke na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija.

**Obuhvaćeno razdoblje**

16. **Revizor mora razmotriti vremensko razdoblje na koje se odnose prospektivne financijske informacije**. Budući da pretpostavke postaju sve nesigurnije što je razdoblje na koje se odnose duže to se smanjuje i mogućnost menadžmenta da utvrdi pretpostavke najbolje procjene. 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 mora 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 sastavljene vezano uz zahtjev za pozajmicu za razdoblje potrebno da bi se ostvarila dovoljna sredstava za otplatu duga. Alternativno, informacije mogu biti sastavljene za investitore u vezi s prodajom obveznica kako bi se predočila namjeravana upotreba priljeva od te prodaje u kasnijem razdoblju.

**Postupci ispitivanja**

17. **Kad revizor utvrđuje vrste, vremenski raspored i opseg postupaka ispitivanja, u svoje razmatranje mora uključiti:**
    **(a) vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja;**
    **(b) znanja koja je stekao u prethodnim angažmanima;**
    **(c) kompetentnost menadžmenta u vezi sa sastavljanjem prospektivnih financijskih informacija;**
    **(d) razmjer u kojem menadžmentove prosudbe utječe na prospektivne financijske informacije; i**
    **(e) primjerenost i pouzdanost potkrjepljujućih podataka.**
18. Revizor mora procijeniti izvore i pouzdanost dokaza koji podupiru menadžmentove pretpostavke najbolje procjene. 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.

19. U slučaju kad su korištene hipotetske pretpostavke, revizor mora 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 moraju uključiti nužna ulaganja u dodatne kapacitete ili troškove alternativnih rješenja za ostvarivanje anticipirane prodaje, kao što je kroz podugovaranje proizvodnje.
20. Iako dokazi koji podupiru hipotetske pretpostavke ne moraju biti pribavljeni, revizor se mora uvjeriti da su usklađene sa svrhom prospektivnih financijskih informacija i da nema razloga vjerovati da su posve nerealne.
21. Revizor se mora uvjeriti da su prospektivne financijske informacije ispravno sastavljene primjenom menadžmentovih pretpostavki, na primjer, provedbom kontrolnih postupaka, kao što je ponovno izračunavanje i ponovno pregledavanje interne dosljednosti, tj. da su radnje koje menadžment namjerava poduzeti usklađene međusobno te da nema nedosljednosti u utvrđivanju iznosa koji ovise o zajedničkim varijablama, kao što je kamatna stopa.
22. Revizor će svoju pažnju usmjeriti na opseg 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.
23. Kad 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.
24. Ako je bilo koji dio tekućeg razdoblja uključen u prospektivne financijske informacije, revizor mora razmotriti opseg postupaka koje mora 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.
25. **Revizor mora 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**

26. Kad ocjenjuje prezentaciju i objavu prospektivnih financijskih informacija, osim posebnih zahtjeva iz relevantnih zakona, regulativa i profesionalnih standarda, revizor će morati 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. Mora biti jasno naznačeno predstavljaju li pretpostavke menadžmentove pretpostavke najbolje procjene ili hipotetske pretpostavke. Kad su pretpostavke vezane uz područje koje je značajno, a podložno je visokom stupnju neizvjesnosti, ta neizvjesnost i posljedična osjetljivost rezultata moraju biti primjereno objavljeni;

(d) je li objavljen datum s kojim su sastavljene prospektivne financijske informacije. Menadžment mora 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 kad 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**

27. **Revizorovo izvješće o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija mora 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 sastavljene 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 morao biti jednak datumu kad su dovršeni postupci;**

**(k) revizorovu adresu; i**

**(l) potpis.**

**(m) Takvo izvješće mora sadržati:**

• iskaz 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 sastavljene na osnovi postavljenih pretpostavki te jesu li prezentirane u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvješćivanja;

• iskaz da:

o stvarni rezultati će vjerojatno biti drukčiji nego u prospektivnim financijskim informacijama, jer anticipirani događaji obično ne nastanu onako kako je očekivano i odstupanje može biti značajno. Slično tome, u slučaju kad se prospektivne financijske informacije iskazuju u određenom rasponu, mora navesti kako ne može jamčiti da će stvarni rezultati sigurno biti unutar tog raspona; i

o u slučaju projekcija, prospektivne financijske informacije su sastavljene 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.

28. U nastavku slijedi primjer izvatka iz nemodificiranog izvješća o prognozi:

    Ispitivali smo prognozu[1] 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 sastavljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s....[2]

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

29. U nastavku je prikazan primjera izvatka iz nemodificiranog izvješća o projekciji:

    Ispitivali smo projekciju[3] 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 se upozoravaju 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 pretpostavke). Nadalje, prema našem mišljenju projekcija je ispravno sastavljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s...[4]

    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.

30. **Kad revizor vjeruje da prezentacija i objavljivanje prospektivnih financijskih informacija nisu primjereni, revizor mora 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 kad je u financijskim informacijama propušteno primjereno objaviti posljedice bilo kojih posebno osjetljivih pretpostavki.**

31. **Kad revizor vjeruje da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije sastavljene na osnovi pretpostavki najbolje procjene, ili da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije sastavljene na osnovi hipotetskih pretpostavki, revizor mora ili izraziti negativno mišljenje u izvješću o prospektivnim financijskim informacijama ili odustati od angažmana.**

32. **Kad je ispitivanje uvjetovano stanjima koja unaprijed isključuju primjenu jednog ili više postupaka koji se smatraju nužnim u danim okolnostima, revizor mora ili odustati od daljnjeg angažmana ili se suzdržati od izražavanja mišljenja i mora opisati opseg ograničenja ispitivanja u izvještajima o prospektivnim financijskim informacijama**.

[1] Uključiti naziv subjekta, razdoblje na koje se odnosi prognoza i navesti prikladnu identifikaciju kao što je upućivanje na brojeve stranica ili identifikaciju pojedinih izvještaja.

[2] Navesti relevantan okvir financijskog izvještavanja.

[3] Uključiti naziv subjekta, razdoblje na koje se odnosi prognoza i navesti prikladnu identifikaciju kao što je upućivanje na brojeve stranica ili identifikaciju pojedinih izvještaja.

[4] Vidjeti fusnotu 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** | |
| Područje koje uređuje ovaj Međunarodni standard 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 (izmijenjen) | 10 |
| Etički zahtjevi | 11 |
| Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje | 12 |
| Prihvaćanje i nastavljanje | 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** | |
| Područje koje uređuje ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja | A1 – A2 |
| Definicije | A3 – A4 |
| Etički zahtjevi | A5 |
| Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje | A6 |
| Prihvaćanje i nastavljanje . | 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

### Područje koje uređuje ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU)

1. Ovaj Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs) uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja koje poduzimaju praktičari[1] kako bi izdali izvješće za uporabu od strane subjekata korisnika i njihovih revizora o kontrolama uslužne organizacije koja pruža usluge subjektima korisnicima za koje je vjerojatno da će biti relevantne za interne kontrole subjekata korisnika jer se one odnose na financijsko izvještavanje. On nadopunjava MRevS 402[2] u tome 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 potvrđivanja ili »izravan« angažman[3]. Ovaj MSIU uređuje samo angažmane potvrđivanja s razumnim uvjerenjem.[4]

3. Ovaj MSIU primjenjuje se samo kad je uslužna organizacija odgovorna za, ili na drugi način može dati izjavu o primjerenoj oblikovanosti kontrola. Ovaj MSIU ne uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja radi:

   (a) izvješćivanja samo o tome djeluju li kontrole uslužne organizacije kako je opisano; ili

   (b) izvješćivanja o kontrolama uslužne organizacije različitim od onih povezanih s uslugom za koju je vjerojatno da je relevantna za korisnikove interne kontrole budući da 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 sukladno MSIU-u 3000 (izmijenjen). (Vidjeti točku A2.)

4. Povrh izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama, revizor uslužne organizacije može biti angažiran za izradu izvješća kao što su sljedeća, koja ovaj MSIU ne uređuje:

   (a) izvješće o transakcijama ili stanjima računa subjekta korisnika koje održava uslužna organizacija; ili

   (b) izvješće o dogovorenim postupcima o kontrolama u uslužnoj organizaciji.

*Odnos s MSIU 3000 (izmijenjen), drugim profesionalnim objavama i drugim zahtjevima*

5. Revizor usluge mora biti usklađen s MSIU 3000 (izmijenjen) i ovim MSIU kad obavlja angažmane s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u servisnoj organizaciji. Ovaj MSIU dopunjuje ali ne nadomješta, MSIU 3000 (izmijenjen) i dodatno uređuje kako se MSIU 3000 (izmijenjen) mora primijeniti u angažmanima s razumnim uvjerenjem da bi se izvijestilo o kontrolama u uslužnoj organizaciji.

6. Usklađenost s MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva, između ostalog, pridržavanje odredbi *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* izdanog od Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve propisane zakonom i propisima, koji su barem jednako zahtjevni.[5] Također zahtijeva od angažiranog partnera da bude član društva koja primjenjuje MSKK 1,[6] ili druge profesionalne zahtjeve ili zakonske ili regulativne zahtjeve koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1.

### Datum stupanja na snagu

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

[1] MSIU 3000 (izmijenjen), Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizije ili uvidi u povijesne financijske informacije, točka 12(r)

[2] MRevS 402, Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužnu organizaciju

[3] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12

[4] Točke 13 i 53(k) ovog MSIU-a

[5] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3(a), 20 i 34

[6] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3(b) i 31(a). Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljanju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

**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) oblikovanost kontrola povezane s kontrolnim ciljevima navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su primjerena kroz specificirano razdoblje (ili u slučaju izvješća vrste 1 na određeni datum).

(iii) djelovanje kontrola, gdje je uključeno u opseg angažmana, učinkovito radi postizanja razumnog uvjerenja da se kontrolni ciljevi navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava ostvaruju za vrijeme specificiranog razdoblja.

(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 isključenja – Metoda koja se primjenjuje na usluge koje pružaju poduslužne organizacije pri čemu opis sustava uslužne organizacije uključuje sadržaj usluga koje pružaju poduslužne organizacije, ali relevantni kontrolni ciljevi i kontrole tih poduslužnih organizacija nisu uključeni u opis sustava uslužne organizacije i opseg angažmana revizora uslužne organizacije. Opis sustava uslužne organizacije i opseg angažmana revizora uslužne organizacije uključuje kontrole uslužne organizacije za praćenje učinkovitosti kontrola poduslužne organizacije, koji može uključiti pregled izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama poduslužne organizacije kojeg obavlja uslužna organizacija.

(b) Komplementarne kontrole subjekta korisnika – kontrole za koje uslužna organizacija prilikom oblikovanja svojih usluga pretpostavlja da će ih obavljati subjekt korisnik 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 poduslužnoj organizaciji – kontrole u poduslužnoj organizaciji za stvaranje razumnog uvjerenja o postizanju cilja kontrole.

(f) Kriteriji – mjerila korištena za ocjenjivanje ili mjerenje predmetnog pitanja. »Primjenjivi kriteriji« su kriteriji korišteni u određenom angažmanu.

(g) Metoda uključivanja – metoda rada s uslugama koje pruža poduslužna organizacija, s tim što opis uslužne organizacije uključuje vrste usluga koje pruža poduslužna organizacija i uključuje relevantne kontrolne ciljeve i povezane kontrole poduslužne organizacije u opis njezinog sustava i u opseg angažmana revizora uslužne organizacije.(Vidjeti točku A4.)

(h) Funkcija interne revizije – Funkcija subjekta koji obavlja savjetničke aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja oblikovane u svrhu ocjenjivanje i poboljšanja učinkovitosti subjektovih procesa upravljanja, upravljanja rizicima te procesa 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 izjavu 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 zaključak s razumnim uvjerenjem 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 izjavu 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 zaključak s razumnim uvjerenjem o pitanjima navedenim gore pod (ii)(a) do (c); i

b. uključuje opis testova kontrola i njihovih rezultata.

(l) Revizor uslužne organizacije – praktičar 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 subjektima korisnicima za koje je vjerojatno da su relevantne za interne kontrole subjekata korisnika jer se odnose na financijsko izvještavanje.

(n) Izjava uslužne organizacije – pisana izjava o pitanjima navedenima u točki 9(k)(ii) i 9(j)(ii) u vezi s izvješćem vrste 1.

(o) Sustav uslužne organizacije – politike i postupci koje je oblikovala i uvela uslužna organizacija radi pružanja usluga subjektima korisnicima 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.

(p) Podusluzne 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 subjekata korisnika 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 subjekta korisnika.[7]

(s) Subjekt korisnik – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije.

**Zahtjevi**

**MSIU 3000 (izmijenjen)**

10. Revizor uslužne organizacije ne smije navesti sukladnost s ovim MSIU-om, ako nije postupio u skladu s ovim MSIU-om i MSIU-om 3000 (izmijenjen).

**Etički zahtjevi**

11. Revizor uslužne organizacije mora postupati u skladu s odredbama IESBA Kodeksa koje se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili druge profesionalne zahtjeve, ili u skladu s drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima koje postavlja zakon ili regulativa koji su barem jednako zahtjevni. (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 mora odrediti odgovarajuću osobu, odnosno više osoba, unutar strukture vođenja poslovanja ili upravljanja uslužnom organizacijom s kojom, odnosno s kojima, će komunicirati. To mora uključiti sagledavanje koje osobe imaju odgovarajuću odgovornost i saznanja o pitanjima o kojima je riječ. (Vidjeti točku A6)

**Prihvaćanje i nastavljanje**

13. Prije dogovaranja prihvaćanja, ili nastavljanja, nekog angažmana, revizor uslužne organizacije mora:

(a) utvrditi:

(i) ima li revizor uslužne organizacije sposobnosti i kompetencije za obavljanje angažmana (Vidjeti točku A7);

(ii) jesu li kriteriji za koje praktičar očekuje da će ih primijeniti uslužna organizacija za sastavljanje opisa njenog sustava prikladni i hoće li biti dostupni subjektima korisnicima i njihovim revizorima; i

(iii) da opseg angažmana i opis sustava uslužne organizacije neće biti toliko ograničeni da nije vjerojatno kako bi mogli biti korisni subjektima korisnicima i njihovim revizorima.

(b) pribaviti izjavu od uslužne organizacije da ona prihvaća i razumije svoju odgovornost:

(i) za pripremanje opisa svog sustava i prateću izjavu uslužne organizacije, uključujući i za potpunost, točnost i metodu prezentiranja tog opisa i izjava (vidjeti točku A8);

(ii) da ima razumnu osnovu za izjavu uslužne organizacije koja prati opis njezinog sustava (vidjeti točku A9);

(iii) za navođenje kriterija u izjavi uslužne organizacije koje je koristila za sastavljanje opisa svoga sustava;

(iv) za iskaze u opisu svoga sustava o:

a. kontrolnim ciljevima; i

b. tome jesu li specificirani zakonom ili regulativom ili je druga strana (na primjer, grupa korisnika ili profesionalno tijelo) bila ona koja ih je specificirala;

(v) za identificiranje 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 izjave 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.

*Prihvaćanje promjene uvjeta angažmana*

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

**Utvrđivanje prikladnosti kriterija**

15. Revizor uslužne organizacije mora utvrditi 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.

16. U utvrđivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje opisa sustava uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije mora utvrditi obuhvaćaju li kriteriji kao minimum:

(a) prikazuje li opis kako je sustav uslužne organizacije oblikovan i implementiran, uključujući, kako je primjereno:

(i) vrste usluga koje se pružaju, uključujući i, ako je primjereno, vrste obrađivanih transakcija;

(ii) postupke, unutar i 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 subjekte korisnike;

(iii) povezane evidencije i potkrjepljujuće informacije uključujući i, ako je primjereno, računovodstvene evidencije, potkrjepljujuće informacije i određene račune 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 subjekte korisnike;

(iv) način na koji sustav uslužne organizacije postupa sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija;

[7] U slučaju podusluzne organizacije, revizor uslužne organizacije koja koristi usluge podusluzne organizacije je također revizor subjekta korisnika.

(v) proces korišten za pripremanje izvješća i drugih informacija za subjekte korisnike;

(vi) specificirane kontrolne ciljeve i kontrole oblikovane za postizanje tih ciljeva;

(vii) komplementarne kontrole subjekta korisnika o kojima se vodi računa pri oblikovanju kontrola; i

(viii) ostale aspekte 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, uključuje li opis relevantne detalje o promjenama u sustavu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom.

(c) izostavlja li ili iskrivljuje li opis informacije relevantne za opseg 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 subjekt korisnik i njegov revizor mogu smatrati važnim u njihovom određenom okruženju.

17. Pri utvrđivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje oblikovanosti kontrola, revizor uslužne organizacije mora utvrditi obuhvaćaju li kriteriji, kao minimum, pitanja o tome:

(a) je li uslužna organizacija identificirala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava; i

(b) osiguravaju li kontrole navedene u opisu, ako bi djelovale kako je opisano, razumno uvjerenje da ti rizici neće spriječiti ostvarenje navedenih ciljeva kontrola.

18. Pri utvrđivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u osiguravanju razumnog uvjerenja da će biti postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, revizor uslužne organizacije mora utvrditi obuhvaćaju li kriteriji, kao minimum, pitanja o tome jesu li kontrole primjenjivane onako kako su oblikovane dosljedno za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje pitanje o tome jesu li ručne kontrole bile primijenile osobe koje imaju primjereno kompetencije i ovlasti. (Vidjeti točke A13 – A15.)

**Značajnost**

19. Kad planira i obavlja angažman, revizor uslužne organizacije mora razmotriti značajnost u vezi s fer prezentacijom opisa, prikladnošću oblikovanosti kontrola i, u slučaju izvješća vrste 2, operativnom učinkovitošću kontrola. (Vidjeti točke A16 – A18.)

**Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije**

20. Revizor uslužne organizacije mora steći razumijevanje sustava uslužne organizacije, uključujući i kontrola koje su uključene u opseg angažmana. (Vidjeti točke A19 – A20.)

**Pribavljanje dokaza u vezi s opisom**

21. Revizor uslužne organizacije mora pribaviti i pročitati opis sustava uslužne organizacije i mora ocijeniti jesu li fer prezentirani oni aspekti opisa koji su uključeni u opseg angažmana, uključujući i pitanja o tome jesu li (Vidjeti točke A21 – A22.):

(a) ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava, razumni u danim okolnostima (vidjeti točku A23);

(b) implementirane kontrole navedene u tom opisu;

(c) komplementarne kontrole korisnika usluge, ako ih ima, primjereno opisane; i

(d) usluge koje je obavila poduslužna organizacija, ako ih ima, primjereno opisane, uključujući je li u vezi s njima korištena metoda uključenja ili metoda isključenja.

22. Revizor uslužne organizacije mora 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 mora utvrditi koje su od kontrola uslužne organizacije nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i mora procijeniti jesu li te kontrole prikladno oblikovane. To mora uključiti: (vidjeti točke A25 – A27)

(a) identificiranje rizika koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava; i

(b) ocjenjivanje povezanosti kontrola identificiranih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava s tim rizicima.

**Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola**

24. Kad daje izvješće vrste 2, revizor uslužne organizacije mora testirati one kontrole za koje je utvrdio da su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu sustava uslužne organizacije koji je sastavila uslužna organizacija i ocijeniti njihovu operativnu učinkovitost tijekom razdoblja. Dokazi dobiveni u prethodnim angažmanima o zadovoljavajućem djelovanju kontrola u prethodnim razdobljima ne pružaju osnovu za smanjivanje testiranja, čak ako su dopunjeni s dokazima dobivenim tijekom tekućeg razdoblja. (Vidjeti točke A28 – A32.)

25. Kad oblikuje i obavlja testove kontrola, revizor uslužne organizacije mora:

(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 potkrjepljuju operativnu učinkovitost tih neizravnih kontrola (vidjeti točke A33 – A34); i

(c) odrediti načine odabira stavki za testiranje koje su učinkovite za ispunjavanje ciljeva postupka. (vidjeti točke A35 – A36).

26. Kad određuje opseg testova kontrola, revizor uslužne organizacije mora razmotriti 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. Kad revizor uslužne organizacije koristi uzorkovanje, revizor uslužne organizacije mora: (Vidjeti točke A35 – A36.)

(a) kad oblikuje uzorak, razmotriti svrhu postupka i karakteristike populacije iz koje će se izvlačiti uzorci;

(b) odredit 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, obavit postupak na zamjenskoj stavci; i

(e) ako nije u mogućnosti primijeniti oblikovani postupak, ili prikladne zamjenske postupke, na odabranim stavkama, tretirat ih kao odstupanja.

*Osobine i uzroci odstupanja*

28. Revizor uslužne organizacije mora istražiti osobinu i uzrok svakog otkrivenog odstupanja i mora odrediti jesu li:

(a) otkrivena odstupanja unutar očekivane stope odstupanja i jesu li prihvatljiva; stoga, testiranje koje je bilo obavljeno osigurava odgovarajuću osnovu 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 djeluju li za vrijeme specificiranog razdoblja učinkovito kontrole povezane s određenim ciljem kontrola (vidjeti točku A25); ili

(c) testiranja koja su bila obavljena osigurala odgovarajuću osnovu za zaključivanje da kontrole ne djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja.

29. U iznimno rijetkim okolnostima kad revizor uslužne organizacije smatra da je odstupanje otkriveno u uzorku anomalija i nisu identificirane druge kontrole koje bi revizoru uslužne organizacije dopustile zaključiti da se relevantni cilj kontrole učinkovito ostvaruje za vrijeme specificiranog razdoblja, revizor uslužne organizacije mora steći visoki stupanj sigurnosti da takvo odstupanje nije reprezentativno za populaciju. Revizor uslužne organizacije mora 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 revizije**[8]

*Stjecanje razumijevanja funkcije interne revizije*

30. Ako uslužna organizacija ima funkciju interne revizije, revizor uslužne organizacije mora steći razumijevanje o vrstama odgovornosti funkcije interne revizije i aktivnostima koje se obavljaju kako bi utvrdio je li vjerojatno da je funkcija interne revizije relevantna za angažman. (Vidjeti točku A37.)

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

31. Revizor uslužne organizacije mora 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 opseg postupaka revizora uslužne organizacije.

32. U određivanju je li vjerojatno da će rad internih revizora biti primjeren za svrhe angažmana, revizor uslužne organizacije mora 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 opseg postupaka revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije mora razmotriti: (Vidjeti točku A38.)

(a) sadržaj i opseg 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 mora 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 mora 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 ne smije 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 mora uključiti 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 mora zahtijevati da uslužna organizacija osigura pisane izjave o tome da (vidjeti točku A42):

(a) se pisanom izjavom potvrđuje izjava koja prati opis sustava;

(b) su revizoru uslužne organizacije dane sve relevantne informacije i da im je omogućen pristup kako je dogovoreno[9] i:

(c) je revizoru uslužne organizacije je priopćeno o bilo čemu od sljedećeg čega je uslužna organizacija svjesna:

(i) nesukladnosti sa zakonima i regulativama, prijevarama ili neispravljenim odstupanjima koja se mogu pripisati uslužnoj organizaciji i koja mogu utjecati na jednog subjekta korisnika ili više njih;.

(ii) nedostaci u oblikovanosti kontrola;

(iii) slučajevima gdje kontrole nisu djelovale kako je opisano; i

[8] Ovaj MSIU ne uređuje slučajeve u kojima pojedini interni revizori pružaju izravnu pomoć revizoru uslužne organizacije u obavljanju revizijskih postupaka.

[9] Točka 13(b)(v) ovog MSIU-a.

(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 moraju biti u obliku pisma s izjavom naslovljenim na revizora uslužne organizacije. Datum pisane izjave bit mora što je bliže izvedivo s datumom izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, ali ne nakon tog datuma.

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 mora se suzdržati od mišljenja. (Vidjeti točku A43.)

**Ostale informacije**

41 Revizor uslužne organizacije mora 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 identificiranja značajnih nedosljednosti, revizor uslužne organizacije može postati svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenica u tim ostalim informacijama.

42. Ako revizor uslužne organizacije identificira značajnu nedosljednost ili postane svjestan očiglednog pogrešnog prikazivanja činjenica u tim ostalim informacijama, revizor uslužne organizacije mora 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 mora poduzeti daljnje primjerene radnje. (Vidjeti točke A44 – A45.)

**Naknadni događaji**

43. Revizor uslužne organizacije mora postaviti upit o tome ima li uslužna organizacija spoznaju o bilo kojim događajima nakon razdoblja obuhvaćenog opisom uslužne organizacije njezinog sustava sve do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji bi mogli biti uzrok da revizor uslužne organizacije izmijeni svoje izvješće. Ako revizor uslužne organizacije postane svjestan postojanja takvog događaja i informacije o tom događaju kojeg nije objavila uslužna organizacija, revizor uslužne organizacije mora 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 mora pravovremeno pripremiti dokumentaciju o angažmanu koja sadrži osnovu za izvješće s izražavanjem uvjerenja koja je dostatna i primjerena da neki iskusni revizor uslužne organizacije, koji nema prethodnu povezanost s angažmanom, razumije:

(a) vrste, vremenski raspored i opseg postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s ovim MSIU-om i primjenjivim zakonskim i regulativnim 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 opsega obavljenih postupaka, revizor uslužne organizacije mora evidentirati:

(a) karakteristike koje omogućavaju identifikaciju određenih stavaka ili pitanja koji su bili testirani;

(b) tko je obavio posao i datum kad je taj posao dovršen; i

(c) tko je pregledao obavljeni posao i datum i opseg takvog pregleda.

47. Ako revizor uslužne organizacije koristi određeni rad internih revizora, revizor uslužne organizacije mora 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 mora dokumentirat rasprave o značajnim pitanjima s uslužnom organizacijom i drugima uključujući i sadržaj značajnih pitanjima o kojima se raspravljalo i kad se i s kom se o njima raspravljalo.

49. Ako je revizor uslužne organizacije identificirao informaciju koja je nedosljedna s njegovim konačnim zaključkom u vezi sa značajnim pitanjem, revizor uslužne organizacije mora dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost.

50. Revizor uslužne organizacije mora objediniti dokumentaciju u spis angažmana i pravodobno dovršiti administrativni proces objedinjavanja konačnog spisa angažmana nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.[10]

51. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog spisa angažmana, revizor uslužne organizacije ne smije 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 spis angažmana i ta dokumentacija ne utječe na izvješće revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije mora, neovisno o sadržaju izmjena ili dodavanja, dokumentirati:

(a) konkretne razloge za njihovo obavljanje; i

(b) tko ih je i kad 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 mora barem 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) identifikacijski navod za;

(i) opis uslužne organizacije njezinog sustava i izjave 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.

[10] Točke A54 – A55 MSKK-a 1 sadrže daljnju uputu.

(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 ostvareni samo ako su komplementarne kontrole krajnjeg korisnika prikladno oblikovane ili djeluju učinkovito, zajedno s kontrolama u uslužnoj organizaciji.

(iv) ako je usluge obavila podusluzna organizacija, sadržaj aktivnosti koje je obavila podusluzna organizacija kako je opisano u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i je li u vezi s njima bila korištena metoda uključenja ili metoda isključenja. Gdje je bila korištena metoda isključenja, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sustava isključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim podusluznim organizacijama i da postupci revizora uslužne organizacije nisu prošireni na kontrole u podusluznoj organizaciji. Gdje je bila korištena metoda uključenja, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sustava uključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim podusluznim organizacijama i da su postupci revizora uslužne organizacije prošireni na kontrole u podusluznoj organizaciji.

(d) oznaku primjenjivih kriterija i treće strane koja specificira ciljeve kontrola.

(e) izjavu da izvješće i, u slučaju izvješća vrste 2, opis testova kontrola su namijenjeni samo za subjekte korisnike i njihove revizore, koji imaju dostatno razumijevanje da bi ih razmotrili, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju u samim subjektima korisnicima, kad procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja subjekata korisnika. (Vidjeti točku A48.)

(f) izjavu da je uslužna organizacija odgovorna za:

(i) pripremanje opisa svoga sustava i pratećih izjava, uključujući i za potpunost, točnost i metode prezentacije tog opisa i tih izjava;

(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 društvo čiji je praktičar član primjenjuje MSKK 1 ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve u zakonu ili regulativi, koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u izjavi se moraju utvrditi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi u zakonu ili regulativi koji se primjenjuju i koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1.

(i) izjavu da praktičar ispunjava uvjete neovisnosti i druge etičke zahtjeve IESBA Kodeksa, ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve propisane zakonom ili regulativom, koji su barem zahtjevni kao odredbe IESBA Kodeksa koje se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u izjavi se moraju utvrditi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi propisani zakonom ili regulativom, koji se primjenjuju i koji su barem jednako zahtjevni kao i odredbe IESBA Kodeksa koje se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja.

(j) izjavu da je angažman obavljen u skladu s MSIU-om 3402, »Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija«, koji zahtijeva od revizora uslužne organizacije da 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, jesu li operativno učinkovite.

(k) 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 osnove 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.

(l) izjavu o ograničenjima kontrola i, u slučaju izvješća vrste 2, o riziku projiciranja na buduća razdoblja svake ocjene o operativnoj učinkovitosti kontrola.

(m) mišljenje revizora uslužne organizacije, izraženo u pozitivnom obliku, o tome, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na prikladnim kriterijima:

(i) u slučaju izvješća vrste 2:

a. prezentira li opis na fer način sustav uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran tijekom specificiranog razdoblja;

b. jesu li kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava bile prikladno oblikovane tijekom specificiranog razdoblja; i

c. jesu li testirane kontrole, a to su one kontrole koje su bile nužne za osiguravanje razumnog uvjerenja da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, učinkovito djelovale tijekom specificiranog razdoblja.

(ii) u slučaju izvješća vrste 1:

a. prezentira li opis na fer način sustav uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran na specificirani datum; i

b. jesu li kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava bile prikladno oblikovane na specificirani datum.

(n) datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, koji ne smije biti raniji od datuma na koji je revizor uslužne organizacije pribavio dokaze na kojima je temeljeno mišljenje revizora uslužne organizacije.

(o) društvo 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 mora 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 mora jasno navesti koje su kontrole bile testirane, navesti predstavljaju li testirane stavke sve stavke, ili izbor stavaka, iz populacije, te navesti sadržaj testova s dostatno detalja da se omogući revizorima organizacija korisnika utvrđivanje učinka tih testova na njihove procjene rizika. Ako su bila otkrivena odstupanja, revizor uslužne orga-

nizacije mora uključiti opseg 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 mora izvijestiti o odstupanjima čak ako je, na osnovi obavljenih testova, zaključio da je postignut povezani cilj kontrole. (Vidjeti točke 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) da revizor uslužne organizacije nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze

mišljenje revizora uslužne organizacije mora biti modificirano i izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije mora uključivati odjeljak s jasnim opisom svih razloga za modifikaciju.

**Ostale odgovornosti za komuniciranje**

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

* * *

## MATERIJAL ZA PRIMJENU I OSTALI MATERIJALI S OBJAŠNJENJIMA

**Područje koje uređuje ovaj MSIU** (Vidjeti točke 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 budući da se odnose na financijsko izvještavanje. Takve kontrole mogu se odnositi na tvrdnje o prezentiranju i objavljivanju povezano sa stanjima računa, klasama transakcija ili objavljivanjima 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 subjektu korisniku jer kašnjenje s plaćanjem može uzrokovati kamate i kazne koje će imati kao posljedicu obvezu za subjekta korisnika. Slično tome, kontrole uslužne organizacije nad prihvatljivošću ulagateljskih transakcija s gledišta regulative mogu se smatrati relevantnim za prezentaciju i objavljivanje transakcija i stanja subjekta korisnika u njegovim financijskim izvještajima. Određivanje je li vjerojatno da će kontrole uslužne organizacije, povezane s poslovanjem i sukladnošću, biti relevantne internim kontrolama subjekata korisnika 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 kad, na primjer, uslužna organizacija posluje sa sustavom kojeg je oblikovao subjekt korisnik ili je ugovoren ugovorom zaključenim između subjekta korisnika i uslužne organizacije. Zbog zamršene povezanosti između prikladne oblikovanosti kontrola i njihove operativne učinkovitosti, izostanak izjave u vezi s prikladnošću oblikovanosti će vjerojatno onemogućiti revizoru uslužne organizacije stvaranje zaključka da kontrole osiguravaju razumno uvjerenje da su ispunjeni ciljevi kontrola i na taj način od izražavanja mišljenja o operativnoj učinkovitosti kontrola. Kao alternativu, prema MSIU 3000 (izmijenjen), praktičar (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može odabrati prihvatiti 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 točke 9(d), 9(g))

A3. Definicija »kontrole u uslužnoj organizaciji« uključuje aspekte informacijskih sustava subjekata korisnika 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 kad 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. Kad se koristi metoda uključenja, zahtjevi iz ovog MSIU-a se također primjenjuju na usluge koje pruža podusluž na organizacija, uključujući i na dobivanje suglasnosti u vezi s pitanjima u točki 13(b)(i)–(v) o tome kako su primijenjena u podusluž noj organizaciji radije nego u uslužnoj organizaciji. Obavljanje postupaka u podusluž noj organizaciji povlači za sobom koordiniranje i komuniciranje između uslužne organizacije, podusluž ne organizacije i revizora uslužne organizacije. Metoda uključenja je općenito izvediva samo ako su povezane uslužna organizacija i podusluž na organizacija ili ako njezinu uporabu osigurava ugovor između uslužne organizacije i podusluž ne organizacije.

**Etički zahtjevi** (Vidjeti točku 11.)

A5. Revizor uslužne organizacije je podložan relevantnim zahtjevima neovisnosti, koji obično obuhvaćaju IESBA Kodeks zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži. U obavljanju nekog angažmana u skladu s ovim MSIU-om, IESBA Kodeks ne zahtijeva da revizor uslužne organizacije bude neovisan od svakog subjekta korisnika.

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

A6. Struktura vođenja poslovanja 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 ra-

znolikost 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 strane, a ne odvojeni pravni subjekt. U takvim slučajevima, identificiranje primjerenog osoblja menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje od kojih će se zahtijevati pisane izjave može zahtijevati korištenje profesionalne prosudbe.

**Prihvaćanje i nastavljanje**

*Sposobnosti i kompetencije za obavljanje angažmana* (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.

*Izjava uslužne organizacije* (Vidjeti točku 13(b)(i))

A8. Odbijanje uslužne organizacije da osigura pisanu izjavu, nakon zaključivanja sporazuma s revizorom uslužne organizacije da se prihvaća ili nastavlja angažman, predstavlja ograničenje opsega 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 izjavu uslužne organizacije* (Vidjeti točku 13(b)(ii))

A9. U slučaju izvješća vrste 2, izjava uslužne organizacije uključuju izjavu da kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja. Ta izjava 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, identificiranja i izvješćivanje nedostataka odgovarajućim osobama unutar uslužne organizacije i poduzimanje nužnih aktivnosti ispravljanja. Uslužna organizacija obavlja 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 strane, kao što su reklamacije kupaca ili nalazi regulativnih 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 osnove za svoju izjava.

*Identificiranje 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 identificiranje rizika koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu njezinog sustava. Uslužna organizacija može imati formalni ili neformalni postupak za identificiranje relevantnih rizika. Formalni postupak može uključiti procjenjivanje značajnosti identificiranih 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 identificiranje ciljeva kontrola kad se oblikuje i implementira sustav uslužne organizacije može samo po sebi tvoriti neformalni postupak identificiranja relevantnih rizika.

*Prihvaćanje promjene u uvjetima angažmana* (Vidjeti točku 14)

A11. Zahtjev za promjenom opsega angažmana može nemati razumno opravdanje kad je, na primjer, zahtjev postavljen kako bi se isključili određeni ciljevi kontrola iz opsega angažmana zbog vjerojatnosti da će biti modificirano mišljenje revizora uslužne organizacije ili da uslužna organizacija neće osigurati revizoru uslužne organizacije pisanu izjavu i zahtjev je dan da se obavi angažman sukladno MSIU-u 3000 (izmijenjen).

A12. Zahtjev za promjenom opsega angažmana može imati razumno opravdanje kad je, na primjer, zahtjev postavljen kako bi se iz angažmana isključila poduslužna organizacija kad uslužna organizacija ne može dogovoriti pristup revizoru uslužne organizacije i metoda korištena za rad s uslugama koje pruža ta uslužna organizacija je promijenjena iz metode uključenja u metodu uključenja.

**Procjenjivanje prikladnosti kriterija** (Vidjeti točke 15–18)

A13. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje osnove za izjavu 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 (izmijenjen) zahtijeva od revizora uslužne organizacije da, između ostalog utvrdi jesu li kriteriji koji će biti korišteni prikladni te da utvrdi primjerenost odnosnog predmetnog pitanja.[11] Odnosno predmetno pitanje je ishodišno stanje interesa namjeravanih korisnika za izvješće s izražavanjem uvjerenja. Sljedeća tablica identificira predmetno pitanje i minimum kriterija za svako mišljenje u izvješćima vrste 1 i 2[12].

[11] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 24(b) i 41

[12] »Informacija o predmetnom pitanju« je rezultat mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja naspram kriterija, tj. informacija koja rezultira iz primjene kriterija na odnosno predmetno pitanje.

| | Predmetno pitanje | Kriteriji | Komentar |
|---|---|---|---|
| Mišljenje o fer prezentaciji opisa sustava uslužne organizacije (izvješće vrste 1 i 2) | Sustav uslužne organizacije za koji je vjerojatno da će biti relevantan internim kontrolama subjekata korisnika jer se odnosi na financijsko izvještavanje i obuhvaćen je izvješćem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. | Opis je prezentiran na fer način ako on:<br>(a) prezentira kako je oblikovan i implementiran sustav uslužne organizacije, uključujući, ako je primjereno, pitanja navedena u točki16(a)(i)–(viii);<br>(b) u slučaju izvješća vrste 2, uključuje relevantne detalje o promjenama sustava uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom; i<br>(c) ne ispušta ili iskrivljuje informacije relevantne za opseg 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 smatrati važnim u svom vlastitom određenom okruženju. | Može biti potrebno prilagoditi određeni izričaj o kriterijima za ovo mišljenje kako bi bio dosljedan kriterijima koje je uspostavio, na primjer, zakon ili regulativa, grupa korisnika ili profesionalno tijelo. Primjeri kriterija za ovo mišljenje su dani u ilustraciji izjave uslužne organizacije u Dodatku 1. Točke A21 – A24 pružaju daljnje upute za određivanje jesu li ispunjeni ti kriteriji. (Prema zahtjevima MSIU 3000 (izmijenjen), informacija o predmetnom pitanju[12] za ovo mišljenje je opis uslužne organizacije njezinog sustava i izjava uslužne organizacije da je taj opis prezentiran na fer način. |

| | Predmetno pitanje | Kriteriji | Komentar | |
|---|---|---|---|---|
| Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti (izvješće vrste 2) | 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:<br>(a) uslužna organizacija je identificirala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u njezinom opisu sustava;<br>(b) kontrole navedene u tom opisu bi, ako djeluje kako je opisano, pružile razumno uvjerenje da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrole; i<br>(c) kontrole su dosljedno primijenjene kako su oblikovane za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje jesu li ručne kontrole obavile osobe koje imaju primjerenu kompetenciju i ovlast. | Kad su zadovoljeni kriteriji za ovo mišljenje, kontrole će osigurati razumno uvjerenje da su bili postignuti ciljevi za vrijeme specificiranog razdoblja. (Prema zahtjevima MSIU-a 3000 (izmijenjen), informacija o predmetnom pitanju za ovo mišljenje je izjava 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. |
| *Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti i (izvješće vrste 1)* | Prikladnost oblikovanosti onih kontrola koje su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava. | Kontrole su prikladno oblikovane ako:<br>(a) uslužna organizacija je identificirala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu njezinog sustava; i(b) kontrole navedene u tom opisu, ako djeluju kako je opisano, osiguravaju razumno uvjerenje da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrola. | Zadovoljavanje tih kriterija, samo po sebi, ne daje uvjerenje da su postignuti povezani ciljevi kontrola jer se nije steklo uvjerenje o djelovanju tih kontrola. (Prema zahtjevima MSIU-a 3000, informacija o predmetnom pitanju za ovo mišljenje je izjava uslužne organizacije da su kontrole prikladno oblikovane.) | |

A15. Točka 16(a) identificira određeni broj elemenata koji su uključeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava kako je primjereno. Ti elementi ne moraju biti primjereni 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 subjekata korisnika. 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 subjekata korisnika 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: uključuje li opis 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, stope tolerancije u odnosu na utvrđenu stopu odstupanja (kvantitativno pitanje) i vrste i uzroka svakog utvrđenog odstupanja (kvalitativno pitanje).

A18. Koncept značajnosti ne primjenjuje se kad se, u opisu testova kontrola, objavljuju rezultati tih testova gdje su bila utvrđena odstupanja. To je stoga, što u određenim okolnostima određenog subjekta korisnika ili revizora korisnika, odstupanje može imati značajnost iznad one bez obzira može li ono ili ne može, prema mišljenju revizora uslužne organizacije, spriječiti kontrolu da učinkovito djeluje. Na primjer, kontrola na koju se odnosi odstupanje može biti od osobite značajnosti za sprječavanje određene vrste pogreške koja može biti značajna u određenim okolnostima financijskih izvještaja subjekta korisnika.

**Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije** (Vidjeti točku 20)

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

- identificiranju 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.
- stjecanju razumijevanja internih kontrola nad sastavljanjem izjave uslužne organizacije.
- 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:

- postavljanje upita onima unutar uslužne organizacije koji, po prosudbi revizora uslužne organizacije, mogu imati relevantne informacije.
- promatranje djelovanja i pregledavanje dokumenata, izvješća i otisnutih i elektroničkih evidencija o obrađenim transakcijama.
- pregledavanje odabranih sporazuma između uslužne organizacije i subjekata korisnika 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 opseg angažmana:

- Adresira li opis glavne aspekte pruženih usluga (unutar opsega angažmana) za koje je razumno očekivati da su relevantni uobičajenim potrebama širokog raspona revizora uslužnih organizacija u planiranju njihovih revizija financijskih izvještaja subjekata korisnika?
- Je li opis pripremljen s razinom detaljnosti za koju se može razumno očekivati da osigurava širokom rasponu revizora uslužnih organizacija dostatno informacija za stjecanje razumijevanja internih kontrola u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen)?[13] Opis ne treba adresirati svaki aspekt obrada uslužne organizacije ili uslugama pruženim subjektima korisnicima 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 izostavljaju 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 izostavljanja 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 opsega angažmana i navodi li opis jasno isključene ciljeve?
- Jesu li bile implementirane kontrole navedene u opisu?
- Jesu li primjereno opisane komplementarne kontrole subjekta korisnika, 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 subjektima korisnicima. To može biti slučaj gdje je, na primjer, kontrolne ciljeve specificiralo regulativno tijelo. Kad opis uključuje komplementarne kontrole subjekta korisnika, opis odvojeno navodi te kontrole zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koje ne može ostvariti sama uslužna organizacija.

[13] ISA 315 (Izmijenjen), *Identificiranje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz razmijevanje subjekta i njegovog okruženja*

• Ako se koristila metoda uključenja, navodi li opis odvojeno kontrole u uslužnoj organizaciji i kontrole u podusluž noj organizaciji? Ako se koristila metoda isključenja, navodi li opis funkcije koje obavlja podusluž na organizacija? Gdje se koristila metoda isključenja, opis ne treba detaljno opisivati obrađivanje ili kontrole u podusluž noj organizaciji.

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

• sagledavanje vrsta subjekata korisnika i kako usluge koje pruža uslužna organizacija mogu vjerojatno utjecati na njih, na primjer, jesu li subjekti korisnici iz određenih industrija i reguliraju li ih državne agencije.

• čitanje standardnih ugovora ili standardnih uvjeta ugovora (ako je primjenjivo) sa subjektima korisnicima 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.

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 oblikovala uslužna organizacija ili vanjske strane kao što je regulativno tijelo, grupa korisnika ili profesionalno tijelo koje slijedi transparentni postupak s dužnom pažnjom?

• Gdje je navedene ciljeve kontrola specificirala uslužna organizacija, odnose li se oni na vrste tvrdnji koje su uobičajeno utjelovljene u financijskim izvještajima širokog raspona subjekata korisnika 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 subjekata korisnika, koristi se razumijevanje revizora uslužne organizacije o vrsti sustava uslužne organizacije, uključujući i o kontrolama i usluge koje se pružaju se koriste za identificiranje vrsti tvrdnji na koje se vjerojatno odnose te kontrole.

• Gdje je navedene ciljeve kontrola 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 subjekata korisnika.

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 praćenje 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 subjektima korisnicima 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 *subjekta korisnika* ili *revizora korisnika*, kontrola je prikladno oblikovana ako bi ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, kad se izvodi na zadovoljavajući način, osigurala razumno uvjerenje da su značajna pogrešna prikazivanja spriječena ili otkrivena i ispravljena. U*služna organizacija* ili *revizor uslužne organizacije*, međutim, nije upoznata s okolnostima u pojedinačnim subjektima korisnicima koje bi odredile je li značajno ili nije značajno tim subjektima korisnicima 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, kad se izvodi na zadovoljavajući način, osigurala razumno uvjerenje 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 *subjekta korisnika* ili *revizora korisnika*, kontrola djeluje učinkovito ako ona, pojedinačno ili u kombinaciji s drugim kontrolama, osigurava razumno uvjerenje 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 subjektima korisnicima 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 uvjerenje da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava. Slično tome, uslužna organizacija ili revizor uslužne organizacije nije u položaju odrediti je li bi bilo koja uočena devijacija kontrole imala za posljedicu značajno pogrešno prikazivanje s gledišta nekog pojedinačnog subjekta korisnika.

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 kad 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 potkrjepljuju učinkovito djelovanje neizravnih kontrola Na primjer, kad 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, kad se sagledavaju u kombinaciji s dokazima o operativnoj učinkovitosti općih kontrola uslužne organizacije (osobito, 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 primjereno za testiranje kontrola koje se ne primjenjuju učestalo, na primjer, tromjesečno ili kad dokazi u vezi s primjenom kontrola čine učinkovitim 100 % ispitivanje;

(b) odabiranje određenih stavki. To može biti primjereno gdje 100 % ispitivanje i uzorkovanje ne bi bilo učinkovito, kao što je u vezi s testiranjem kontrola koje se ne primjenjuju dostatno učestalo da bi formirale veliku populaciju za uzorkovanje, na primjer, kontrole koje se primjenjuju mjesečno ili tjedno; i

(c) uzorkovanje. To može biti primjereno 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 subjektima korisnicima.

*Određivanje koristiti li se radom internih revizora i u kom opsegu* (Vidjeti točku 33)

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

- vrste i opseg 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 opseg 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 službe interne revizije, takva služba nije neovisna od uslužne organizacije kao što se zahtijeva od revizora uslužne organizacije kad 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, izjavi 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 Kodeks zahtijeva da revizor uslužne organizacije ne bude povezan s informacijama gdje revizor uslužne organizacije vjeruje da informacije:

(a) sadrže značajni pogrešni iskaz ili iskaz koji dovodi u zabludu;

(b) sadrže iskaze ili informacije koje su dane lakomisleno; ili

(c) izostavljaju ili prikrivaju informacije za koje se zahtijeva da budu uključene gdje bi takva izostavljanja ili prikrivanja bi dovodila u zabludu[14.]

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 izostavljene ili preformulirane.

A45. Ako uslužna organizacija odbije izostaviti ili preformulirati 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 profesionalni zahtjevi, ili zahtjevi zakona ili regulative koji su barem toliko zahtjevni koliko i MSKK 1) zahtijeva da društvo uspostavi politike i postupke za pravodobno dovršavanje objedinjavanja spisa angažmana[15]. Primjereno vremensko ograničenje unutar kojeg treba dovršiti objedinjavanje spisa angažmana uobičajeno nije duže od 60 dana od datuma izvješća revizora uslužne organizacije[16].

[14] IESBA Kodeks, točka Z111.2

[15] MSKK 1, točka 45

[16] MSKK 1, točka A54

**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 izjava uslužne organizacije sadržani su u Dodacima 1 i 2.

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

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 subjekata korisnika. 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 identificirao takve čimbenike.

*Modificirana mišljenja* (Vidjeti točku 55)

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

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

A52. Kad izražava suzdržanost od mišljenja zbog ograničenja opsega, uobičajeno nije primjereno identificirati postupke koji su bili obavljeni ni uključiti iskaze u kojima se opisuju karakteristike angažmana s uslužnom organizacijom; kad bi se to učinilo to bi moglo zakloniti suzdržanost od mišljenja.

**Ostale odgovornosti za komuniciranje** (Vidjeti točku 56)

A53. Primjerene radnje kao reakcija na okolnosti navedene u točki 56, osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom, mogu uključiti:

• dobivanje pravnog savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja.

• komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje uslužnom organizacijom.

• utvrđivanje komunicirati li sa trećim stranama (npr. zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora uslužne organizacije prijavljivanje primjerenom tijelu izvan subjekta ili vanjskom revizoru uslužne organizacije,[17] ili uspostavljanje odgovornosti sukladno kojima takvo prijavljivanje može biti primjereno u danim okolnostima).

• modificiranje mišljenja revizora uslužne organizacije ili dodavanje odjeljka za ostala pitanja.

• povlačenje iz angažmana.

**Dodatak 1**

(Vidjeti točku A47)

PRIMJERI IZJAVA USLUŽNE ORGANIZACIJE

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

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

Izjava uslužne organizacije

Prateći opis je bio pripremljen za kupce koji su koristili *[navesti vrstu ili naziv]* sustav i njihove revizore koji imaju dostatno razumijevanje da razmotre opis, zajedno s ostalim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kad procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja kupaca. *[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 za vrijeme razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]*. Kriteriji korišteni u stvaranju ove izjave su da prateći opis:

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

• 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 kad 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 postupa sa značajnim događajima i uvjetima koji nisu transakcije;

• 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 subjekti korisnici 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 o transakcijama kupaca;

(ii) uključuje relevantne detalje o promjenama u sustavu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja od [navesti datum] do [navesti datum];

(iii) ne izostavlja ili ne iskrivljuje informacije relevantne za opseg 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 izjave su bili da su:

(i) rizici koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu bili identificirani;

(ii) identificirane kontrole koje bi, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno uvjerenje 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 primjenjivale osobe koje imaju primjereno kompetencije i ovlasti.

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

Prateći opis bio je pripremljen za kupce koji su koristili *[navesti vrstu ili naziv]* sustav i njihove revizore koji imaju dostatno razumijevanje da razmotre opis, zajedno s ostalim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kad 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 izjava su da prateći opis:

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

• 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 kad 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 postupa sa značajnim događajima i uvjetima koji nisu transakcije;

• 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 subjekti korisnici 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;

[17] Vidjeti, na primjer, točke Z360.31-Z360.35 A1 IESBA Kodeksa.

• 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 izostavlja ili ne iskrivljuje informacije relevantne za opseg 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 izjave su bili da su:

(i) rizici koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu bili identificirani; i

(ii) identificirane kontrole koje bi, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno uvjerenje da ti rizici nisu spriječili postizanje navedenih ciljeva kontrola.

**Dodatak 2**

(Vidjeti točku A47.)

ILUSTRACIJE IZVJEŠĆA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA REVIZORA USLUŽNE ORGANIZACIJE

Sljedeći primjeri izvješća su samo smjernica 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

*Opseg*

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 opisu[18].

*Odgovornosti XYZ uslužne organizacije*

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

*Naša neovisnost i kontrola kvalitete*

Udovoljili smo zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* izdane od Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks), koji je zasnovan na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

Društvo primjenjuje Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1[19] i u skladu s njim održava sveobuhvatan sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u pogledu usklađenosti s etičkim zahtjevima, profesionalnim standardima i primjenjivim pravnim i regulativnim zahtjevima.

*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 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 objavljivanjima u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i oblikovanosti i operativnoj 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 organizacije 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 neprimjereno 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

[18] Ako neki elementi opisa nisu uključeni u područje primjene angažmana, to je jasno navedeno u izvješću s uvjerenjem.

[19] MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije, uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

(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 dostatno razumijevanje da ih mogu sagledati, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kad 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

*Opseg*

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 opisu[20].

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

*Odgovornosti XYZ uslužne organizacije*

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

*Naša neovisnost i kontrola kvalitete*

Udovoljili smo zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti*) izdane od Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks), koji je zasnovan na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

Društvo primjenjuje Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1[21] i u skladu s njim održava sveobuhvatan sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u pogledu usklađenosti s etičkim zahtjevima, profesionalnim standardima i primjenjivim pravnim i regulativnim zahtjevima.

*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 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 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 organizacije 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 dostatno razumijevanje da ga mogu sagledati, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju kod samih kupaca, kad stječu razumijevanje o informacijskim sustavima kupaca relevantnim za financijsko izvještavanje.

*[Potpis revizora uslužne organizacije]*

*[Datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije]*

*[Adresa revizora uslužne organizacije]*

[20] Ako neki elementi opisa nisu uključeni u područje primjene angažmana, to je jasno navedeno u izvješću s uvjerenjem.

[21] MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije, uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

**Dodatak 3**

(Vidjeti točku 50)

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.

*Osnova 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 izjavi 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 uvjerenje da će biti 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 primjenjuju 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 izjavi XYZ uslužne organizacije na stranici *[aa]*. Prema našem mišljenju, osim za pitanje opisano u odjeljku s osnovom 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 uvjerenje 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 izjavi 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 uvjerenje 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 izjavi 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 ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3410**

ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA O IZVJEŠĆIMA O STAKLENIČKIM PLINOVIMA

(Stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja za razdoblja koja završavaju 30. rujna 2013. ili nakon toga)

SADRŽAJ


| | Točka |
|---|---|
| **Uvod** | 1 |
| Područje koje uređuje ovaj MSIU | 2 – 11 |
| Datum stupanja na snagu | 12 |
| **Ciljevi** | 13 |
| **Definicije** | 14 |
| **Zahtjevi** | |
| MSIU 3000 (izmijenjen). | 15 |
| Prihvaćanje i nastavljanje angažmana | 16 – 18 |
| Planiranje | 19 |
| Značajnost u planiranju i obavljanju angažmana | 20 – 22 |
| Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući internih kontrola, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja | 23 – 34 |
| Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci | 35 – 56 |
| Korištenje rada drugih praktičara | 57 |
| Pisane izjave | 58 – 60 |
| Naknadni događaji | 61 |
| Usporedne informacije | 62 – 63 |
| Ostale informacije | 64 |
| Dokumentacija | 65 – 70 |
| Kontrolni pregled kvalitete angažmana | 71 |
| Formiranje zaključka o uvjerenju | 72 – 75 |
| Sadržaj izvješća o uvjerenju | 76 – 77 |
| Ostali komunikacijski zahtjevi | 78 |
| **Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima** | |
| Uvod | A1 – A7 |
| Definicije | A8 – A16 |
| MSIU 3000 (izmijenjen) | A17 |
| Prihvaćanje i nastavljanje angažmana | A18 – A37 |
| Planiranje | A38 – A43 |
| Značajnost u planiranju i obavljanju angažmana | A44 – A51 |
| Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektovih internih kontrola, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja | A52 – A89 |
| Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci | A90 – A112 |
| Korištenje rada drugih praktičara | A113 – A115 |
| Pisane izjave | A116 |
| Naknadni događaji | A117 |
| Usporedne informacije | A118 – A123 |
| Ostale informacije | A124 – A126 |
| Dokumentacija . | A127 – A129 |
| Kontrolni pregled kvalitete angažmana | A130 |
| Formiranje zaključka o uvjerenju | A131 – A133 |
| Sadržaj izvješća o uvjerenju | A134 – A152 |
| Dodatak 1.: Emisije, eliminacije i smanjenja emisija | |
| Dodatak 2.: Ilustracije izvješća o uvjerenju o SP izvješćima | |


Međunarodni standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima,* trebali bi se čitati zajedno s *Predgovorom objavljenim standardima međunarodne kontrole kvalitete, revizije, uvida, drugim standardima o izražavanju uvjerenja i povezanim uslugama.*

**Uvod**

1. S obzirom na vezu između emisija stakleničkih plinova (SP) i klimatskih promjena, mnogi subjekti kvantificiraju svoje emisije stakleničkih plinova za potrebe unutarnjeg upravljanja, a mnogi pripremaju i izvješće o stakleničkim plinovima:

   (a) kao dio regulatornog režima objavljivanja;

   (b) kao dio sheme trgovanja emisijama; ili

   (c) radi dobrovoljnog informiranja ulagatelja i drugih. Dobrovoljna objavljivanja mogu se, na primjer, objaviti kao samostalan dokument; uključen u šire izvješće o održivosti ili u godišnje izvješće subjekta; ili kako bi se poduprlo uključivanje u »registar ugljika«.

**Područje koje uređuje ovaj MSIU**

2. Ovaj Međunarodni standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja (MSIU) uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja u svrhu izvješćivanja o izvješću subjekta o SP-u.
3. Zaključak praktičara u angažmanu s izražavanjem uvjerenja može obuhvaćati dodatne informacije povrh onih u izvješću o SP-u, na primjer, kad je praktičar angažiran izvijestiti o izvješću o održivosti čiji je jedan dio izvješće o SP-u. U takvim slučajevima: (Vidjeti točke: A1 – A2)

   (a) ovaj MSIU primjenjuje se na postupke provjere radi izražavanja uvjerenja koji se provode u odnosu na izvješće o SP-u osim kad je izvješće o SP-u relativno manji dio ukupnih informacija koje podliježu izražavanju uvjerenja;

   (b) MSIU 3000 (izmijenjen)[1] (ili drugi MSIU koji se bavi određenim predmetnim pitanjem) primjenjuje se na postupke provjere radi izražavanja uvjerenja koji se provode u odnosu na ostatak informacija obuhvaćenih zaključkom praktičara.
4. Ovaj MSIU ne uređuje niti pruža posebne smjernice za angažmane s izražavanjem uvjerenja radi izvješćivanja o sljedećem:

   (a) izvješća o emisijama koje nisu emisije stakleničkih plinova, na primjer, dušikovi oksidi (NOx) i sumporni dioksid (SO2). Ovaj MSIU ipak može pružiti smjernice za takve angažmane;[2]

[1] MSIU 3000 (izmijenjen), *angažmani s izražavanjem uvjerenja osim revizija ili uvida u povijesne financijske informacije.*

[2] NOx (tj. NO i $NO_2$, koji se razlikuju od SP dušikovog oksida, $N_2O$) i $SO_2$ povezani su s »kiselom kišom«, a ne s klimatskim promjenama.

(b) ostale informacije povezane s stakleničkim plinovima, kao što su »otisci« životnog ciklusa proizvoda, hipotetske »osnovne« informacije i ključni pokazatelji učinka na temelju podataka o emisijama; ili (vidjeti točku: A3)

(c) instrumenti, procesi ili mehanizmi, kao što su projekti kompenzacija, koje kao smanjenje emisija koriste drugi subjekti. Međutim, ako izvješće subjekta o stakleničkim plinovima uključuje smanjenja emisija koja podliježu izražavanju uvjerenja, zahtjevi ovog MSIU-a primjenjuju se u odnosu na takva smanjenja emisija prema potrebi (vidjeti točku 76 (f)).

Atestiranje i izravni angažmani

5. U *Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja* (okvir za izražavanje uvjerenja) napominje se da angažman s izražavanjem uvjerenja može biti angažman atestiranja ili izravan angažman. Ovaj MSIU uređuje samo angažmane za atestiranje.[3]

*Postupci za angažmane s razumnim uvjerenjem i angažmane s ograničenim uvjerenjem*

6. MSIU 3000 (izmijenjen) napominje da angažman s izražavanjem uvjerenja može biti ili angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.[4] Ovaj MSIU uređuje i angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

7. U angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja o izvješću o SP, praktičar odabire kombinaciju postupaka provjere u svrhu izražavanja uvjerenja koja može uključivati: provjeravanje, promatranje, konfirmiranje, ponovni izračun, ponovno izvođenje, analitičke postupke i postavljanje upita. Utvrđivanje postupaka provjere radi izražavanja uvjerenja koji će se provoditi na određenom angažmanu pitanje je profesionalne prosudbe. Budući da izvješća o SP-u obuhvaćaju širok raspon okolnosti, vrste, vremenski raspored i opseg postupaka vjerojatno će se znatno razlikovati od angažmana do angažmana.

8. Osim ako nije drugačije navedeno, svaki zahtjev ovog MSIU-a primjenjuje se i na angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i na angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Budući da je razina uvjerenja dobivenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja niža nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, postupci koje će praktičar provesti u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja bit će različiti po vrsti i vremenskom rasporedu i bit će po opsegu uži nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja[5]. Zahtjevi koji se primjenjuju samo na jednu ili drugu vrstu angažmana prikazani su u stupčanom obliku sa slovom »O« (ograničeno uvjerenje) ili »R« (razumno uvjerenje) nakon broja točke. Iako su neki postupci zahtijevani samo za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja, oni ipak mogu biti prikladni u nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja (vidi i točku A90, u kojoj su navedene primarne razlike između daljnjih postupaka praktičara za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja u izvješću o SP-u). (Vidjeti točke: A4, A90)

*Odnos s MSIU-om 3000 (izmijenjen), drugim objavljenim profesionalnim standardima i drugim zahtjevima*

9. Praktičar je dužan pridržavati se MSIU-a 3000 (izmijenjen) i ovog MSIU-a prilikom obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja kako bi izvijestio o izvješću subjekta o SP-u. Ovaj MSIU dopunjuje, ali ne zamjenjuje, MSIU 3000 (izmijenjen) i proširuje način na koji se MSIU 3000 (izmijenjen) primjenjuje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja za izvještavanje o izvješću subjekta o SP-u. (Vidjeti točku A17)

10. Usklađenost s MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva, između ostalog, pridržavanje dijelova A i B *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* koje je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve propisane zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni.[6] Ovo također zahtijeva od angažiranog partnera da bude član društva koja primjenjuje MSKK 1[7] ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1. (Vidjeti točke: A5 – A6)

11. Ako angažman podliježe lokalnim zakonima ili regulativi ili odredbama sustava trgovanja emisijama, ovaj MSIU nema prednost pred tim zakonom, regulativom ili odredbom. U slučaju da se lokalni zakoni ili propisi ili odredbe sustava trgovanja emisijama razlikuju od ovog MSIU-a, angažman koji se provodi u skladu s lokalnim zakonima ili regulativom ili odredbama određenog sustava neće automatski biti u skladu s ovim MSIU-om. Praktičar ima pravo iskazati usklađenost s ovim MSIU-om povrh usklađenosti s lokalnim zakonima ili regulativom ili odredbama sustava trgovanja emisijama samo ako su ispunjeni svi primjenjivi zahtjevi ovog MSIU-a. (Vidjeti točku A7)

**Datum stupanja na snagu**

12. Ovaj MSIU stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja za razdoblja koja završavaju 30. rujna 2013. ili nakon tog datuma.

**Ciljevi**

13. Ciljevi praktičara su:

(a) steći ili razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, ovisno što je primjereno, o tome je li izvješće o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške, što praktičaru omogućuje izrazito razumno uvjerenje ili zaključak o ograničenom uvjerenju;

(b) izvijestiti, u skladu s nalazima praktičara, o tome je li:

(i) u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, izvješće o SP-u pripremljeno u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim kriterijima; ili

(ii) u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičaru bilo što skrenulo pozornost zbog čega bi praktičar na temelju obavljenih postupaka i dobivenih dokaza smatrao da izvješće o SP-u nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima; i

[3] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (a)(ii)

[4] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (a)(i)(b)

[5] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (a)(iii)

[6] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3 (a), 20. i 34.

[7] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3 (b) i 31 (a). Međunarodni standardi za kontrolu kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

(c) komunicirati u skladu s nalazima praktičara na način koji zahtijeva ovaj MSIU.

**Definicije**

14. Za potrebe ovog MSIU-a, sljedeći pojmovi imaju dolje navedena značenja:[8]

(a) Primjenjivi kriteriji – kriteriji kojima se subjekt koristi za kvantificiranje i izvještavanje o svojim emisijama u izvješću o stakleničkim plinovima.

(b) Tvrdnje – izjave subjekta, eksplicitne ili iskazane na neki drugi način, koje su sastavni dio izvješća o SP-u, koje praktičar koristi za razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja do kojih može doći.

(c) Bazna godina – određena godina ili prosjek više godina u odnosu na koje se emisije subjekta uspoređuju tijekom vremena.

(d) Gornje ograničenje i trgovina – sustav koji određuje ukupna ograničenja emisija, dodjeljuje dopuštene emisijske jedinice sudionicima i omogućuje im međusobnu trgovinu dopuštenim emisijskim jedinicama i emisijskim kreditima.

(e) Usporedne informacije – iznosi i objave uključeni u izvješće o SP-u u vezi s jednim ili više prethodnih razdoblja.

(f) Emisije – emisije stakleničkih plinova koje su tijekom relevantnog razdoblja emitirane u atmosferu ili bi bile emitirane u atmosferu da nisu skupljene i usmjerene u ponor. Emisije se mogu kategorizirati kao:

• Izravne emisije (poznate i kao emisije iz opsega 1), odnosno emisije iz izvora koji su u vlasništvu subjekta ili pod njegovom kontrolom. (Vidjeti točku: A8)

• Neizravne emisije, odnosno emisije koje su posljedica aktivnosti subjekta, ali koje se javljaju na izvorima koji su u vlasništvu ili pod kontrolom drugog subjekta. Neizravne emisije mogu se dodatno kategorizirati kao:

o Emisije iz opsega 2., to su emisije povezane s energijom koju subjekt prenosi i troši. (Vidjeti točku A9)

o Emisije iz opsega 3., to su sve ostale neizravne emisije. (Vidjeti točku: A10)

(g) Emisijski odbici – svaka stavka uključena u izvješće subjekta o stakleničkim plinovima koja se odbija od ukupnih prijavljenih emisija, ali koja nije uklanjanje; obično uključuje kupljene kompenzacije, ali može uključivati i niz drugih instrumenata ili mehanizama kao što su krediti za uspješnost i emisijske jedinice koje priznaje regulatorna ili druga shema čiji je subjekt dio. (Vidjeti točke: A11 – A12)

(h) Faktor emisija – matematički faktor ili omjer za pretvaranje mjere aktivnosti (na primjer, litara potrošenog goriva, prijeđenih kilometara, broja životinja u stočarstvu ili tona proizvedenog proizvoda) u procjenu količine stakleničkih plinova povezanih s tom aktivnošću.

(i) Sustav trgovanja emisijama – tržišno utemeljen pristup koji se koristi za kontrolu stakleničkih plinova pružanjem gospodarskih poticaja za postizanje smanjenja emisija takvih plinova.

(j) Subjekt – pravna osoba, gospodarski subjekt ili dio pravnog ili gospodarskog subjekta koji se može identificirati (na primjer, jedna tvornica ili drugi oblik objekta, kao što je odlagalište) ili kombinacija pravnih ili drugih subjekata ili dijelova tih subjekata (na primjer, zajednički pothvat) na koje se odnose emisije iz izvješća o stakleničkim plinovima.

(k) Prijevara – namjerna radnja jednog ili više pojedinaca iz menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana, uključujući korištenje obmane radi stjecanja nepravedne ili nezakonite prednosti.

(l) Daljnji postupci – postupci koji se obavljaju kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući testove kontrola (ako postoje), testove detalja i analitičke postupke.

(m) Izvješće o stakleničkim plinovima – izvješće u kojem se prikazuju sastavni elementi i kvantificiraju emisije stakleničkih plinova subjekta za razdoblje (ponekad poznato kao inventar emisija) i, prema potrebi, usporedne informacije i objašnjenja, uključujući sažetak značajnih politika kvantificiranja i izvješćivanja. Izvješće subjekta o stakleničkim plinovima može uključivati i kategorizirani popis eliminacija ili emisijskih odbitaka. Ako angažman ne obuhvaća cijelo izvješće o SP, pojam »izvješće o SP« treba tumačiti kao onaj dio koji je obuhvaćen angažmanom. Izvješće o SP je »informacija o predmetnom pitanju« angažmana.[9]

(n) Staklenički plinovi (SP) – ugljični dioksid ($CO_2$) i svi drugi plinovi koji se prema primjenjivim kriterijima moraju uključiti u izvješće o stakleničkim plinovima kao što su: metan, dušikov oksid, sumporni heksafluorid, fluorougljikovodici, perfluorougljici i klorofluorougljici. Plinovi koji nisu ugljični dioksid često se izražavaju u smislu ekvivalenta ugljičnog dioksida ($CO_2$-e).

(o) Organizacijska granica – granica koja određuje koje operacije treba uključiti u subjektovo izvješće o SP.

(p) Značajnost za provedbu – iznos ili iznosi koje je praktičar odredio na razini nižoj od značajnosti za izvješće o SP kako bi se na primjereno nisku razinu smanjila vjerojatnost da ukupna neispravljena i neotkrivena pogrešna prikazivanja premašuju značajnost za izvješće o SP-u. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu odnosi se i na iznos ili iznose koje je praktičar odredio na razini ili razinama značajnosti za određene vrste emisija ili objavljivanja.

(q) Kupljena kompenzacija – emisijski odbitak u kojem subjekt plaća smanjenje emisija drugog subjekta (smanjenje emisija) ili povećanje eliminacija emisija (poboljšanja eliminacije) drugog subjekta u usporedbi s hipotetskom polaznom vrijednošću. (Vidjeti točku: A13)

(r) Kvantifikacija – postupak određivanja količine SP-ova koji se izravno ili neizravno odnose na subjekt, a koje emitiraju (ili eliminiraju) određeni izvori (ili ponori).

(s) Eliminacija – SP-ovi koje je subjekt tijekom tog razdoblja eliminirao iz atmosfere ili koji bi bili emitirani u atmosferu da nisu uhvaćeni i usmjereni u ponor. (Vidjeti točku: A14)

(t) Značajan objekt – objekt koji je od pojedinačnog značaja zbog veličine svojih emisija u odnosu na ukupne emisije uključene u izvješće o stakleničkim plinovima ili njegove specifične prirode ili okolnosti koje dovode do posebnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. (Vidjeti točke: A15 – A16)

(u) Ponor – fizička jedinica ili proces koji uklanja SP-ove iz atmosfere.

(v) Izvor – fizička jedinica ili proces koji ispušta SP-ove u atmosferu.

[8] Definicije u MSIU 3000 (izmijenjen) primjenjuju se i na ovaj MSIU.

[9] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (x)

(w) Vrsta emisije – grupiranje emisija na temelju, primjerice, izvora emisije, vrste plina, regije ili objekta.

**Zahtjevi**

**MSIU 3000 (izmijenjen)**

15. Praktičar neće iskazati usklađenost s ovim MSIU-om, osim ako je ispunio zahtjeve ovog MSIU-a i MSIU-a 3000 (izmijenjen). (Vidjeti točke: A5 – A6, A17, A21 – A22, A37, A127)

**Prihvaćanje i nastavak angažmana**

*Vještine, znanje i iskustvo*

16. Angažirani partner će:

(a) imati kompetencije u vještinama i tehnikama razvijene opsežnim osposobljavanjem i praktičnom primjenom te dostatnu kompetentnost u kvantificiranju emisija i u izvješćivanju o emisijama za prihvaćanje odgovornosti za zaključak o uvjerenju; i

(b) osigurati da osobe koje žele zajednički obavljati angažman imaju primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući u kvantificiranju i izvješćivanju o emisijama te na području izražavanja uvjerenja za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s ovim MSIU-om. (Vidjeti točke: A18 – A19)

*Preduvjeti za angažman*

17. Kako bi se utvrdilo postoje li preduvjeti za obavljanje angažmana:

(a) Angažirani partner će utvrditi imaju li izvješće o SP i angažman dovoljan opseg da budu korisni namjeravanim korisnicima, osobito uzimajući u obzir: (Vidjeti točku: A20)

(i) ako se izvješćem o SP-a isključe znatne emisije koje su bile ili bi se lako mogle kvantificirati, jesu li takva isključenja razumna u danim okolnostima;

(ii) ako se angažmanom želi isključiti uvjerenje u pogledu znatnih emisija o kojima subjekt izvještava, jesu li takva isključenja razumna u ovim okolnostima; i

(iii) ako angažman treba uključivati uvjerenje u pogledu emisijskih odbitaka, je li vrsta uvjerenja koje će praktičar steći u pogledu odbitaka i namjeravanog sadržaja izvješća s izražavanjem uvjerenja u odnosu na njih jasna, razumna u danim okolnostima i razumije li angažirajuća stranka vrstu uvjerenja. (Vidjeti točke: A11 – A12)

(b) Pri određivanju prikladnosti primjenjivih kriterija, kako to zahtijeva MSIU 3000 (izmijenjen), praktičar utvrđuje obuhvaćaju li[10] kriteriji najmanje: (Vidjeti točke: A23 – A26)

(i) metodu za određivanje organizacijske granice subjekta; (Vidjeti točke: A27 – A28)

(ii) SP-ove koje treba uzeti u obzir;

(iii) prihvatljive metode kvantifikacije, uključujući metode za prilagođavanje bazne godine (ako je primjenjivo); i

(iv) adekvatna objavljivanja da namjeravani korisnici mogu razumjeti značajne prosudbe donesene u pripremi izvješća o SP. (Vidjeti točke: A29 – A34)

(c) Praktičar će pribaviti suglasnost subjekta o tome da priznaje i razumije svoju odgovornost:

(i) za oblikovanje, implementaciju i održavanje takve unutarnje kontrole za koju subjekt utvrdi da je potrebna kako bi se omogućila priprema izvješća o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške;

(ii) za pripremu svojeg izvješća o SP-u u skladu s primjenjivim kriterijima; i (Vidjeti točku: A35)

(iii) za upućivanje na ili opisivanje u svojem izvješću o SP-u primjenjivih kriterija koje je koristio i, ako to nije lako vidljivo iz okolnosti angažmana, tko ih je razvio. (Vidjeti točku: A36)

*Ugovor o uvjetima angažmana*

18. Uvjeti angažmana o kojima se mora dogovoriti u skladu s MSIU 3000 (izmijenjen)[11] uključuju: (Vidjeti točku A37.)

(a) cilj i opseg angažmana;

(b) odgovornosti praktičara;

(c) odgovornosti subjekta, uključujući one opisane u točki 17c;

(d) utvrđivanje primjenjivih kriterija za pripremu izvješća o SP-u;

(e) upućivanje na očekivani oblik i sadržaj svih izvješća koje treba izdati praktičar i izjavu da mogu postojati okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati od očekivanog oblika i sadržaja; i

(f) utvrđenje o tome da je subjekt suglasan dati pisane izjave po zaključenju angažmana.

**Planiranje**

19. Pri planiranju angažmana u skladu s MSIU 3000 (izmijenjen),[12] praktičar je dužan: (Vidjeti točke: A38 – A41)

(a) identificirati karakteristike angažmana koji definiraju njegov opseg;

(b) utvrditi ciljeve izvješćivanja o angažmanu za planiranje vremenskog rasporeda angažmana i vrste potrebnih komunikacija;

(c) razmotriti čimbenike koji su, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, značajni za usmjeravanje napora angažiranog tima;

(d) razmotriti rezultate postupaka prihvaćanja angažmana ili postupaka odgode i, ako je primjenjivo, utvrditi je li relevantno znanje stečeno o drugim angažmanima koje je angažirani partner obavio za subjekt;

(e) utvrditi vrstu, vremenski raspored i opseg resursa potrebnih za obavljanje angažmana, uključujući sudjelovanje stručnjaka i drugih praktičara; i (Vidjeti točke: A42 – A43)

(f) odredite utjecaj funkcije interne revizije subjekta, ako postoji, na angažman.

**Značajnost u planiranju i provedbi angažmana**

*Određivanje značajnosti i značajnosti za provedbu u planiranju angažmana*

20. Pri utvrđivanju cjelokupne strategije angažmana praktičar će utvrditi značajnost za izvješće o SP. (Vidjeti točke: A44 – A50)

21. Praktičar će utvrditi značajnost za provedbu u svrhu procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i određivanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih postupaka.

*Promjene tijekom odvijanja angažmana*

22. Praktičar će izmijeniti značajnosti za izvješće o SP-u u slučaju da tijekom angažmana postane svjestan informacija zbog kojih bi u početku odredio drugačiji iznos. (Vidjeti točku: A51)

**Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole subjekta, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja**

*Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja*

23. Praktičar mora steći razumijevanje sljedećeg: (Vidjeti točke: A52 – A53)

(a) relevantnih industrijskih, regulatornih i drugih vanjskih čimbenika, uključujući primjenjivih kriterija,

(b) vrstu subjekta, uključujući:

[10] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 24 (b)(ii) i 41.

[11] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 27.

[12] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 40.

(i) vrstu poslovnih aktivnosti uključenih u organizacijsku granicu subjekta, uključujući: (Vidjeti točke: A27 – A28)

a. izvore i potpunost emisija i, ako ih ima, ponora i emisijskih odbitaka;

b. doprinos svakog od njih ukupnim emisijama subjekta; i

c. nesigurnosti povezane s količinama navedenim u izvješću o SP. (Vidjeti točke: A54 – A59)

(ii) promjene u odnosu na prethodno razdoblje u vrsti ili opsegu poslovnih aktivnosti, uključujući pitanje je li bilo spajanja, preuzimanja ili prodaje izvora emisija ili eksternalizacije funkcija sa značajnim emisijama; i

(iii) učestalost i vrsta prekida u radu, (Vidjeti točke: Točka A60)

(c) subjektovog odabira i primjene metoda kvantifikacije i politika izvješćivanja, uključujući razloge za njihove promjene i mogućnost dvostrukog brojanja emisija u izvješću o stakleničkim plinovima,

(d) zahtjeve primjenjivih kriterija koji su relevantni za procjene, uključujući povezana objavljivanja,

(e) cilja i strategije subjekta u području klimatskih promjena, ako postoji, i povezanih gospodarskih, regulatornih, fizičkih i reputacijskih rizika, (Vidjeti točke: Točka A61)

(f) nadzora i odgovornosti za informacije o emisijama unutar subjekta,

(g) ima li subjekt funkciju interne revizije i, ako ima, njezine aktivnosti i glavne nalaze u vezi s emisijama.

*Postupci za stjecanje razumijevanja i identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

24. Postupci za stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja te za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju sljedeće: (Vidjeti točke: A52 – A53, A62)

(a) upite postavljene onima unutar subjekta koji, prema prosudbi praktičara, imaju informacije koje bi vjerojatno mogle pomoći u identificiranju i procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške,

(b) analitičke postupke, (Vidjeti točke: A63 – A65)

(c) promatranje i provjeru. (Vidjeti točke: A66 – A68)

*Stjecanje razumijevanja subjektovih internih kontrola*

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| 25O. Za internu kontrolu koja je relevantna za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje, kao osnovu za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar će putem upita steći razumijevanje o: (Vidjeti točke: A52 – A53, A69 – A70)<br>(a) kontrolnom okruženju;<br>(b) informacijskom sustavu, uključujući povezane poslovne procese, te komuniciranje uloga i odgovornosti za izvješćivanje o emisijama te o značajnim pitanjima povezanim s izvješćivanjem o emisijama; i<br>(c) rezultatima subjektovog procesa procjene rizika. | 25R. Praktičar će steći razumijevanje sljedećih komponenti internih kontrola subjekta koje su relevantne za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje kao osnovu za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja: (Vidjeti točke: A52 – A53, A70)<br>(a) kontrolno okruženje;<br>(b) informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese, te priopćavanje uloga i odgovornosti za izvješćivanje o emisijama te značajna pitanja povezana s izvješćivanjem o emisijama;<br>(c) subjektov proces procjene rizika; |
| | (d) kontrolne aktivnosti relevantne za angažman, a to su one za koje praktičar prosudi da ih je potrebno razumjeti kako bi procijenio rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje i oblikovao daljnje postupke kao reakciju na procijenjene rizike. Angažman s izražavanjem uvjerenja ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti povezanih sa svakom značajnom vrstom emisija i objavljivanjem u izvješću o stakleničkim plinovima ili za svaku tvrdnju koja im je relevantna; i (Vidjeti točke: A71 – A72)<br>(e) monitoring kontrola. |
| | 26R. Pri stjecanju razumijevanja propisanog točkom 25R. praktičar će ocijeniti oblikovanje kontrola i utvrditi jesu li implementirane obavljanjem postupaka povrh postavljanja upita osoblju subjekta odgovornog za izvješće o SP. (Vidjeti točke: A52 – A53) |

*Drugi postupci za stjecanje razumijevanja te za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

27. Ako je angažirani partner obavljao druge angažmane za subjekt, angažirani partner će razmotriti jesu li dobivene informacije relevantne za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. (Vidjeti točku: A73)

28. Praktičar će, ako je primjereno, ispitati menadžment i druge osobe unutar subjekta kako bi utvrdio imaju li saznanja o stvarnoj, sumnjivoj ili navodnoj prijevari ili nepridržavanju zakona ili regulative koji utječu na izvješće o SP. (Vidjeti točke: A84 – A86)

29. Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima te svi praktičarevi ključni vanjski stručnjaci raspravit će podložnost izvješća subjekta o SP značajnim pogrešnim prikazima bilo zbog prijevare ili pogreške te o primjeni primjenjivih kriterija na činjenice i okolnosti subjekta. Angažirani partner će odrediti koja će se pitanja priopćiti članovima angažiranog tima i praktičarevim vanjskim stručnjacima koji nisu bili uključeni u raspravu.

30. Praktičar će ocijeniti jesu li subjektove metode kvantifikacije i politike izvješćivanja, uključujući određivanje organizacijske granice subjekta, prikladne za njegovo poslovanje te jesu li u skladu s primjenjivim kriterijima i kvantifikacijskim politikama i politikama izvješćivanja koje se koriste u relevantnoj industriji i u prethodnim razdobljima.

Obavljanje postupaka na lokacijama u objektima subjekta

31. Praktičar će utvrditi je li u okolnostima angažmana potrebno provoditi postupke na lokacijama u značajnim objektima. (Vidjeti točke: A15 – A16, A74 – A77)

Interna revizija

32. Ako subjekt ima funkciju interne revizije koja je relevantna za angažman, praktičar je dužan: (Vidjeti točke: A78)

(a) odrediti hoće li se i u kojoj mjeri koristiti određeni rad funkcije interne revizije; i

(b) ako se koristi određenim radom funkcije interne revizije, utvrditi je li taj rad prikladan za potrebe angažmana.

*Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| 33O. Praktičar će utvrditi i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja: | 33R. Praktičar će utvrditi i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja: |
| (a) na razini izvješća o SP; i (Vidjeti točke: A79 – A80) | (a) na razini izvješća o SP; i (Vidjeti točke: A79 – A80) |
| (b) za značajne vrste emisija i objavljivanja (Vidjeti točke: A81) | (b) na razini tvrdnje za značajne vrste emisija i objavljivanja (Vidjeti točke: A81 – A82) |
| kao osnovu za oblikovanje i provedbu postupaka čija vrsta, vremenski raspored i opseg: | kao osnovu za oblikovanje i provedbu postupaka čija vrsta, vremenski raspored i opseg: (Vidjeti točke: A83) |
| (c) reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja; i | (c) reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja; i |
| (d) omogućuju praktičaru stjecanje ograničenog uvjerenja o tome je li izvješće o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima. | (d) omogućuju praktičaru stjecanje razumnog uvjerenja o tome je li izvješće o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima. |

*Uzroci rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

34. Pri obavljanju postupaka propisanih točkama 33.O ili 33.R praktičar će uzeti u obzir barem sljedeće čimbenike: (Vidjeti točke: A84 – A89)

(a) vjerojatnost namjernih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP-u; (Vidjeti točke: A84 – A86)

(b) vjerojatnost nepridržavanja odredaba zakona i regulative za koje je općeprihvaćeno da imaju izravni utjecaj na sadržaj izvješća o SP; (Vidjeti točke: A87)

(c) vjerojatnost izostavljanja potencijalno značajne emisije; (Vidjeti točku: A88(a))

(d) značajne gospodarske ili regulatorne promjene; (Vidjeti točku: A88(b))

(e) vrstu poslovnih aktivnosti; (Vidjeti točku: A88(c))

(f) vrstu metoda kvantifikacije; (Vidjeti točku: A88(d))

(g) stupanj složenosti u određivanju organizacijske granice i jesu li uključene povezane strane; (Vidjeti točke: A27 – A28)

(h) postoje li znatne emisije koje su izvan uobičajenog tijeka poslovanja subjekta ili koje se na drugi način čine neuobičajenima; (Vidjeti točku: A88(e))

(i) stupanj subjektivnosti u kvantifikaciji emisija; (Vidjeti točku: A88(e))

(j) jesu li emisije iz opsega 3 uključene u izvješće o SP i (Vidjeti točku: A88(f))

(k) kako subjekt donosi značajne procjene i podaci na kojima se one temelje. (Vidjeti točku: A88(g))

**Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci**

35. Praktičar oblikuje i provodi sveobuhvatne reakcije kako bi odgovorio na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP. (Vidjeti točke: A90 – A93)

36. Praktičar oblikuje i provodi daljnje postupke čija vrsta, vremenski raspored i opseg odgovaraju procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, uzimajući u obzir razinu uvjerenja, razumnu ili ograničenu, ovisno što je primjereno. (Vidjeti točke: Točka A90)

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| 37O. Pri oblikovanju i provedbi daljnjih postupaka u skladu s točkom 36. praktičar mora: (Vidjeti točke: A90, A94) | 37R. Pri oblikovanju i provedbi daljnjih postupaka u skladu s točkom 36. praktičar će: (Vidjeti točke: A90, A94) |
| (a) razmotriti razloge za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za značajne vrste emisija i objavljivanja; i (Vidjeti točku A95) | (a) razmotriti razloge za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje za značajne vrste emisija i objavljivanja, uključujući: (Vidjeti točku: A95.) |
| (b) pribaviti to uvjerljivije dokaze što je viša praktičareva procjena rizika. (Vidjeti točku: A97) | (i) vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja zbog posebnih karakteristika relevantne vrste emisije ili objavljivanja (to jest, inherentnog rizika); |
| | (ii) namjerava li se praktičar osloniti na operativnu učinkovitost kontrola pri određivanju vrste, vremena i opsega drugih postupaka; i (Vidjeti točku: A96)) |
| | (b) pribaviti to uvjerljivije dokaze što je viša praktičareva procjena rizika. (Vidjeti točku: A97) |

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| | *Testovi kontrola* |
| | 38R.Praktičar će oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi pribavio dovoljno primjerenih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola ako: (Vidjeti točku: A90(a)) |
| | (a) se praktičar namjerava osloniti na operativnu učinkovitost kontrola pri određivanju vrste, vremena i opsega drugih postupaka; ili (Vidjeti točku: A96)) |
| | (b) postupci koji nisu testovi kontrola ne mogu sami pružiti dovoljno primjerenih dokaza na razini tvrdnje. (Vidjeti točku: A98) |
| | 39R. Ako se otkriju odstupanja od kontrola na koje se praktičar namjerava osloniti, praktičar će postaviti specifične upite kako bi razumio ta pitanja i njihove potencijalne posljedice te će utvrditi: (Vidjeti točku: A90.) |
| | (a) pružaju li provedeni testovi kontrola primjerenu osnovu za oslanjanje na kontrole; |
| | (b) jesu li potrebni dodatni testovi kontrola; |
| | (c) treba li potencijalne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja razriješiti drugim postupcima. |

| | |
|---|---|
| | *Postupci koji nisu testovi kontrola*<br>40R. Neovisno o procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar će oblikovati i provesti testove detalja ili analitičke postupke povrh testova kontrola, ako postoje, za svaku značajnu vrstu emisije i objavljivanja. (Vidjeti točke: A90, A94)<br>41R.Praktičar će razmotriti treba li provesti postupke vanjskog konfirmiranja. (Vidjeti točke: A90, A99) |

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| *Analitički postupci provedeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja*<br>42O. Ako oblikuje i provodi analitičke postupke, praktičar mora: (Vidjeti točke: A90(c), A100 – A102)<br>(a) utvrditi prikladnost određenih analitičkih postupaka, uzimajući u obzir procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i testove detalja, ako postoje;<br>(b) ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se razvija očekivanje praktičara o zabilježenim količinama ili omjerima, uzimajući u obzir izvor, usporedivost te vrstu i relevantnost dostupnih informacija te kontrole nad pripremom; i<br>(c) razviti očekivanja u odnosu na zabilježene količine ili omjere | *Analitički postupci provedeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja*<br>42R. Ako oblikuje i provodi analitičke postupke, praktičar mora: (Vidjeti točke: A90(c), A100 – A102)<br>(a) utvrditi prikladnost određenih analitičkih postupaka za dane tvrdnje, uzimajući u obzir procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i testove detalja, ako postoje, za te tvrdnje;<br>(b) ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se razvija očekivanje praktičara o zabilježenim količinama ili omjerima, uzimajući u obzir izvor, usporedivost te vrstu i relevantnost dostupnih informacija te kontrole nad pripremom; i<br>(c) razviti očekivanje evidentiranih količina ili omjera koje je dovoljno precizno za utvrđivanje mogućih značajnih pogrešnih prikazivanja. |
| 43O. Ako se analitičkim postupcima utvrde fluktuacije ili odnosi koji nisu u skladu s drugim relevantnim informacijama ili koji se znatno razlikuju od očekivanih količina ili omjera, praktičar će postaviti upite o takvim razlikama. Praktičar će razmotriti odgovore na te upite kako bi utvrdio jesu li u ovim okolnostima potrebni drugi postupci. (Vidjeti točku: A90(c)) | 43R. Ako se analitičkim postupcima utvrde fluktuacije ili odnosi koji nisu u skladu s drugim relevantnim informacijama ili koji se znatno razlikuju od očekivanih količina ili omjera, praktičar takve razlike istražuje kroz: (Vidjeti točku: A90(c))<br>(a) postavljanje upita subjektu i pribavljanje dodatnih dokaza relevantnih za odgovore subjekta; i<br>(b) provođenje drugih postupaka prema potrebi u danim okolnostima. |
| Postupci u vezi s procjenama<br>44O. Na temelju procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar mora: (Vidjeti točke: A103 – A104)<br>(a) ocijeniti:<br>(i) je li subjekt na primjereni način primijenio zahtjeve primjenjivih kriterija relevantnih za procjene; i<br>(ii) jesu li metode za izradu procjena primjerene i dosljedno primijenjene te jesu li promjene, ako postoje, u ocjenama navedenim u izvješću ili u metodi ocjenjivanja iz prethodnog razdoblja primjerene.<br>(b) razmotriti jesu li u ovim okolnostima potrebni drugi postupci. | Postupci u vezi s procjenama<br>44R. Na temelju procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar ocjenjuje: (Vidjeti točku: A103)<br>(a) je li subjekt na primjereni način primijenio zahtjeve primjenjivih kriterija relevantnih za procjene; i<br>(b) jesu li metode za izradu procjena primjerene i dosljedno primijenjene te jesu li promjene, ako postoje, u ocjenama navedenim u izvješću ili u metodi ocjenjivanja iz prethodnog razdoblja primjerene u danim okolnostima<br>45R. Kao odgovor na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar će poduzeti jedno ili više od sljedećeg, uzimajući u obzir vrstu procjena: (Vidjeti točku: A103)<br>(a) testirati kako je subjekt sastavio procjenu i podatke na kojima se temelji. Pri tome će praktičar ocijeniti:<br>(i) je li korištena metoda kvantifikacije primjerena u ovim okolnostima; i<br>(ii) jesu li razumne pretpostavke koje je subjekt koristio.<br>(b) testirati operativnu učinkovitost kontrola nad načinom na koji je subjekt sastavio procjenu, zajedno s drugim primjerenim postupcima.<br>(c) Razviti točku ili raspon procjene u svrhu ocjene subjektove procjene. U tu svrhu:<br>(i) Ako praktičar koristi pretpostavke ili metode koje se razlikuju od subjektovih, praktičar će steći razumijevanje pretpostavki ili metoda subjekta koje je dostatno za utvrđivanje uzimaju li praktičareva točka procjene ili raspon procjene u obzir relevantne varijable i ocjenjuju li se sve značajne razlike u odnosu na subjektovu točku procjene.<br>(ii) ako praktičar zaključi da je primjereno koristiti raspon, praktičar će suziti raspon, na temelju dostupnih dokaza, sve dok se svi ishodi unutar raspona ne budu smatrali razumnima. |

*Uzorkovanje*

46. Ako se koristi uzorkovanje, praktičar će pri oblikovanju uzorka uzeti u obzir svrhu postupka i karakteristike populacije iz koje će se uzorak izvući. (Vidjeti točke: A90(b), A105)

*Prijevare, zakoni i regulativa*

47. Praktičar mora na primjeren način odgovoriti na prijevaru ili sumnju na prijevaru i nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje zakona ili regulative koji su utvrđeni tijekom angažmana. (Vidjeti točke: A106 – A107)

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| *Postupci u vezi s procesom agregacije izvješća o SP* | *Postupci u vezi s procesom agregacije izvješća o SP* |
| 48O. Postupci praktičara će uključiti sljedeće postupke povezane s postupkom agregacije izvješća o SP: (Vidjeti točku: A108) | 48R. Postupci praktičara će uključiti sljedeće postupke povezane s postupkom agregacije izvješća o SP: (Vidjeti točku: A108) |
| (a) usuglašavanje ili usklađivanje izvješća o SP s osnovnim evidencijama; | (a) usuglašavanje ili usklađivanje izvješća o SP s osnovnim evidencijama; |
| (b) putem postavljanja upita subjektu, stjecanje razumijevanja značajnih usklađivanja izvršenih tijekom pripreme izvješća o SP i razmatranje jesu li potrebni drugi postupci u tim okolnostima. | (b) ispitivanje značajnih usklada obavljenih tijekom pripreme izvješća o SP. |
| *Utvrđivanje jesu li potrebni dodatni postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja* | *Promjena procjene rizika u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja* |
| 49O. Ako praktičar postane svjestan pitanja zbog kojih smatra da bi izvješće o SP moglo biti značajno pogrešno, praktičar će oblikovati i provesti dodatne postupke kako bi pribavio dodatne dokaze dok praktičar ne bude mogao: (Vidjeti točke: A109 – A110) | 49R. Praktičareva ocjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje može se promijeniti tijekom angažmana kako se pribave dodatni dokazi. U okolnostima u kojima praktičar pribavi dokaze koji nisu u skladu s dokazima na kojima je praktičar prvotno temeljio procjenu, praktičar će izmijeniti procjenu i u skladu s tim modificirati planirane postupke. (Vidjeti točku: A109) |
| (a) zaključiti da nije vjerojatno da će pitanje/pitanja uzrokovati značajno pogrešno prikazivanje u izvješću o SP; | |
| (b) utvrditi da pitanje/pitanja uzrokuju značajno pogrešno prikazivanje u izvješću o SP. (Vidjeti točku: A111) | |

*Akumulacija utvrđenih pogrešnih prikazivanja*

50. Praktičar će akumulirati pogrešna prikazivanja utvrđena tijekom angažmana, osim onih koja su očito trivijalna. (Vidjeti točku: A112)

*Razmatranje utvrđenih pogrešnih prikazivanja tijekom angažmana*

51. Praktičar će utvrditi je li potrebno promijeniti cjelokupnu strategiju angažmana i plan angažmana ako:

    (a) vrsta utvrđenih pogrešnih prikazivanja i okolnosti njihova pojavljivanja upućuju na to da mogu postojati i druga pogrešna prikazivanja koja bi, ako se objedine s pogrešnim prikazivanjima akumuliranim tijekom angažmana, mogla biti značajna; ili

    (b) se zbroj pogrešnih prikazivanja akumuliranih tijekom angažmana približava značajnosti utvrđenoj u skladu s točkama od 20. do 22. ovog MSIU-a.

52. Ako je subjekt na zahtjev praktičara ispitao vrstu emisije ili objavljivanja i ispravio otkrivene pogrešne prikaze, praktičar će obaviti postupke u vezi s radom koji je obavio subjekt kako bi utvrdio ostaju li značajna pogrešna prikazivanja.

*Komunikacija i ispravak pogrešnih prikazivanja*

53. Praktičar će pravodobno obavijestiti primjerenu razinu unutar subjekta o svim pogrešnim prikazivanjima prikupljenima tijekom angažmana te će zahtijevati od subjekta ispravljanje pogrešnih prikazivanja.

54. Ako subjekt odbije ispraviti neke ili sva pogrešna prikazivanja o kojima ga je obavijestio praktičar, praktičar će steći razumijevanje subjektovih razloga zbog kojih nije proveo korekcije i to razumijevanje će uzeti u obzir pri donošenju svog zaključka.

*Ocjena učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja*

55. Prije ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja, praktičar će preispitati značajnost utvrđenu u skladu sa točkama od 20. do 22. ovog MSIU-a kako bi potvrdio ostaje li primjerena u kontekstu stvarnih emisija subjekta.

56. Praktičar će utvrditi jesu li neispravljena pogrešna prikazivanja značajna, pojedinačno ili skupno. Pri donošenju te odluke praktičar će uzeti u obzir veličinu i vrstu pogrešnih prikazivanja te posebne okolnosti njihova nastanka u vezi s određenim vrstama emisija ili objavljivanja te izvješće o SP (Vidjeti točku 72.).

**Korištenje rada drugog praktičara**

57. Kada praktičar namjerava koristiti rad drugog praktičara, praktičar će:

    (a) jasno komunicirati s drugim praktičarima o opsegu i vremenu rada te o nalazima drugog praktičara; i (Vidjeti točke: A113 – A114)

    (b) ocijeniti dostatnost i primjerenost prikupljenih dokaza i postupak uključivanja povezanih informacija u izvješće o SP. (Vidjeti točku A115)

**Pisane izjave**

58. Praktičar će zahtijevati pisane izjave od osobe/osoba unutar subjekta s primjerenim odgovornostima i znanjem o predmetnim pitanjima o tome: (Vidjeti točku A116)

    (a) da su ispunili svoju odgovornost za pripremu izvješća o SP, uključujući, prema potrebi, usporedne informacije, u skladu s primjenjivim kriterijima, kako je utvrđeno u uvjetima angažmana;

    (b) da su praktičaru pružili sve relevantne informacije i pristup kako je dogovoreno u uvjetima angažmana i da su u izvješće o SP odražava sva relevantna pitanja;

    (c) vjeruju li da su učinci neispravljenih pogrešnih prikazivanja neznačajni, pojedinačno i skupno, u odnosu na izvješće o SP. Sažetak takvih stavki uključuje se u pisanu izjavu ili joj se prilaže;

    (d) smatraju li da su značajne pretpostavke koje se koriste u izradi procjena razumne;

    (e) da su praktičaru komunicirali sve nedostatke internih kontrola relevantnih za angažman kojih su svjesni, a koji očito nisu trivijalni, i

    (f) jesu li praktičara obavijestili o svojem znanju o stvarnoj, sumnji na ili navodnoj prijevari ili nepridržavanju zakona ili regulative ako bi prijevara ili neusklađenost mogle imati značajan učinak na izvješće o SP.

59. Datum pisanih izjava će biti što je moguće bliže ali ne kasnije od datuma izvješća o uvjerenju.

60. Praktičar će se suzdržati od zaključka o izvješću o SP ili se povući iz angažmana, ako je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom, ako:

    (a) praktičar zaključi da postoji dovoljna sumnja u integritet osoba koje pružaju pisane izjave zahtijevane točkama 58.(a) i (b) te da pisane izjave u tom pogledu nisu pouzdane;

    (b) subjekt ne daje pisane izjave zahtijevane točkama 58. točke (a) i (b).

**Naknadni događaji**

61. Praktičar mora: (Vidjeti točku: A117)

    (a) razmotriti zahtijevaju li događaji koji su nastali između datuma izvješća o SP i datuma izvješća o uvjerenju uskladbu s izvješćem ili objavljivanje u izvješću o SP te ocijeniti dostatnost

i primjerenost prikupljenih dokaza o tome odražavaju li se takvi događaji na primjeren način u izvješću o SP u skladu s primjenjivim kriterijima;

(b) primjereno reagirati na činjenice koje su mu postale poznate nakon datuma izvješća o uvjerenju, a koje su, da su tog datuma bile poznate praktičaru, mogle dovesti do toga da praktičar izmijeni izvješće o uvjerenju.

**Usporedne informacije**

62. Ako se usporedne informacije prikazuju s tekućim informacijama o emisijama, a neke ili sve usporedne informacije obuhvaćene su zaključkom praktičara, postupci praktičara u odnosu na usporedne informacije uključivat će ocjenu o tome jesu li: (Vidjeti točke: A118 – A121)

(a) usporedne informacije usklađene s iznosima i drugim objavljivanjima prezentiranim u prethodnom razdoblju ili su, ako je primjereno, pravilno preinačene te su preinake primjereno objavljene; i (Vidjeti točku: A121)

(b) politike kvantifikacije koje se odražavaju u usporednim informacijama u skladu su s onima koje se primjenjuju u tekućem razdoblju ili, ako je došlo do promjena, jesu li pravilno primijenjene i na prikladan način objavljene.

63. Neovisno o tome obuhvaća li zaključak praktičara usporedne informacije, ako praktičar postane svjestan da bi moglo doći do značajnih pogrešnih prikazivanja u usporednim informacijama, praktičar mora:

(a) raspraviti o tom pitanju s osobama unutar subjekta s primjerenim odgovornostima i znanjem o predmetnim pitanjima te provesti postupke primjerene okolnostima; i (Vidjeti točke: A122 – A123)

(b) razmotriti učinak na izvješće o uvjerenju. Ako prezentirani usporedni podaci sadrže značajan pogrešan prikaz, a usporedni podaci nisu preinačeni:

(i) ako zaključak praktičara obuhvaća usporedne informacije, praktičar u izvješću o uvjerenju izražava zaključak s ogradom ili negativan zaključak; ili

(ii) ako zaključak praktičara ne pokriva usporedne informacije, praktičar u izvješće o uvjerenju uključuje odjeljak o pitanju u kojem se opisuju okolnosti koje utječu na usporedne informacije.

**Ostale informacije**

64. Praktičar mora pročitati druge informacije uključene u dokumente koji sadrže izvješće o SP i izvješće o uvjerenju kako bi utvrdio bitne nedosljednosti, ako postoje, s izvješćem o SP ili izvješćem o uvjerenju i, ako nakon što je pročitao te druge informacije, praktičar: (Vidjeti točke: A139)

(a) utvrdi značajnu nedosljednost između tih drugih informacija i izvješća o SP ili izvješća o uvjerenju; ili

(b) postane svjestan značajnih pogrešnih prikazivanja činjenica u tim drugim informacijama koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u izvješću o SP ili izvješću o uvjerenju,

praktičar će raspraviti o tom pitanju sa subjektom i, ako je primjereno, poduzeti daljnje radnje. (Vidjeti točke: A124 – A126)

**Dokumentacija**

65. Pri dokumentiranju vrste, vremena i opsega obavljenih postupaka praktičar će evidentirati: (Vidjeti točke: A127)

(a) identificirajuće karakteristike određenih testiranih predmeta ili pitanja;

(b) tko je obavio posao angažmana i datum završetka takvog posla; i

(c) tko je pregledao obavljeni angažman te datum i opseg takvog pregleda.

66. Praktičar će dokumentirati rasprave o važnim pitanjima sa subjektom i drugima, uključujući vrstu važnih pitanja o kojima se raspravljalo te kada i s kim su se rasprave odvijale. (Vidjeti točku: A127)

*Kontrola kvalitete*

67. Praktičar će u dokumentaciju o angažmanu uključiti:

(a) pitanja utvrđena u pogledu usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima i način na koji su riješena;

(b) zaključke o usklađenosti sa zahtjevima neovisnosti koji se primjenjuju na angažman i sve relevantne rasprave s društvom koje podupiru te zaključke;

(c) zaključke donesene o prihvaćanju i nastavku odnosa s klijentima i angažmanima s izražavanjem uvjerenja; i

(d) vrsta i opseg obavljenih konzultacija tijekom angažmana te zaključci koji proizašli iz tih konzultacija.

*Pitanja koja nastaju nakon datuma izvješća o uvjerenju*

68. Ako u iznimnim okolnostima praktičar provede nove ili dodatne postupke ili donese nove zaključke nakon datuma izvješća o uvjerenju, praktičar će dokumentirati: (Vidjeti točku: A128)

(a) okolnosti s kojima se suočio;

(b) nove ili dodatne provedene postupke, dobivene dokaze i donesene zaključke te njihov učinak na izvješće o uvjerenju; i

(c) kada i od koga su napravljene i pregledane nastale izmjene dokumentacije o angažmanu.

*Sastavljanje završnog spisa angažmana*

69. Praktičar će skupiti dokumentaciju o angažmanu u spis angažmana i pravodobno dovršiti administrativni postupak sastavljanja konačnog spisa angažmana nakon datuma izvješća o uvjerenju. Nakon dovršetka sastavljanja završnog spisa angažmana praktičar ne smije izbrisati ili odbaciti dokumentaciju o angažmanu bilo koje vrste prije isteka razdoblja čuvanja. (Vidjeti točku: A129)

70. U okolnostima koje nisu predviđene točkom 68. ako praktičar smatra da je potrebno izmijeniti postojeću dokumentaciju o angažmanu ili dodati novu dokumentaciju o angažmanu nakon dovršetka sastavljanja završnog spisa angažmana, praktičar će, bez obzira na vrstu izmjena ili dopuna, dokumentirati:

(a) specifične razloge za njihovu izradu; i

(b) kada i tko ih je sastavio i pregledao.

**Pregled kontrole kvalitete angažmana**

71. Za one angažmane, ako postoje, za koje je provjera kontrole kvalitete propisana zakonom ili regulativom ili za koje je društvo utvrdilo da je potrebna provjera kontrole kvalitete angažmana, provjeravatelj kontrole kvalitete angažmana provodi objektivnu evaluaciju značajnih prosudbi koje je donio angažirani tim i zaključaka donesenih pri formuliranju izvješća o uvjerenju. Ta evaluacija će uključiti: (Vidjeti točku: A130)

(a) raspravu o važnim pitanjima s angažiranim partnerom, uključujući profesionalne kompetencije angažiranog tima u pogledu kvantificiranja emisija te izvješćivanja o njima i o uvjerenju;

(b) pregled izvješća o SP i predloženog izvješća o uvjerenju;

(c) pregled odabrane dokumentacije o angažmanu koja se odnosi na značajne prosudbe i zaključke koje je tim za angažman donio; i

(d) evaluaciju zaključaka donesenih pri formuliranju izvješća o uvjerenju i razmatranje je li predloženo izvješće o uvjerenju primjereno.

**Formiranje zaključka o uvjerenju**

72. Praktičar će formirati zaključak o tome je li stekao razumno ili ograničeno uvjerenje, ovisno što je primjereno, o izvješću o SP. U tom će se zaključku uzeti u obzir zahtjevi iz točaka 56. i 73. – 75. ovog MSIU-a.

| Ograničeno uvjerenje | Razumno uvjerenje |
|---|---|
| 73O. Praktičar će ocijeniti je li mu bilo što skrenulo pozornost zbog čega smatra da izvješće o SP nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima. | 73R. Praktičar će ocijeniti je li izvješće o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima. |

74. Ova evaluacija će uključiti razmatranje kvalitativnih aspekata subjektovih metoda kvantifikacije i praksi izvješćivanja, uključujući pokazatelje moguće pristranosti u prosudbama i odlukama pri donošenju procjena i pripremi izvješća[13] o SP, te o tome, s obzirom na primjenjive kriterije:

(a) jesu li odabrane i primijenjene metode kvantifikacije i izvješćivanja u skladu s primjenjivim kriterijima i jesu li primjerene;

(b) jesu li procjene učinjene u pripremi izvješća o SP razumne;

(c) jesu li informacije iznesene u izvješću o SP relevantne, pouzdane, potpune, usporedive i razumljive;

(d) pruža li izvješće o SP prikladno objavljivanje primjenjivih kriterija i drugih pitanja, uključujući nesigurnosti, tako da namjeravani korisnici mogu razumjeti značajne prosudbe donesene u njegovoj pripremi; i (Vidjeti točke: A29, A131 – A133)

(e) je li prikladna terminologija koja se koristi u izvješću o SP.

75. Evaluacija koja se zahtijeva u točki 73. će uključiti i razmatranje:

(a) cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja izvješća o SP; i

(b) kad je primjereno u kontekstu kriterija, formulacije zaključka o uvjerenju ili drugih okolnosti angažmana te prezentira li izvješće o SP osnovne emisije na način kojim se postiže fer prezentacija.

**Sadržaj izvješća o uvjerenju**

76. Izvješće o uvjerenju obavezno uključuje najmanje sljedeće osnovne elemente: (Vidjeti točku: A134)

(a) Naslov koji jasno pokazuje da je riječ o neovisnom izvješću o uvjerenju.

(b) Naslovnik.

(c) Identifikacija ili opis razine uvjerenja, bilo razumnog ili ograničenog, koje daje praktičar.

(d) Identifikacija izvješća o SP, uključujući razdoblje/razdoblja koja pokriva, i, ako bilo koja informacija u tom izvješću nije pokrivena zaključkom praktičara, jasna identifikacija informacija koje podliježu uvjerenju, kao i isključenih informacija, zajedno s izjavom da praktičar nije proveo nikakve postupke u vezi s isključenim informacijama i, stoga nije izražen zaključak o njima. (Vidjeti točke: A120, A135)

(e) Opis odgovornosti subjekta. (Vidjeti točku: A35)

(f) Navod da je kvantifikacija SP-a podložna inherentnoj nesigurnosti. (Vidjeti točke: A54 – A59)

(g) Ako izvješće o SP uključuje emisijske odbitke koji su pokriveni zaključkom praktičara, utvrđivanje tih emisijskih odbitaka i izjavu o odgovornosti praktičara u odnosu na njih. (Vidjeti točke: A136 – A139)

(h) Utvrđivanje primjenjivih kriterija;

(i) identificiranje načina na koji se tim kriterijima može pristupiti;

(ii) ako su ti kriteriji dostupni samo određenim predviđenim korisnicima ili su relevantni samo za određenu svrhu, izvješće kojim se čitatelje upozorava na tu činjenicu i da zbog toga izvješće o SP možda nije prikladno za drugu svrhu. U izvješću se također ograničava uporaba izvješća o uvjerenju na predviđene korisnike ili u određenu svrhu; i (Vidjeti točke: A140 – A141)

(iii) ako je utvrđene kriterije potrebno dopuniti objavljivanjima u obrazloženju izvješća o SP kako bi ti kriteriji bili prikladni, identifikacija relevantnih bilješki. (Vidjeti točku: A131)

(i) Iskaz da društvo čiji je praktičar član primjenjuje MSKK 1, ili druge profesionalne zahtjeve, ili zahtjeve u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u iskazu će se utvrditi primijenjeni profesionalni zahtjevi ili zahtjevi u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1.

(j) Iskaz da je praktičar usklađen s zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima IESBA Kodeksa ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima propisanih zakonom ili propisima, koji su barem jednako zahtjevni kao dijelovi A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u iskazu će se utvrditi primijenjeni profesionalni zahtjevi ili zahtjevi propisani zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao dijelovi A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja.

(k) Opis odgovornosti praktičara, uključujući:

(i) izjavu da je angažman proveden u skladu s MSIU 3410, Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima; i

(ii) informativni sažetak obavljenog posla kao osnovu za zaključak praktičara. U slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, prezentiranje vrste, vremenskog rasporeda i opsega obavljenih postupaka ključno je za razumijevanje zaključka praktičara. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja u sažetku obavljenog posla će se navesti:

• postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrsti i vremenskom rasporedu te su manji po opsegu nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, i

• posljedično tome, razina uvjerenja dobivenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja znatno je niža od uvjerenja koje bi se dobilo da je proveden angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. (Vidjeti točke: A142 – A144)

(l) Zaključak praktičara:

(i) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja zaključak se izražava u pozitivnom obliku; ili

(ii) u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja zaključak se izražava u obliku u kojem se prenosi jesu li, na temelju obavljenih postupaka i dobivenih dokaza, pitanje/pitanja prakti-

[13] Pokazatelji moguće pristranosti sami po sebi ne predstavljaju pogrešne prikaze u svrhu donošenja zaključaka o razumnosti pojedinačnih procjena.

čaru skrenula pozornost koja bi uzrokovala da praktičar vjeruje kako izvješće o SP nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima.

(iii) Kad praktičar izrazi modificirani zaključak, izvješće o uvjerenju će sadržavati:

a. odjeljak koji daje opis materije koja dovodi do modifikacije; i

b. odjeljak koji sadrži modificirani zaključak praktičara.

(m) Potpis praktičara. (Vidjeti točku: A145)

(n) Datum izvješća o uvjerenju. Izvješće o uvjerenju će se datirati najranije na datum na koji je praktičar pribavio dokaze na kojima se temelji zaključak praktičara, uključujući dokaze o tome da su osobe s priznatim ovlaštenjem potvrdile svoju odgovornost za izvješće o SP.

(o) Lokacija u jurisdikciji u kojoj praktičar prakticira.

*Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za druga pitanja*

77. Ako praktičar smatra potrebnim: (Vidjeti točke: A146 – A152)

(a) skrenuti pozornost ciljanih korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u izvješću o SP koje je, prema prosudbi praktičara, toliko važno da je ključno za razumijevanje izvješća o SP od strane namjeravanih korisnika (odjeljak za isticanje pitanja); ili

(b) komunicirati pitanje koje nije prezentirano ili objavljeno u izvješću o SP ali je, prema prosudbi praktičara relevantno za razumijevanje angažmana, odgovornosti praktičara ili izvješća o uvjerenju (odlomak o ostalim pitanjima),

a to nije zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar će to učiniti u odjeljku izvješća o uvjerenju s primjerenim naslovom u kojem se jasno navodi da zaključak praktičara nije izmijenjen zbog tog pitanja.

**Ostali komunikacijski zahtjevi**

78. Praktičar će komunicirati, osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom, osobama koje imaju nadzorne odgovornosti za izvješće o SP o sljedećim pitanjima koja praktičaru dolaze na znanje tijekom angažmana te će utvrditi postoji li obveza prijaviti ih drugoj stranci unutar ili izvan subjekta:

(a) nedostaci internih kontrola koji su, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, dovoljno važni da zaslužuju pozornost;

(b) identificirana prijevara ili sumnja na prijevaru; i

(c) pitanja koja uključuju utvrđeno ili sumnjivo nepridržavanje zakona i regulative, osim kad su pitanja očito trivijalna. (Vidjeti točku: A87)

* * *

## MATERIJAL ZA PRIMJENU I DRUGI MATERIJALI S OBJAŠNJENJIMA

**Uvod**

*Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji obuhvaćaju dodatne informacije uz izvješće o SP* (Vidjeti točku: 3.)

A1. U nekim slučajevima praktičar može obaviti angažman s izražavanjem uvjerenja na izvješću koje uključuje informacije o SP, ali da informacije o SP ne obuhvaćaju izvješće o SP kako je definirano u točki 14 (m). U takvim slučajevima ovaj MSIU može pružiti smjernice za takav angažman.

A2. Ako je izvješće o SP relativno minoran dio ukupnih informacija obuhvaćenih zaključkom praktičara, mjera u kojoj je ovaj MSIU relevantan pitanje je profesionalne prosudbe praktičara u okolnostima angažmana.

*Ključni pokazatelji učinka na temelju podataka o SP* (Vidjeti točku: 4(b))

A3. Primjer ključnog pokazatelja učinka koji se temelji na podacima o SP jest ponderirani prosjek emisija po kilometru vozila koje je subjekt proizveo tijekom razdoblja, a koji se u nekim jurisdikcijama mora izračunati i objaviti na temelju zakona ili regulative.

*Postupci za angažmane s izražavanjem razumnog i ograničenog uvjerenja* (Vidjeti točku: 8)

A4. Neki postupci koji su zahtijevani samo za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja mogu ipak biti primjereni za neke angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Na primjer, iako stjecanje razumijevanja kontrolnih aktivnosti nije potrebno za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja, u nekim slučajevima, primjerice kada se informacije evidentiraju, obrađuju ili izvještavaju samo u elektroničkom obliku, praktičar ipak može odlučiti da su testiranje kontrola, a time i stjecanje razumijevanja relevantnih kontrolnih aktivnosti, potrebni za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja (Vidjeti točku: A90.).

*Neovisnost* (Vidjeti točke: 10, 15)

A5. IESBA Kodeks utvrđuje uspostavljene Međunarodne standarde neovisnosti primjenom konceptualnog okvira na prijetnje neovisnosti u odnosu na te angažmane. Pridržavanje temeljnih načela može potencijalno biti pod prijetnjom zbog širokog raspona okolnosti. Mnoge prijetnje spadaju u sljedeće kategorije:

- Osobni interesi, na primjer, pretjerana ovisnost o ukupnim naknadama od subjekta.
- Samoprovjera, na primjer, obavljanje druge usluge za subjekt koja izravno utječe na izvješće o SP, kao što je sudjelovanje u kvantifikaciji emisija subjekta.
- Zagovaranje, na primjer, kao odvjetnik u ime subjekta u pogledu tumačenja primjenjivih kriterija.
- Zbliženost, na primjer, člana angažiranog tima koji ima dugu povezanost, ili uži ili najuži obiteljski odnos sa zaposlenikom subjekta koji je u mogućnosti izvršiti izravan i značajan utjecaj na pripremu izvješća o SP.
- Zastrašivanje je, na primjer, biti pod pritiskom da se na neprimjeren način smanji opseg obavljenog posla kako bi se smanjile naknade ili biti pod prijetnjom povlačenja praktičareve registracije od strane registarskog tijela koje je povezano sa subjektovom industrijskom grupom.

A6. Zaštitne mjere koje je stvorila profesija, zakon ili regulativa ili zaštitne mjere u radnom okruženju mogu ukloniti ili smanjiti takve prijetnje na prihvatljivu razinu.

*Lokalno pravo ili regulativa i odredbe sustava trgovanja emisijama* (Vidjeti točku: 11)

A7. Lokalno pravo ili regulativa ili odredbe sustava trgovanja emisijama mogu: osim zahtjeva ovog MSIU-a uključivati i zahtjeve da se poduzmu posebni postupci za sve angažmane; ili zahtijevati da se postupci provode na određeni način. Na primjer, lokalno pravo ili regulativa ili odredbe sustava trgovanja emisijama mogu zahtijevati od praktičara da izvijesti u formatu koji nije u skladu s ovim MSIU-om. Kada zakon ili regulativa propisuju oblik ili formulaciju izvješća o uvjerenju koji se po obliku ili pojmovima znatno razlikuju od ovog MSIU-a, a praktičar zaključi da dodatno objašnjenje u izvješću o uvjerenju ne može ublažiti moguće nesporazume, praktičar može razmotriti uključivanje izjave u izvješće da se angažman ne provodi u skladu s ovim MSIU-om.

**Definicije**

*Emisije* (Vidjeti točku 14 (f), Dodatak 1.)

A8. Emisije iz opsega 1 mogu uključivati stacionarno izgaranje (iz goriva izgorjelog u stacionarnoj opremi subjekta, kao što su kotlovi, spalionice, motori i plamenici), izgaranje na mobilnim uređajima (iz goriva izgorjelog u subjektovim transportnim uređajima, kao što su kamioni, vlakovi, zrakoplovi i brodovi), emisije procesa (iz fizičkih ili kemijskih procesa, kao što su proizvodnja cementa, petrokemijska obrada i taljenje aluminija) i fugitivne emisije (namjerna i nenamjerna ispuštanja, kao što su curenje iz opreme zbog spojeva i brtvi te emisije iz pročišćavanja otpadnih voda, jama i rashladnih tornjeva).

A9. Gotovo svi subjekti kupuju energiju u obliku kao što su električna energija, toplina ili para. Stoga gotovo svi subjekti imaju emisije iz opsega 2. Emisije iz opsega 2. neizravne su jer su povezane s, na primjer, električnom energijom koju subjekt kupuje i odvijaju se u elektrani koja je izvan organizacijske granice subjekta.

A10. Emisije iz opsega 3. mogu uključivati emisije povezane s, primjerice, poslovnim putovanjima zaposlenika; dodijeljenim vanjskim aktivnostima (outsourcing), potrošnjom fosilnih goriva ili električne energije potrebne za uporabu proizvoda subjekta; vađenjem i proizvodnjom materijala koji su kupljeni kao ulazni materijali u procese subjekta; i prijevozom kupljenih goriva. O emisijama iz opsega 3. dalje se raspravlja u točkama A31– A34.

*Emisijski odbici* (Vidjeti točke: 14(g), 17(a)(iii), Dodatak 1.)

A11. U nekim slučajevima emisijski odbici uključuju kredite i dopuštene emisijske jedinice specifične za jurisdikciju te za koje ne postoji utvrđena veza između količine emisija dopuštenih kriterijima za odbitak i svakog smanjenja emisija do kojih može doći zbog plaćenog iznosa ili drugih mjera koje je subjekt poduzeo kako bi zahtijevao emisijski odbitak.

A12. Ako izvješće subjekta o SP uključuje emisijske odbitke koji su obuhvaćeni angažmanom, zahtjevi ovog MSIU-a primjenjuju se u odnosu na emisijske odbitke kad je primjereno. (Vidjeti točke: A136. – A139).

*Kupljena kompenzacija* (Vidjeti točku: 14(q), Dodatak 1)

A13. Ako subjekt kupi kompenzaciju od drugog subjekta, taj drugi subjekt može potrošiti novac koji dobije od prodaje iz projekata smanjenja emisija (kao što je zamjena proizvodnje energije fosilnim gorivima obnovljivim izvorima energije ili implementacija mjera energetske učinkovitosti) ili iz uklanjanja emisija iz atmosfere (na primjer, sadnjom i održavanjem stabala koja inače ne bi bila zasađena ili održavana), ili novac može biti naknada za nepoduzimanje radnje koja bi se inače poduzela (kao što su krčenje šuma ili degradacija šuma). U nekim jurisdikcijama kompenzacija se može kupiti samo ako je već došlo do smanjenja emisija ili poboljšanja uklanjanja.

*Uklanjanje* (Vidjeti točku: 14(s), Dodatak 1)

A14. Uklanjanje se može postići skladištenjem SP-ova u geološke ponore (na primjer, pod zemljom) ili biološke ponore (na primjer, stabla). Ako izvješće o SP-a uključuje uklanjanje SP-ova koje bi subjekt inače emitirao u atmosferu, oni se obično navode u izvješću o SP na bruto osnovi, odnosno i izvor i ponor kvantificirani su u izvješću o SP. Ako su uklanjanja pokrivena zaključkom praktičara, zahtjevi ovog MSIU-a primjenjuju se u odnosu na ta uklanjanja, ako je primjereno.

*Značajan objekt* (Vidjeti točke: 14(t), 31)

A15. S povećanjem pojedinačnog doprinosa objekta ukupnim emisijama o kojima je izviješteno u izvješću o SP-a, obično se povećavaju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP. Praktičar može primijeniti postotak na odabranu referentnu vrijednost kao pomoć za utvrđivanje objekata od pojedinačnog značaja zbog veličine njihovih emisija u odnosu na ukupne emisije uključene u izvješće o SP. Identificiranje referentne vrijednosti i određivanje postotka koji će se na nju primjenjivati uključuje profesionalnu prosudbu. Na primjer, praktičar može smatrati da su objekti koji premašuju 15 % ukupnog obujma proizvodnje značajni objekti. Međutim, može se utvrditi da je veći ili niži postotak primjeren okolnostima prema profesionalnoj prosudbi praktičara. To može biti slučaj kad, primjerice: postoji mali broj objekata od kojih nijedan nije manji od 15% ukupnog obujma proizvodnje, ali prema profesionalnoj prosudbi praktičara nisu svi objekti značajni; ili kad postoji niz objekata koji su neznatno manji od 15 % ukupnog obujma proizvodnje, koji su prema profesionalnoj prosudbi praktičara značajni.

A16. Praktičar također može identificirati objekt kao značajan zbog specifične vrste objekta ili okolnosti koje dovode do posebnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, objekt bi mogao koristiti različite procese prikupljanja podataka ili tehnike kvantifikacije iz drugih objekata, zahtijevati uporabu osobito složenih ili specijaliziranih izračuna ili uključivati osobito složene ili specijalizirane kemijske ili fizičke procese.

**MSIU 3000 (izmijenjen)** (Vidjeti točke: 9, 15)

A17. MSIU 3000 (izmijenjen) uključuje zahtjeve koji se primjenjuju na angažmane s izražavanjem uvjerenja (osim revizija ili uvida u povijesne financijske informacije), uključujući angažmane u skladu s ovim MSIU-om. U nekim slučajevima ovaj MSIU može uključivati dodatne zahtjeve ili materijale za primjenu u vezi s tim temama.

**Prihvaćanje i nastavak angažmana**

*Kompetencija (Vidjeti točke: 16(b))*

A18. Kompetencije vezane uz SP mogu uključivati:

- Opće razumijevanje znanosti o klimi, uključujući znanstvene procese koji SP-ove povezuju s klimatskim promjenama.
- Razumijevanje tko su namjeravani korisnici informacija u subjektovom izvješću o SP-a i na koji način će vjerojatno upotrijebiti te informacije. (vidjeti točku: A47).
- Razumijevanje sustava trgovanja emisijama i povezanih tržišnih mehanizama, ako je relevantno.
- Poznavanje primjenjivih zakona i regulativa, ako postoje, koji utječu na to kako subjekt mora izvijestiti o svojim emisijama, a mogu, primjerice, nametnuti ograničenje emisija subjekta.
- Metodologije kvantifikacije i mjerenja SP-a, uključujući povezane znanstvene nesigurnosti i nesigurnosti procjene te dostupne alternativne metodologije.
- Poznavanje primjenjivih kriterija, uključujući, na primjer:

o utvrđivanje primjerenih faktora emisija,

o utvrđivanje onih aspekata kriterija koji zahtijevaju donošenje značajnih ili osjetljivih procjena ili primjenu značajne prosudbe,

o metode koje se koriste za određivanje organizacijskih granica, tj. subjekata čije emisije treba uključiti u izvješće o SP,

o koji se emisijski odbici mogu uključiti u izvješće subjekta o SP.

A19. Složenost angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem o SP varira. U nekim slučajevima angažman može biti relativno jednostavan, na primjer, ako subjekt nema emisije iz opsega 1 i prijavljuje samo emisije iz opsega 2 koristeći faktor emisija naveden u regulativi koji se primjenjuje na potrošnju električne energije na jednoj lokaciji. U tom se slučaju angažman može u velikoj mjeri usredotočiti na sustav koji se upotrebljava za evidentiranje i obradu podataka o potrošnji električne energije prikazanih na računima te na aritmetičku primjenu navedenog faktora emisija. Međutim, ako je angažman relativno složen, vjerojatno će zahtijevati stručnu osposobljenost za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje o njima. Određena područja stručnosti koja mogu biti relevantna u takvim slučajevima uključuju:

Stručnost na području informacijskih sustava

• Razumijevanje načina na koji se stvaraju informacije o emisijama, uključujući način na koji se podaci iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju prema potrebi, uspoređuju i izvješćuju u izvješću o SP.

Znanstvena i inženjerska stručnost

• Mapiranje protoka materijala kroz proizvodni proces i prateće procese koji stvaraju emisije, uključujući utvrđivanje relevantnih točaka na kojima se prikupljaju izvorni podaci. To može biti osobito važno u razmatranju je li utvrđivanje izvora emisija potpuno.

• Analiza kemijskih i fizičkih odnosa između ulaznih materijala, procesa i izlaza te odnosa između emisija i drugih varijabli. Sposobnost razumijevanja i analize tih odnosa često će biti važna u oblikovanju analitičkih postupaka.

• Utvrđivanje učinka nesigurnosti na izvješće o SP.

• Poznavanje politika i postupaka kontrole kvalitete koji su implementirani u testnim laboratorijima, bilo internim ili vanjskim.

• Iskustvo s određenim industrijama i povezanim procesima stvaranja i uklanjanja emisija. Postupci za kvantifikaciju emisija iz opsega 1 uvelike se razlikuju ovisno o uključenim industrijama i procesima, primjerice, vrsta elektrolitičkih procesa u proizvodnji aluminija; procesi izgaranja u proizvodnji električne energije pomoću fosilnih goriva i kemijski procesi u proizvodnji cementa su različiti.

• Rad fizičkih senzora i drugih metoda kvantifikacije te odabir primjerenih faktora emisija.

*Opseg izvješća o SP i angažmana* (Vidjeti točku: 17(a))

A20. Primjeri okolnosti u kojima razlozi za isključivanje poznatih izvora emisija iz izvješća o SP ili isključivanje objavljenih izvora emisija iz angažmana možda nisu razumni u danim okolnostima uključuju situacije u kojima:

• subjekt ima znatne emisije iz opsega 1, ali u izvješće o SP uključuje samo emisije iz opsega 2,

• subjekt je dio veće pravne osobe koja ima značajne emisije o kojima se ne izvješćuje zbog načina na koji je utvrđena organizacijska granica kad je vjerojatno da će to dovesti u zabludu namjeravane korisnike,

• emisije o kojima praktičar izvješćuje samo su mali dio ukupnih emisija uključenih u izvješće o SP.

*Određivanje prikladnosti predmeta* (Vidjeti točku:15)

A21. MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva od praktičara utvrđivanje je li osnovni predmet primjeren.[14] U slučaju izvješća o SP, emisije subjekta (i uklanjanja i emisijski odbici ako je primjenjivo) osnovni je predmet angažmana. Taj osnovni predmet bit će primjeren ako se, između ostalog, emisije subjekta mogu dosljedno kvantificirati primjenom prikladnih kriterija.[15]

A22. Izvori SP mogu se kvantificirati:

(a) izravnim mjerenjem (ili izravnim nadzorom) koncentracije SP i brzine protoka kontinuiranim nadzorom emisija ili periodičkim uzorkovanjem; ili

(b) mjerenjem zamjenske aktivnosti, kao što je potrošnja goriva, i izračunavanje emisija pomoću, na primjer, jednadžbi ravnoteže mase[16] faktora emisija specifičnih za subjekt ili prosječnih faktora emisija za regiju, izvor, industriju ili proces.

*Utvrđivanje prikladnosti kriterija*

Posebno razvijeni i uspostavljeni kriteriji (Vidjeti točku: 17(b))

A23. Prikladni kriteriji pokazuju sljedeće karakteristike: relevantnost, potpunost, pouzdanost, neutralnost i razumljivost. Kriteriji mogu biti »posebno razvijeni« ili mogu biti »uspostavljeni«. Na primjer, ugrađeni u zakon ili regulativu ili izdani od strane ovlaštenih ili priznatih tijela stručnjaka koja slijede transparentan uspostavljeni postupak donošenja.[17] Iako se kriteriji koje je utvrdio regulator mogu smatrati relevantnima ako je taj regulator namjeravani korisnik, neki uspostavljeni kriteriji mogu se razviti za posebnu namjenu i biti neprikladni za primjenu u drugim okolnostima. Na primjer, kriteriji koje je razvio regulator i koji uključuju faktore emisija za određenu regiju mogu dati obmanjujuće informacije ako se upotrebljavaju za emisije u drugoj regiji; ili kriteriji koji su osmišljeni za izvješćivanje samo o određenim regulatornim aspektima emisija mogu biti neprikladni za izvješćivanje namjeravanih korisnika osim za regulatora koji je uspostavio kriterije.

A24. Posebno razvijeni kriteriji mogu biti primjereni ako, na primjer, subjekt ima vrlo specijalizirane strojeve ili objedinjuje informacije o emisijama iz različitih jurisdikcija u kojima se uspostavljeni kriteriji koji se upotrebljavaju u tim jurisdikcijama međusobno razlikuju. Posebna pozornost može biti potrebna pri procjeni neutralnosti i drugih obilježja posebno razvijenih kriterija, osobito ako se većim dijelom ne temelje na uspostavljenim kriterijima koji se općenito koriste u subjektovoj industriji ili regiji ili nisu dosljedni u odnosu na takve kriterije.

[14] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 24 (b)(i)

[15] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 24 (b)(ii)

[16] To jest, izjednačavanje količine tvari koja ulazi i izlazi iz definirane granice, na primjer, količina ugljika u gorivu na bazi ugljikovodika koja ulazi u uređaj za izgaranje jednaka je količini ugljika koja izlazi iz uređaja u obliku ugljičnog dioksida.

[17] MSIU 3000 (izmijenjen), točke do A45 do A48

A25. Kriteriji mogu obuhvaćati uspostavljene kriterije dopunjene objavljivanjima u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP, o posebnim granicama, metodama, pretpostavkama, faktorima emisija itd. U nekim slučajevima uspostavljeni kriteriji možda nisu prikladni, čak i ako su dopunjeni objavljivanjima u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP, na primjer, kad ne obuhvaćaju pitanja navedena u točki 17 (b).

A26. Treba napomenuti da razina uvjerenja ne utječe na prikladnost kriterija, to jest ako kriteriji nisu prikladni za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, onda također nisu prikladni za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obrnuto.

*Poslovne operacije uključene u organizacijsku granicu subjekta* (Vidjeti točke: 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27. Određivanje poslovnih operacija u vlasništvu ili pod kontrolom subjekta koje subjekt treba uključiti u izvješće subjekta o SP poznato je kao određivanje organizacijske granice subjekta. U nekim slučajevima zakonom ili regulativom utvrđuju se granice subjekta za izvješćivanje o emisijama SP u regulatorne svrhe. U drugim slučajevima primjenjivi kriteriji mogu dopustiti odabir između različitih metoda za određivanje organizacijske granice subjekta, na primjer, kriteriji mogu dopustiti odabir između pristupa koji usklađuje izvještaj subjekta o SP subjekta s njegovim financijskim izvještajima i drugog pristupa koji, primjerice, zajedničke pothvate ili društva u kojima postoji sudjelujući interes tretira na drugačiji način. Određivanje organizacijske granice subjekta može zahtijevati analizu složenih organizacijskih struktura kao što su zajednički pothvati, partnerstva i trustovi te složeni ili neuobičajeni ugovorni odnosi. Na primjer, objekt može biti u vlasništvu jedne strane, njime upravlja druga strana, a obrađuje materijale isključivo za drugu stranu.

A28. Određivanje organizacijske granice subjekta razlikuje se od onoga što neki kriteriji opisuju kao određivanje »operativne granice« subjekta. Operativna granica odnosi se na to koje će kategorije emisija opsega 1, 2 i 3 biti uključene u izvješće o SP, a određuje se nakon postavljanja organizacijske granice.

*Adekvatna objavljivanja* (Vidjeti točke: 17(b)(iv), 74(d))

A29. U regulatornim režimima objavljivanja, ona objavljivanja koja su navedena u relevantnom zakonu ili regulativi prikladna su za izvješćivanje regulatora. Objavljivanje u izvješću o SP o pitanjima kao što su sljedeća može biti potrebno u situacijama dobrovoljnog izvješćivanja kako bi namjeravani korisnici razumjeli značajne prosudbe donesene u pripremi izvješća o SP:

(a) koje su poslovne operacije uključene u organizacijsku granicu subjekta i koja metoda se koristi za određivanje te granice ako primjenjivi kriteriji dopuštaju izbor između različitih metoda (Vidjeti točke A27 – A28);

b) koje su značajne metode kvantifikacije i politike izvješćivanja, odabrane, uključujući:

(i) metodu koja se koristi za određivanje emisija iz opsega 1 i opsega 2 uključena je u izvješće o SP (Vidjeti točku: A30.);

(ii) sva značajna tumačenja donesena u primjeni primjenjivih kriterija u okolnostima subjekta, uključujući izvore podataka i, kada su dopušteni odabiri između različitih metoda ili se koriste metode specifične za subjekt, objavljivanje korištene metode i obrazloženje za takvo postupanje; i

(iii) kako subjekt određuje treba li preinačiti prethodno prijavljene emisije.

c) kategorizacija emisija u izvješću o SP. Kao što je navedeno u točki A14., ako izvješće o SP uključuje uklanjanje SP koje bi subjekt inače emitirao u atmosferu, i emisije i uklanjanja obično se navode u izvješću o SP na bruto osnovi, odnosno i izvor i ponor kvantificirani su u izvješću o SP;

d) navod o nesigurnostima koje su relevantne za kvantifikaciju emisija subjekta, uključujući: njihove uzroke; način na koji su one riješene; njihove učinke na izvješće o SP; i, ako izvješće o SP uključuje emisije iz opsega 3, objašnjenje: (Vidjeti točke: A31– A34)

(i) vrste emisija iz opsega 3, uključujući navod o tome da nije izvedivo da subjekt u svoje izvješće o SP uključi sve emisije iz opsega 3; i

(ii) osnove za odabir uključenih izvora emisija iz opsega 3; i

e) promjene, ako postoje, u pitanjima navedenima u ovom stavku ili u drugim pitanjima koja bitno utječu na usporedivost izvješća o SP s prethodnim razdobljem ili baznom godinom.

Emisije iz opsega 1 i 2

A30. Kriteriji obično zahtijevaju da se sve značajne emisije opsega 1, opsega 2 ili zajedno iz opsega 1 i opsega 2 uključe u izvješće o SP. Ako su neke emisije iz opsega 1 ili opsega 2 isključene, važno je da se u obrazloženju izvješća o SP objavi osnova za utvrđivanje koje su emisije uključene i koje su isključene, osobito ako one koje su uključene vjerojatno neće biti najveće za koje je subjekt odgovoran.

Emisije iz opsega 3

A31. Iako neki kriteriji zahtijevaju izvješćivanje o posebnim emisijama iz opsega 3, uključivanje emisija iz opsega 3 je češće neobavezno jer bi gotovo svakom subjektu bilo neizvedivo pokušati kvantificirati puni opseg svojih neizravnih emisija budući da to uključuje sve izvore prema gore i dolje u lancu opskrbe subjekta. Za neke subjekte izvješćivanje o određenim kategorijama emisija iz opsega 3 daje važne informacije za namjeravane korisnike. Na primjer, ako su emisije iz opsega 3 subjekta znatno veće od njegovih emisija iz opsega 1 i opsega 2, kao što je to slučaj s mnogim subjektima iz uslužnog sektora. U tim slučajevima praktičar može smatrati neprimjerenim poduzeti angažman s izražavanjem uvjerenja ako značajne emisije iz opsega 3 nisu uključene u izvješće o SP.

A32. Ako su neki izvori emisija iz opsega 3 uključeni u izvješće o SP, važno je da je osnova za odabir izvora koje treba uključiti razumna, osobito ako oni koji su uključeni vjerojatno nisu najveći izvori za koje je subjekt odgovoran.

A33. U nekim slučajevima subjekt može voditi evidencije o izvornim podacima koji se upotrebljavaju za kvantificiranje emisija iz opsega 3. Na primjer, subjekt može voditi detaljnu evidenciju kao osnovu za kvantificiranje emisija povezanih s putovanjima zaposlenika zrakoplovima. U nekim drugim slučajevima izvorni podaci koji se upotrebljavaju za kvantificiranje emisija iz opsega 3. mogu se održavati u dobro kontroliranom i pristupačnom izvoru izvan subjekta. Međutim, ako to nije slučaj, malo je vjerojatno da će praktičar moći pribaviti dostatne primjerene dokaze u vezi s takvim emisijama iz opsega 3. U takvim slučajevima može biti primjereno iz angažmana isključiti izvore emisija iz opsega 3.

A34. Također može biti primjereno iz angažmana isključiti emisije iz opsega 3 ako metode kvantifikacije koje se koriste

uvelike ovise o procjeni i dovode do visokog stupnja nesigurnosti izvještaja o emisijama. Na primjer, različite metode kvantifikacije za procjenu emisija povezanih sa zračnim prometom mogu dati znatno različite kvantifikacije čak i kada se upotrebljavaju identični izvorišni podaci. Ako su takvi izvori emisija iz opsega 3 uključeni u angažman, važno je da se korištene metode kvantifikacije odaberu objektivno i da su u potpunosti opisane zajedno s nesigurnostima koje su povezane s njihovom uporabom.

*Odgovornost subjekta za pripremu izvješća o SP* (Vidjeti točke: 17(c)(ii), 76(d))

A35. Kao što je navedeno u točki A70, za neke angažmane zabrinutost u pogledu stanja i pouzdanosti evidencija subjekta može dovesti do zaključka praktičara da je malo vjerojatno da će biti dostupno dovoljno primjerenih dokaza koji bi potkrijepili nemodificirani zaključak o izvješću o SP. To se može dogoditi kada subjekt ima malo iskustva s pripremom SP izvješća. U takvim okolnostima može biti primjerenije da kvantifikacija i izvješćivanje o emisijama podliježu angažmanu o dogovorenim postupcima ili savjetodavnom angažmanu kao pripremi za angažman s izražavanjem uvjerenja u kasnijem razdoblju.

*Tko je razvio kriterije* (Vidjeti točku: 17(c)(iii))

A36. Ako je izvješće o SP pripremljeno za regulatorni režim objavljivanja ili sustav trgovanja emisijama u kojima su propisani primjenjivi kriteriji i oblik izvješćivanja, iz okolnosti angažmana vjerojatno proizlazi da je regulator ili tijelo zaduženo za sustav razvilo kriterije. Međutim, u situacijama dobrovoljnog izvješćivanja možda nije jasno tko je razvio kriterije, osim ako to nije navedeno u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP.

*Izmjena uvjeta angažmana* (Vidjeti točke: 15, 18)

A37. MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva da praktičar ne pristane na izmjenu uvjeta angažmana ako za to ne postoji razumno obrazloženje.[18] Zahtjev za izmjenu opsega angažmana možda neće imati razumno obrazloženje ako se, primjerice, zatraži da se određeni izvori emisija izuzmu iz opsega angažmana zbog vjerojatnosti da bi zaključak praktičara mogao biti modificiran.

**Planiranje** (Vidjeti točku: 19)

A38. Pri utvrđivanju sveobuhvatne strategije angažmana može biti relevantno razmotriti naglasak koji se stavlja na različite aspekte oblikovanja i implementacije informacijskog sustava SP. Na primjer, u nekim je slučajevima subjekt možda bio osobito svjestan potrebe za adekvatnom unutarnjom kontrolom kako bi se osigurala pouzdanost informacija o kojima se izvještava, dok se u drugim slučajevima subjekt možda više usredotočio na točno određivanje znanstvenih, operativnih ili tehničkih obilježja informacija koje treba prikupiti.

A39. Manje angažmane ili jednostavnije angažmane (Vidjeti točku: A19) može obavljati vrlo mali angažirani tim. S manjim timom, koordinacija i komunikacija između članova tima je lakša. Uspostava sveobuhvatne strategije angažmana za manji angažman ili za jednostavniji angažman ne mora biti složen ili dugotrajan posao. Na primjer, kratak memorandum, koji se temelji na raspravama sa subjektom, može poslužiti kao dokumentirana strategija angažmana ako obuhvaća pitanja navedena u točki 19.

A40. Praktičar može odlučiti razgovarati o elementima planiranja sa subjektom pri određivanju opsega angažmana ili olakšati provedbu angažmana i upravljanje angažmanom (na primjer, koordinirati neke od planiranih postupaka s radom osoblja subjekta). Iako se te rasprave često odvijaju, sveobuhvatna strategija angažmana i plan angažmana i dalje su odgovornost praktičara. Pri raspravi o pitanjima uključenima u sveobuhvatnu strategiju angažmana ili plan angažmana potrebno voditi računa o tome da se ne ugrozi učinkovitost angažmana. Na primjer, rasprava o vrsti i vremenskom rasporedu detaljnih postupaka sa subjektom može ugroziti učinkovitost angažmana na način da se postupci učine previše predvidljivima.

A41. Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja iterativni je proces. Tijekom praktičarevog provođenja planiranih postupaka, pribavljeni dokazi mogu uzrokovati da praktičar izmijeni vrstu, vremenski raspored ili opseg drugih planiranih postupaka. U nekim slučajevima, praktičaru mogu na pažnju doći informacije koje se znatno razlikuju od očekivanih u ranijoj fazi angažmana. Na primjer, sustavne pogreške otkrivene pri izvođenju postupaka na lokaciji u odabranim objektima mogu ukazivati na to da je potrebno posjetiti dodatne objekte.

*Planiranje korištenja praktičarevog stručnjaka ili drugog praktičara* (Vidjeti točku: 19(e))

A42. Angažman može obavljati multidisciplinarni tim koji uključuje jednog ili više stručnjaka, osobito u relativno složenim angažmanima kad je vjerojatno da će biti potrebna stručna kompetencija u kvantifikaciji emisija i izvješćivanju o njima (Vidjeti točku: A19.). MSIU 3000 (izmijenjen) sadržava niz zahtjeva u pogledu korištenja rada stručnjaka koje će možda trebati razmotriti u fazi planiranja pri utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega resursa potrebnih za obavljanje angažmana.[19]

A43. Rad drugog praktičara može se koristiti u odnosu na, primjerice, tvornicu ili drugi oblik objekta na udaljenoj lokaciji; ovisno društvo, odjel ili ogranak u stranoj jurisdikciji; ili zajednički pothvat ili društvo u kojem postoji sudjelujući interes. Relevantna razmatranja kad angažirani tim planira zatražiti od drugog praktičara obavljanje rada na informacijama koje treba uključiti u izvješće o SP mogu uključivati:

- razumije li i pridržava li se drugi praktičar etičkih zahtjeva koji su relevantni za angažman, a osobito je li neovisan;
- profesionalne kompetencije drugog praktičara;
- opseg sudjelovanja angažiranog tima u radu drugog praktičara;
- djeluje li drugi praktičar u regulatornom okruženju koje aktivno nadzire tog praktičara.

**Značajnost u planiranju i obavljanju angažmana**

*Određivanje značajnosti pri planiranju angažmana* (Vidjeti točke: 20 – 21)

A44. Kriteriji mogu razrađivati koncept značajnosti u kontekstu pripreme i prezentacije izvješća o SP. Iako kriteriji mogu razrađivati značajnost u različitim terminima, pojam značajnosti općenito uključuje:

- pogrešna prikazivanja, uključujući propuste, smatraju se značajnima ako se od njih, pojedinačno ili skupno, može razumno očekivati da imaju utjecaj na relevantne odluke korisnika donesene na temelju izvješća o SP;

[18] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 29.

[19] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 45(c), 52. i 54.

• prosudbe o značajnosti donose se s obzirom na okolnosti u okruženju i na njih utječe veličina ili vrsta pogrešnog prikazivanja ili kombinacija toga dvoga; i

• prosudbe o pitanjima koja su značajna za namjeravane korisnike izvješća o SP temelje se na razmatranju zajedničkih potreba za informacijama namjeravanih korisnika kao grupe. Osim ako je angažman osmišljen kako bi se zadovoljile posebne potrebe određenih korisnika za informacijama, obično se ne razmatra mogući učinak pogrešnih prikaza na određene korisnike, čije potrebe za informacijama mogu uvelike varirati.

A45. Takva razrada, ako je prisutna u primjenjivim kriterijima, pruža referentni okvir praktičaru u određivanju značajnosti za angažman. Ako primjenjivi kriteriji ne uključuju razradu pojma značajnosti, prethodno navedene značajke pružaju praktičaru takav referentni okvir.

A46. Određivanje značajnosti od strane praktičara stvar je profesionalne prosudbe i na nju utječe percepcija praktičara o zajedničkim potrebama za informacijama namjeravanih korisnika kao skupine. U tom kontekstu, razumno je ako praktičar pretpostavi da namjeravani korisnici:

(a) imaju razumno znanje o aktivnostima povezanima s SP i voljni su s razumnom pažnjom proučiti informacije u izvješću o SP;

(b) shvate da je izvješće o SP pripremljeno i o njemu je izraženo uvjerenje do razine značajnosti, te da razumiju sve koncepte značajnosti uključene u primjenjive kriterije;

(c) shvate da kvantifikacija emisija uključuje nesigurnosti (Vidjeti točke: A54 – A59); i

(d) donose razumne odluke na temelju informacija iz izvješća o SP.

A47. Namjeravani korisnici i njihove potrebe za informacijama mogu biti, na primjer:

• Ulagatelji i drugi dionici, kao što su dobavljači, kupci, zaposlenici i šira zajednica u slučaju dobrovoljnih objavljivanja. Njihove potrebe za informacijama mogu se odnositi na odluke o kupnji ili prodaji vlasničkog kapitala u subjektu; kreditiranju subjekta, trgovanju s njime ili zapošljavanju u subjektu; ili davanju izjave subjektu ili drugima, primjerice, od strane političara.

• Sudionici na tržištu u slučaju sustava trgovanja emisijama, čije se potrebe za informacijama mogu odnositi na odluke o trgovini utrživim instrumentima (kao što su dozvole, krediti ili dopuštene emisijske jedinice) koje je sustav stvorio ili izriče novčane kazne ili druge kazne na temelju prekomjernih emisija.

• Regulatori i tvorci politika u slučaju regulatornog režima objavljivanja. Njihove potrebe za informacijama mogu se odnositi na monitoring usklađenosti s režimom objavljivanja i na širok raspon odluka vladine politike koje se odnose na ublažavanje klimatskih promjena i prilagodbu njima, obično na temelju agregiranih informacija.

• Menadžment i oni zaduženi za upravljanje subjektom koji za strateške i operativne odluke upotrebljavaju informacije o emisijama, kao što je odluka o odabiru između alternativnih tehnologija i odluka o ulaganju i dezinvestiranju, možda u očekivanju regulatornog režima objavljivanja ili ulaska u sustav trgovanja emisijama.

Praktičar možda neće moći identificirati sve one koji će pročitati izvješće o uvjerenju, osobito ako postoji veliki broj ljudi koji mu imaju pristup. U takvim slučajevima, osobito kada je vjerojatno da će mogući korisnici imati širok raspon interesa u vezi s emisijama, namjeravani korisnici mogu biti ograničeni na glavne dionike sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici mogu se identificirati na različite načine, primjerice, dogovorom između praktičara i angažirane strane, ili zakonom ili propisom.

A48. Prosudbe o značajnosti donose se s obzirom na okolnosti u okruženju i na njih utječu kvantitativni i kvalitativni čimbenici. Međutim, treba napomenuti da na odluke o značajnosti ne utječe razina uvjerenja, odnosno da je značajnost za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ista kao i za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

A49. Postotak se često primjenjuje na odabranu referentnu vrijednost kao početnu točku u određivanju značajnosti. Čimbenici koji mogu utjecati na utvrđivanje primjerene referentne vrijednosti i postotka uključuju:

• Elemente uključene u izvješće o SP (na primjer, emisije iz opsega 1, opsega 2 i opsega 3, emisijski odbici i eliminacije). Referentna vrijednost koja može biti primjerena, ovisno o okolnostima, su bruto iskazane emisije, odnosno agregat iskazanih emisija iz opsega 1, opsega 2 i opsega 3, prije oduzimanja bilo kakvih odbitaka ili eliminacije emisija. Značajnost se odnosi na emisije obuhvaćene zaključkom praktičara. Stoga, kada zaključak praktičara ne obuhvaća cijelo izvješće o SP, značajnost se određuje samo u odnosu na onaj dio izvješća o SP koji je obuhvaćen zaključkom praktičara kao da bi taj dio bio izvješće o SP.

• Količinu određene vrste emisije ili vrstu određenog objavljivanja. U nekim slučajevima postoje posebne vrste emisija ili objavljivanja za koje su prihvatljiva pogrešna prikazivanja manjih ili većih iznosa od značajnosti za izvješće o SP kao cjelinu. Na primjer, praktičar može smatrati prikladnim odrediti nižu ili veću značajnost emisija iz određene jurisdikcije ili određenog plina, opsega ili objekta.

• Način na koji se u izvješću o SP prezentiraju relevantne informacije, primjerice, uključuje li usporedbu emisija s prethodnim razdobljem(razdobljima), baznom godinom ili »gornjom granicom«, u kojem slučaju određivanje značajnosti u odnosu na usporedne informacije može biti relevantno razmatranje. Ako je »gornja granica« relevantna, može se utvrditi značajnost u odnosu na subjektovu alokaciju gornje granice ako je niža od iskazanih emisija.

• Relativnu volatilnost emisija. Na primjer, ako se emisije znatno razlikuju od razdoblja do razdoblja, može biti primjereno odrediti značajnost u odnosu na donji kraj raspona fluktuacije, čak i ako je iznos tekućeg razdoblja viši.

• Zahtjeve primjenjivih kriterija. U nekim slučajevima primjenjivi kriteriji mogu odrediti prag točnosti i to se može smatrati značajnošću. Na primjer, u kriterijima se može navesti očekivanje da se emisije mjere pomoću ugovorenog postotka kao »praga značajnosti«. Ako je to slučaj, prag utvrđen sukladno kriterijima pruža referentni okvir praktičaru u određivanju značajnosti za angažman.

A50. Kvalitativni čimbenici mogu uključivati:

• izvore emisija,

• vrste uključenih plinova,

• kontekst u kojem će se koristiti informacije iz izvješća o SP (na primjer, jesu li informacije namijenjene za uporabu u sustavu trgovanja emisijama, jesu li namijenjene regulatoru ili su za uključivanje u široko distribuirano izvješće o održivosti); i vrste odluka koje će namjeravani korisnici vjerojatno donijeti,

• postoje li jedna ili više vrsta emisija ili objavljivanja na koje je usmjerena pozornost namjeravanih korisnika, primjerice, plinovi koji, osim što doprinose klimatskim promjenama, oštećuju ozonski omotač,

• vrstu subjekta, njegove strategije za klimatske promjene i napredak prema povezanim ciljevima,

• industriju i gospodarsko i regulatorno okruženje u kojem subjekt posluje.

*Promjene tijekom odvijanja angažmana* (Vidjeti točku: 22)

A51. Značajnost će možda trebati izmijeniti zbog promjene okolnosti tijekom angažmana (na primjer, prodaje velikog dijela poslovanja subjekta), novih informacija ili promjene u praktičarevom razumijevanju subjekta i njegovih poslovnih operacija kao rezultat obavljanja postupaka. Na primjer, tijekom angažmana može postati očito da će se stvarne emisije vjerojatno znatno razlikovati od onih koje su se prvotno upotrebljavale za određivanje značajnosti. Ako tijekom angažmana praktičar zaključi da je primjerena niža značajnost za izvješće o SP (i, ako je primjenjivo, razine značajnosti ili razine (razina) značajnosti za određene vrste emisija ili objavljivanja) od one koja je prvotno utvrđena, možda će biti potrebno izmijeniti značajnost za provedbu te vrstu, vremenski raspored i opseg daljnjih postupaka.

**Razumijevanje subjekta i njegova okruženja, uključujući subjektove interne kontrole, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja** (Vidjeti točke: 23 – 26)

A52. Praktičar koristi profesionalnu prosudbu kako bi utvrdio opseg razumijevanja i vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji su potrebni za dobivanje razumnog ili ograničenog uvjerenja, ovisno o tome što je primjereno. Za praktičara je glavno jesu li razumijevanje koje je stečeno te utvrđivanje i procjena rizika dovoljni za postizanje cilja navedenog u ovom MSIU-u. Dubina razumijevanja koja se zahtijeva od praktičara manja je od dubine koju ima menadžment u upravljanju subjektom, a dubina razumijevanja i vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja manji su za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.

A53. Stjecanje razumijevanja te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja iterativan je proces. Postupci za stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja te za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja sami po sebi ne pružaju dovoljno primjerenih dokaza na kojima bi se temeljio zaključak o uvjerenju.

Neizvjesnost (Vidjeti točke: 23(b)(i)c, 76(e))

A54. Proces kvantifikacije SP rijetko može biti 100% točan zbog:

*(a) Znanstvene nesigurnosti*: ona nastaje zbog nepotpunih znanstvenih spoznaja o mjerenju SP-ova. Na primjer, stopa sekvestracije SP u biološkim ponorima i vrijednosti »potencijala globalnog zagrijavanja« koje se koriste za kombiniranje emisija različitih plinova i njihovo iskazivanje kao ekvivalenta ugljičnog dioksida podliježu nepotpunosti znanstvenih spoznaja. Stupanj do kojeg znanstvena nesigurnost utječe na kvantifikaciju iskazanih emisija izvan je kontrole subjekta. Međutim, mogućnost da znanstvena nesigurnost rezultira nerazumnim varijacijama iskazanih emisija može se negirati primjenom kriterija kojima se određuju određene znanstvene pretpostavke koje će se koristiti u pripremi izvješća o SP ili posebnih čimbenika u kojima su ugrađene te pretpostavke; i

*(b) Procjenidbene (ili mjerne) nesigurnosti:* one proizlaze iz procesa mjerenja i izračuna koji se koriste za kvantificiranje emisija unutar granica postojećih znanstvenih spoznaja. Nesigurnost procjene može se odnositi na podatke na kojima se temelji procjena (na primjer, može se odnositi na nesigurnost inherentnu korištenim mjernim instrumentima) ili na metodu, uključujući, ako je primjenjivo, model, koji se upotrebljava u izradi procjene (ponekad poznato kao nesigurnost parametara i modela). Subjekt često može kontrolirati stupanj nesigurnosti procjene. Smanjenje stupnja nesigurnosti procjene može uključivati veće troškove.

A55. Činjenica da je kvantificiranje subjektovih emisija podložno nesigurnosti ne znači da su emisije subjekta neprimjerene kao predmetno pitanje. Na primjer, primjenjivi kriteriji mogu zahtijevati izračun emisija iz opsega 2 iz električne energije primjenom propisanog faktora emisije na broj potrošenih kWh. Propisani faktor emisije temeljit će se na pretpostavkama i modelima koji možda nisu istiniti u svim okolnostima. Međutim, sve dok su pretpostavke i modeli razumni u danim okolnostima i primjereno objavljeni, informacije u izvješću o SP će obično moći biti predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja.

A56. Situacija iz stavka A55 može se usporediti s kvantifikacijom u skladu s kriterijima koji koriste modele i pretpostavke na temelju specifičnih okolnosti subjekta. Korištenje modela i pretpostavki specifičnih za pojedine subjekte vjerojatno će dovesti do točnije kvantifikacije od korištenja, primjerice, prosječnih faktora emisija za industriju; njime će se vjerojatno uvesti i dodatni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja u pogledu načina na koji se došlo do modela i pretpostavki specifičnih za subjekt. Kako je navedeno u točki A55., sve dok su pretpostavke i modeli razumni u danim okolnostima i primjereno objavljeni, informacije u izvješću o SP-a će obično moći biti predmetno pitanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.

A57. Međutim, u nekim slučajevima praktičar može odlučiti da nije primjereno poduzimati angažman u uvjerenju ako je učinak nesigurnosti na informacije u izvješću o SP-a vrlo visok. To može biti slučaj ako je, primjerice, znatan dio prijavljenih emisija subjekta iz fugitivnih izvora (Vidjeti točku: A8.) koji nije obuhvaćen monitoringom i metode procjene nisu dovoljno sofisticirane ili kada se znatan dio iskazanih eliminacija subjekta može pripisati biološkim ponorima. Treba napomenuti da na odluke o tome poduzeti li angažman s izražavanjem uvjerenja u takvim okolnostima ne utječe razina uvjerenja, to jest, ako razina nije primjerena za angažman izražavanjem razumnog uvjerenja, onda ta razina također nije prikladna za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obrnuto.

A58. Razrada u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP o vrsti, uzrocima i učincima nesigurnosti koje utječu na izvješće subjekta o SP upozorava namjeravane korisnike na nesigurnosti povezane s kvantifikacijom emisija. Ovo može

biti osobito važno ako namjeravani korisnici nisu odredili kriterije koji će se koristiti. Na primjer, izvješće o SP može biti dostupno širokom krugu korisnika iako su korišteni kriteriji razvijeni za određenu regulatornu svrhu.

A59. Budući da je nesigurnost značajna karakteristika svih izvješća o SP, točka 76e zahtijeva da se ona navode u izvješću o uvjerenju bez obzira na to koja su, ako postoje, objavljivanja uključena u objašnjavajuće bilješke uz izvješća o SP.[20]

*Subjekt i njegovo okruženje*

Prekidi u radu (Vidjeti točku: 23(b)(iii))

A60. Prekidi mogu uključivati incidente kao što su isključivanja koja se mogu dogoditi neočekivano ili se mogu planirati, primjerice, kao dio rasporeda održavanja. U nekim slučajevima vrsta poslovnih operacija može biti povremena, na primjer, kada se objekt koristi samo u vršnim razdobljima.

Ciljevi i strategije vezane za klimatske promjene (Vidjeti točku: 23e)

A61. Razmatranje strategije subjekta za klimatske promjene, ako postoji, i povezanih gospodarskih, regulatornih, fizičkih i reputacijskih rizika, može pomoći praktičaru pri utvrđivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, ako se subjekt obvezao da će postati ugljično neutralan, to može biti poticaj za podcjenjivanje emisija kako bi se činilo da će se cilj postići u deklariranom roku. S druge strane, ako subjekt očekuje da će u budućnosti podlijegati reguliranom sustavu trgovanja emisijama, to bi u međuvremenu moglo pružiti poticaj za preuveličavanje emisija kako bi se povećala mogućnost da na početku programa dobije više dopuštenih emisijskih jedinica.

*Postupci za stjecanje razumijevanja i utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* (Vidjeti točku: 24.)

A62. Iako je praktičar dužan provesti sve postupke iz točke 24 tijekom stjecanja potrebnog razumijevanja subjekta, praktičar nije dužan sve njih provesti za svaki aspekt tog razumijevanja.

*Analitički postupci za stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja te utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja* (Vidjeti točku: 24(b))

A63. Analitičkim postupcima koji se provode radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegova okruženja te utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja mogu se utvrditi aspekti subjekta kojih praktičar nije bio svjestan i koji mogu pomoći u procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kako bi se pružila osnova za oblikovanje i implementaciju odgovora na procijenjene rizike. Analitički postupci mogu uključivati, primjerice, usporedbu emisija SP iz različitih objekata s podacima o proizvodnji za te objekte.

A64. Analitički postupci mogu pomoći u utvrđivanju postojanja neuobičajenih događaja te količina, omjera i trendova koji bi mogli ukazivati na pitanja koja imaju implikacije za angažman. Neobični ili neočekivani odnosi koji su identificirani mogu pomoći praktičaru pri utvrđivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.

A65. Međutim, ako se u takvim analitičkim postupcima upotrebljavaju podaci agregirani na visokoj razini (što može biti situacija s analitičkim postupcima koji se provode radi razumijevanja subjekta i njegova okruženja te utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja), rezultati tih analitičkih postupaka pružaju samo široku početnu naznaku o tome postoji li možda do značajno pogrešno prikazivanje. U skladu s tim, u takvim slučajevima razmatranje drugih dokaza prikupljenih pri utvrđivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zajedno s rezultatima takvih analitičkih postupaka može pomoći praktičaru u razumijevanju i procjeni rezultata analitičkih postupaka.

*Promatranje i provjeravanje* (Vidjeti točku: 24.(c))

A66. Promatranje se sastoji od promatranja procesa ili postupka koji provode drugi, primjerice, praktičarevo promatranje monitoring uređaja kojeg kalibrira osoblje subjekta ili promatranje obavljanja kontrolnih aktivnosti. Promatranje pruža dokaze o provedbi procesa ili postupka, ali je ograničeno na vremensku točku u kojoj se promatranje odvija i činjenicu da čin promatranja može utjecati na način na koji se proces ili postupak obavlja.

A67. Provjeravanje uključuje:

(a) provjeravanje evidencija ili dokumenata, bilo unutarnjih ili vanjskih, u papirnatom obliku, elektroničkom obliku ili na drugim medijima, na primjer, kalibracijski zapisi uređaja za monitoring. Provjeravanjem evidencija i dokumenata pružaju se dokazi različitih stupnjeva pouzdanosti, ovisno o njihovoj vrsti i izvoru te, u slučaju internih evidencija i dokumenata, o učinkovitosti kontrola nad njihovim sastavljanjem; ili

(b) fizički pregled, primjerice, kalibracijskog uređaja.

A68. Promatranje i provjeravanje mogu podupirati upite postavljene menadžmentu i drugima te također mogu pružiti informacije o subjektu i njegovom okruženju. Primjeri takvih postupaka uključuju promatranje ili provjeravanje sljedećeg:

- subjektovih poslovnih operacija. Procesi promatranja i oprema, uključujući opremu za monitoring, u objektima mogu biti osobito važni ako su značajne emisije iz opsega 1 uključene u izvješće o SP,
- dokumenata (kao što su planovi i strategije za ublažavanje emisija), evidencija (kao što su kalibracijski zapisi i rezultati ispitnih laboratorija) te priručnika s pojedinostima o postupcima prikupljanja informacija i internim kontrolama,
- izvješća pripremljenih za menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje, kao što su unutarnja ili vanjska izvješća o sustavima upravljanja okolišem subjekta.
- Izvješća koja je pripremio menadžment (kao što su tromjesečna izvješća menadžmenta) i oni koji su zaduženi za upravljanje (kao što je zapisnik sa sastanaka upravnog odbora).

*Razumijevanje subjektovih internih kontrola* (Vidjeti točke: 25O – 26R)

A69. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja od praktičara se ne zahtijeva stjecanje razumijevanja svih sastavnica internih kontrola subjekta koje su relevantne za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje kao što je potrebno u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Povrh toga, praktičar nije dužan ocijeniti oblikovanje kontrola i utvrditi jesu li implementirane. Stoga, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, iako je često primjereno postaviti upite subjektu o kontrolnim aktivnostima i monitoringu kontrola relevantnih za kvantifikaciju i izvješćivanje o emisijama, često neće biti potrebno stjecanje detaljnog razumijevanja tih komponenti internih kontrola subjekta.

[20] Vidjeti i MSIU 3000 (izmijenjen), točka 69 (e).

A70. Praktičarevo razumijevanje relevantnih sastavnica internih kontrola može podići sumnje o tome je li praktičaru dostupno dovoljno primjerenih dokaza za dovršetak angažmana. Na primjer (vidjeti i točke A71 – A72, A92 – A93 i A96):

• Zabrinutost u pogledu integriteta osoba koje pripremaju izvješće o SP može biti toliko ozbiljna da uzrokuje da praktičar zaključi da je rizik menadžmentovog pogrešnog prikazivanja u izvješću o SP takav da se angažman ne može obaviti.

• Zabrinutost u pogledu stanja i pouzdanosti evidencije subjekta može dovesti do toga da praktičar zaključi da je malo vjerojatno da će biti dostupno dovoljno primjerenih dokaza koji bi potkrijepili nemodificirani zaključak o izvješću o SP.

*Kontrolne aktivnosti relevantne za angažman* (Vidjeti točku: 25R(d))

A71. Na prosudbu praktičara o tome jesu li određene kontrolne aktivnosti relevantne za angažman može utjecati razina sofisticiranosti, dokumentacije i formalnosti informacijskog sustava subjekta, uključujući povezane poslovne procese, relevantne za izvješćivanje o emisijama. Kako se izvješćivanje o emisijama razvija, može se očekivati da će se tako razvijati i razina sofisticiranosti, dokumentacije i formalnosti informacijskih sustava i povezanih kontrolnih aktivnosti relevantnih za kvantifikaciju i izvješćivanje o emisijama.

A72. U slučaju vrlo malih subjekata ili nerazvijenih informacijskih sustava, određene kontrolne aktivnosti vjerojatno će biti jednostavnije, manje dobro dokumentirane i mogu postojati samo neformalno. Kad je to slučaj, manje je vjerojatno da će praktičar ocijeniti da je potrebno razumjeti određene kontrolne aktivnosti kako bi procijenio rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i oblikovao daljnje postupke koji odgovaraju procijenjenim rizicima. U nekim reguliranim sustavima, s druge strane, može se zahtijevati da se informacijski sustav i kontrolne aktivnosti formalno dokumentiraju, a njihov dizajn odobri regulator. Međutim, čak i u nekim od tih slučajeva ne mogu se dokumentirati svi relevantni tokovi podataka i povezane kontrole. Na primjer, može biti vjerojatnije da su kontrolne aktivnosti u pogledu prikupljanja izvornih podataka iz kontinuiranog praćenja sofisticirane, dobro dokumentirane i formalnije od kontrolnih aktivnosti u pogledu naknadne obrade podataka i izvješćivanja (vidjeti i točke A70, A92 – A93 i A96).

*Ostali angažmani obavljeni za subjekt* (Vidjeti točku: 27))

A73. Informacije dobivene iz drugih angažmana obavljenih za subjekt mogu se odnositi na, primjerice, aspekte subjektovog kontrolnog okruženja.

*Obavljanje postupaka na lokaciji u objektima subjekta* (Vidjeti točku: 31)

A74. Obavljanje promatranja i provjeravanja, kao i drugih postupaka, na lokaciji u objektu (koji se često naziva »posjet lokaciji«) može biti važno za građenje razumijevanja subjekta koje praktičar razvija provođenjem postupaka u sjedištu. Budući da se može očekivati da će razumijevanje subjekta od strane praktičara te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja biti sveobuhvatniji za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, broj objekata u kojima se postupci provode na lokaciji u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja obično će biti veći nego u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

A75. Izvođenje postupaka na lokaciji u objektu (ili uključivanje drugog praktičara za provedbu takvih postupaka u ime praktičara) može se obaviti kao dio planiranja, pri provođenju postupaka za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ili pri reagiranju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Izvođenje postupaka u značajnim objektima često je osobito važno za angažman koji se prvi put obavlja pri razmatranju potpunosti izvora iz opsega 1 i ponora uključenih u izvješće o SP te pri utvrđivanju jesu li sustavi prikupljanja i obrade podataka subjekta i njegove tehnike procjene primjereni u odnosu na osnovne fizičke procese i povezane nesigurnosti.

A76. Kako je navedeno u točki A74, postupci na lokaciji u objektu mogu biti važni za nadograđivanje na razumijevanje subjekta kojeg praktičar razvija provođenjem postupaka u sjedištu. Za mnoge angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja praktičar će također prosuditi je li potrebno provesti postupke na lokaciji u svakom značajnom objektu kako bi se odgovorilo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, osobito kad subjekt ima više značajnih objekata s emisijama iz opsega 1. Za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja ako subjekt ima niz značajnih objekata s emisijama iz opsega 1, smislena razina uvjerenja možda se neće moći postići bez obavljanja postupaka od strane praktičara na odabranim objektima. Ako subjekt ima značajne objekte s emisijama iz opsega 1, a praktičar utvrdi da praktičar (ili drugi praktičar u njegovo ime) ne može provesti djelotvorne i učinkovite postupke na lokaciji u objektu), alternativni postupci mogu uključivati jedan ili više sljedećih postupaka:

• uvid u izvorne dokumente, dijagrame protoka energije i dijagrame toka materijala,

• analizu odgovora na upitnik dobivenih od menadžmenta objekta.

• provjeru satelitskih snimaka objekta.

A77. Kako bi dobio adekvatnu pokrivenost ukupnih emisija, osobito u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, praktičar može odlučiti da je primjereno obavljati postupke na lokaciji u odabranim objektima koji nisu značajni objekti. Čimbenici koji mogu biti relevantni za takvu odluku uključuju sljedeće:

• prirodu emisija u različitim objektima. Na primjer, vjerojatnije je da bi praktičar mogao odabrati posjet objektu s emisijama iz opsega 1 nego objektu sa samo emisijama iz opsega 2. U potonjem slučaju vjerojatnije je da će ispitivanje računa za energiju u glavnom uredu biti primarni izvor dokaza.

• broj i veličinu objekata te njihov doprinos ukupnim emisijama;

• koriste li objekti različite procese ili procese koji koriste različite tehnologije. Ako je to slučaj, može biti primjereno obaviti postupke na lokaciji u odabranim objektima koristeći različite procese ili tehnologije.

• metode koje se koriste u različitim objektima za prikupljanje informacija o emisijama;

• iskustvo relevantnog osoblja u različitim objektima;

• mijenjanje odabira objekata tijekom vremena.

*Interna* revizija (Vidjeti točku: 32.)

A78. Subjektova funkcija interne revizije vjerojatno će biti relevantna za angažman ako je vrsta odgovornosti i aktivnosti funkcije interne revizije povezana s kvantifikacijom emisija i izvješćivanjem o njima, a praktičar očekuje da će koristiti rad funkcije interne revizije kako bi izmijenio vrstu ili vremenski raspored ili smanjio opseg postupaka koje treba provesti.

*Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP* (Vidjeti točke: 33O(a) – 33R(a))

A79. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP odnose se na rizike koji se prožimajuće odnose na izvješće o SP u cjelini. Rizici te vrste nisu nužno rizici koji se mogu utvrditi u odnosu na određenu vrstu emisije ili razinu objavljivanja. Umjesto toga, oni predstavljaju okolnosti koje mogu povećati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja više općenito, na primjer, menadžmentovim prekoračenjem interne kontrole. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP mogu biti osobito relevantni za praktičarevo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji proizlaze iz prijevare.

A80. Rizici na razini izvješća o SP mogu osobito proizaći iz manjkavog kontrolnog okruženja. Na primjer, nedostaci kao što je nedostatak kompetentnosti menadžmenta mogu imati prožimajući učinak na izvješće o SP i mogu zahtijevati sveobuhvatnu reakciju praktičara. Ostali rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP mogu uključivati, na primjer:

- Neadekvatni, slabo kontrolirani ili slabo dokumentirani mehanizmi za prikupljanje podataka, kvantificiranje emisija i pripremu izvješća o SP.
- Nepostojanje kompetencija osoblja u prikupljanju podataka, kvantificiranju emisija i pripremi izvješća o SP.
- Neuključenost menadžmenta u kvantificiranje emisija i pripremu izvješća o SP.
- Netočno i nepotpuno utvrđivanje izvora SP.
- Rizik prijevare, na primjer, u vezi s tržištima gdje se trguje emisijama.
- Prezentiranje informacija koje obuhvaćaju prethodna razdoblja a koja nisu dosljedno pripremljena, na primjer, zbog promijenjenih granica ili promjena u metodologijama mjerenja.
- Obmanjujuće prezentiranje informacija u izvješću o SP, na primjer, neopravdano naglašavanje osobito povoljnih podataka ili trendova.
- Nedosljedne metode kvantifikacije i politike izvješćivanja, uključujući različite metode za određivanje organizacijske granice u različitim objektima.
- Pogreške u konverziji jedinice prilikom konsolidacije informacija iz objekata.
- Neadekvatno objavljivanje znanstvenih nesigurnosti i ključnih pretpostavki povezanih s procjenama.

*Korištenje tvrdnji* (Vidjeti točke: 33O(b) – 33R(b))

A81. Praktičar koristi tvrdnje u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja i može ih koristiti u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja kako bi razmotrio različite vrste potencijalnih pogrešnih prikazivanja do kojih može doći.

A82. Izjavljujući da je izvješće o SP u skladu s primjenjivim kriterijima, subjekt implicitno ili izričito iznosi tvrdnje u vezi s kvantifikacijom, prezentiranjem i objavljivanjem emisija. Tvrdnje spadaju u sljedeće kategorije i mogu imati sljedeće oblike:

(a) Tvrdnje o kvantifikaciji emisija za razdoblje koje podliježe izražavanju uvjerenja:

(i) Nastanak – emisije koje su evidentirane nastale su i odnose se na subjekt.

(ii) Potpunost – evidentirane su sve emisije koje su trebale biti evidentirane (vidjeti točke: A30 – A34 za raspravu o potpunosti vezano za različite opsege).

(iii) Točnost – kvantifikacija emisija evidentirana je na primjeren način.

(iv) Razgraničenje razdoblja izvještavanja (eng. *cutoff*) – emisije su evidentirane u ispravnom izvještajnom razdoblju.

(v) Klasifikacija – emisije su evidentirane ispravno po vrstama.

(b) Tvrdnje o prezentaciji i objavljivanju:

(i) Nastanak i odgovornost – objavljene emisije i druga pitanja su nastala i odnose se na subjekt.

(ii) Potpunost – uključena su sva objavljivanja koja su trebala biti uključena u izvješće o SP.

(iii) Klasifikacija i razumljivost – informacije o emisijama su prikazane i opisane na primjeren način, a objavljivanja su jasno izražena.

(iv) Točnost i kvantifikacija – kvantifikacija emisija i povezane informacije uključene u izvješće o SP su objavljene na primjerena način.

(v) Dosljednost – politike kvantifikacije u skladu su s onima koje su primijenjene u prethodnom razdoblju ili su promjene tih politika opravdane te su pravilno primijenjene i adekvatno objavljene; i usporedne informacije, ako ih ima, su iskazane kao i u prethodnom razdoblju ili su na primjeren način preinačene.

*Oslanjanje na interne kontrole* (Vidjeti točku: 33R)

A83. Ako praktičareva procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole učinkovito djeluju (to jest, praktičar se namjerava osloniti na operativnu učinkovitost kontrola pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega drugih postupaka), praktičar je dužan u skladu s točkom 38R oblikovati i provesti testove operativne učinkovitosti tih kontrola.

*Uzroci rizika pogrešnih prikazivanja* (Vidjeti točku: 34)

Prijevara (Vidjeti točke: 28, 34(a))

A84. Pogrešna prikazivanja u izvješću o SP mogu nastati zbog prijevare ili pogreške. Razlikovni čimbenik između prijevare i pogreške jest u tome je li osnovna radnja koja rezultira pogrešnim prikazivanjem u izvješću o SP namjerna ili nenamjerna.

A85. Poticaji za namjerno pogrešno prikazivanje u izvješću o SP mogu nastati ako, na primjer, značajan dio naknade onih koji su izravno uključeni u postupak izvješćivanja o emisijama ili imaju priliku utjecati na njih ovisi o postizanju agresivnih ciljeva vezanih uz SP. Kao što je navedeno u točki A61, drugi poticaji za podcjenjivanje ili precjenjivanje emisija mogu proizaći iz subjektove strategije klimatske promjene, ako ona postoji, i povezanih gospodarskih, regulatornih, fizičkih i reputacijskih rizika.

A86. Iako je prijevara širok pravni koncept, za potrebe ovog MSIU-a, praktičar vodi računa o prijevari koja uzrokuje značajan pogrešan prikaz u izvješću o SP-a. Iako praktičar može posumnjati ili, u rijetkim slučajevima, utvrditi postojanje prijevare, praktičar ne utvrđuje je li prijevara doista i nastala.

Nepridržavanje zakona i regulative (Vidjeti točke: 34(b), 78(c))

A87. Ovaj MSIU razlikuje odgovornosti praktičara u pogledu usklađenosti s dvije različite kategorije zakona i regulative na sljedeći način:

(a) Općenito je poznato da odredbe zakona i regulative izravno utječu na utvrđivanje značajnih iznosa i objavljivanja u izvješću o SP u kojem se utvrđuju iskazane količine i objavljivanja u izvješću subjekta o SP. Točka 34(b) zahtijeva od praktičara da pri obavljanju postupaka propisanih točkama 33 ili 33R razmotri vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja zbog nepridržavanja odredaba takvog zakona ili regulative;

(b) Drugi zakoni ili regulativa koji nemaju izravan učinak na utvrđivanje količina i objavljivanja u izvješću o SP, ali usklađenost s njima može biti ključna za operativne aspekte poslovanja, sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem ili izbjegne značajne kazne (na primjer, usklađenost s uvjetima odobrenja za poslovanje ili usklađenost s propisima o zaštiti okoliša). Planiranje i obavljanje angažmana s profesionalnim skepticizmom, kako zahtijeva MSIU 3000 (izmijenjen),[21] važno je u kontekstu održavanja opreza spram mogućnosti da postupci koji se primjenjuju u svrhu formiranja zaključka o izvješću o SP mogu upozoriti praktičara na slučajeve utvrđenog ili sumnjivog nepridržavanja takvog zakona ili regulative.

Ostali uzroci rizika pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 34)

A88. Primjeri čimbenika iz točaka 34 (c)–(k) uključuju:

(a) Izostavljanje jednog ili više izvora emisija vjerojatnije je za izvore koji su manje očiti i koji se mogu zanemariti, kao što su fugitivne emisije.

(b) Značajne gospodarske ili regulatorne promjene mogu uključivati, na primjer, povećanje ciljeva vezanih uz obnovljivu energiju ili značajne promjene cijena dopuštenih emisijskih jedinica u okviru sustava trgovanja emisijama, što može dovesti do, na primjer, povećanog rizika pogrešne klasifikacije izvora u generatoru električne energije.

(c) Vrsta poslovanja subjekta može biti složena (na primjer, može uključivati višestruke i različite objekte i procese), diskontinuirana (na primjer, proizvodnja električne energije u vršnim opterećenjima) ili dovesti do nekoliko ili slabih odnosa između emisija subjekta i drugih mjerljivih razina aktivnosti (na primjer, tvornica za kobaltni nikal). U takvim slučajevima mogućnost smislenih analitičkih postupaka može se značajno smanjiti.

Promjene u poslovnim operacijama ili granicama (na primjer, uvođenje novih procesa ili prodaja, nabava ili eksternalizacija izvora emisija ili ponora) također mogu uvesti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (na primjer, zbog neupoznatosti s postupcima kvantifikacije ili izvješćivanja). Također, može doći do dvostrukog uračunavanja izvora emisija ili ponora zbog neadekvatne koordinacije u identifikaciji izvora i ponora u nekoj složenoj instalaciji.

(d) Odabir neprimjerene metode kvantifikacije (na primjer, izračunavanje emisija iz opsega 1 pomoću faktora emisija a primjerenije bi bilo korištenje točnije metode izravnog mjerenja). Odabir primjerene metode kvantifikacije osobito je važno kad je metoda promijenjena. To je zato što su namjeravani korisnici često zainteresirani za trendove emisija tijekom vremena ili u odnosu na baznu godinu. Neki kriteriji mogu zahtijevati da se metode kvantifikacije mijenjaju samo kad se koristi točnija metoda. Ostali čimbenici povezani s vrstom metoda kvantifikacije uključuju:

• Nepravilnu primjenu metode kvantifikacije kao što je nekalibriranje brojila ili nedovoljno često očitavanje brojila ili korištenje faktora emisija koji nije primjeren u danim okolnostima. Na primjer, faktor emisija može se temeljiti na pretpostavci o kontinuiranoj uporabi i možda nije prikladan za uporabu nakon zatvaranja.

• Složenost u metodama kvantifikacije, što će vjerojatno uključivati veći rizik pogrešnih značajnih prikazivanja, na primjer: opsežna ili složena matematička manipulacija izvornim podacima (kao što je uporaba složenih matematičkih modela); opsežna uporaba čimbenika konverzije stanja (kao što su oni za konverziju mjera tekućine u mjere plina); ili opsežna uporaba faktora konverzije jedinica (kao što su oni za konverziju imperijalnih mjera u metričke mjere).

• Promjene u metodama kvantifikacije ili ulaznim varijablama (na primjer, ako se korištena metoda kvantifikacije temelji na sadržaju ugljika u biomasi, a sastav korištene biomase se mijenja tijekom razdoblja).

(e) Značajne nerutinske emisije ili prosudbena pitanja izvor su većeg rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u odnosu na rutinske, nekompleksne emisije koje podliježu sustavnoj kvantifikaciji i izvješćivanju. Nerutinske emisije su one koje su neuobičajene, po veličini ili vrsti i koje se stoga događaju rijetko (na primjer, jednokratni događaji kao što su kvar u objektu ili veliko curenje). Prosudbena pitanja mogu uključivati razvijanje subjektivnih procjena. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja mogu biti veći zbog pitanja kao što su:

• veća intervencija menadžmenta kako bi se odredile metode kvantifikacije ili način izvješćivanja,

• veća ručna intervencija za prikupljanje i obradu podataka,

• složeni izračuni ili metode kvantifikacije i načela izvješćivanja,

• vrsta nerutinskih emisija, što subjektu može otežati provedbu učinkovitih kontrola nad rizicima,

• metode kvantifikacije i načela izvješćivanja za procjene mogu podlijegati različitim tumačenjima,

• potrebne prosudbe mogu biti subjektivne ili složene.

(f) Uključivanje emisija iz opsega 3 ako subjekt ne održava izvorne podatke upotrijebljene u kvantifikaciji ili ako su metode kvantifikacije koje se obično koriste neprecizne ili dovode do velikih razlika u iskazanim emisijama (Vidjeti točke: A31– A34).

(g) Pitanja koja praktičar može razmotriti pri stjecanju razumijevanja načina na koji subjekt donosi značajne procjene i podatke na kojima se one temelje uključuju, na primjer:

• razumijevanje podataka na kojima se temelje procjene;

• metodu, uključujući, prema potrebi, model, koji se koristi u izradi procjena;

[21] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 37.

• relevantne aspekte kontrolnog okruženja i informacijskog sustava;

• je li subjekt koristio stručnjaka;

• pretpostavke na kojima se temelje procjene;

• je li došlo ili je trebalo doći do promjene u odnosu na prethodno razdoblje u metodama za izradu procjena i, ako je došlo, zašto; i

• je li i, ako jest, kako je subjekt ocijenio učinak nesigurnosti procjene na izvješće o SP, uključujući:

o je li i, ako jest, način na koji je subjekt razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, na primjer, provođenjem analize osjetljivosti kako bi se utvrdio učinak promjena pretpostavki na procjenu;

o kako subjekt određuje procjenu kada analiza pokazuje niz scenarija ishoda procjene; i

o obavlja li subjekt monitoring ishoda procjena iz prethodnog razdoblja i je li na primjeren način reagirao na ishod tog postupka monitoringa.

A89. Primjeri drugih čimbenika koji mogu dovesti do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju:

• ljudsku pogrešku u kvantifikaciji emisija koja će se vjerojatnije pojaviti ako osoblje nije upoznato s procesima emisija ili evidentiranjem podataka ili nije dobro osposobljeno za te poslove,

• neopravdano oslanjanje na loše oblikovan informacijski sustav koji može imati malo učinkovitih kontrola, na primjer, korištenje obračunskih tablica bez adekvatnih kontrola,

• ručno podešavanje inače automatski evidentiranih razina aktivnosti, na primjer, ručni unos može biti potreban ako se mjerač plamenika preoptereti,

• značajna vanjska događanja, kao što je pojačani javni nadzor određenog objekta.

**Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci**

*Angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja* (Vidjeti točke: 8, 35 – 41R, 42O – 43R, 46)

A90. Budući da je razina uvjerenja dobivena u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja niža nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, postupci koje praktičar provodi u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrsti i vremenskom rasporedu te su manji po opsegu nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Primarne razlike između sveukupnih reakcija praktičara za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnjih postupaka za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja o izvješću o SP uključuju:

(a) Naglasak koji se stavlja na vrstu raznih postupaka kao izvora dokaza vjerojatno će se razlikovati, ovisno o okolnostima angažmana. Na primjer:

• Praktičar može prosuditi da je primjereno u okolnostima posebnog angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja staviti relativno veći naglasak na postavljanje upita osoblju subjekta i analitičke postupke a relativno manji naglasak na, ako postoje, na testove kontrola i pribavljanje dokaza iz vanjskih izvora nego što to može biti slučaj kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja.

• Ako subjekt upotrebljava opremu za kontinuirano mjerenje radi kvantificiranja tokova emisija, praktičar može u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja odlučiti reagirati na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja postavljanjem upita o učestalosti kalibriranja opreme. U istim okolnostima za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, praktičar može odlučiti pregledati evidenciju subjekta o kalibraciji opreme ili neovisno testirati njezinu kalibraciju.

• Ako subjekt spaljuje ugljen, praktičar može u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja odlučiti neovisno analizirati značajke ugljena, ali u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može odlučiti da je pregled evidencije o rezultatima laboratorijskih ispitivanja adekvatna reakcija na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.

(b) U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, daljnji provedeni postupci manji su nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. To može uključivati:

• odabir manje stavki za pregled;

• provođenje manjeg broja postupaka (na primjer, provođenje samo analitičkih postupaka u okolnostima u kojima bi se, u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, obavljali i analitički postupci i testovi detalja); ili

• izvođenje postupaka na lokaciji u manje objekata.

(c) U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja analitički postupci koji se provode kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju razvoj očekivanja o količinama ili omjerima koja su dovoljno precizna za utvrđivanje značajnih pogrešnih prikazivanja. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja analitički postupci mogu biti oblikovani kako bi se poduprla očekivanja u pogledu smjera trendova, odnosa i omjera, a ne kako bi se utvrdila pogrešna prikazivanja s razinom preciznosti koja se očekuje u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.[22]

Nadalje, kada se utvrde značajne fluktuacije, odnosi ili razlike, često se mogu dobiti primjereni dokazi u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja postavljanjem upita subjektu i razmatranje primljenih odgovora u odnosu na poznate okolnosti angažmana, bez pribavljanja dodatnih dokaza kako je propisano točkom 43(a) za slučaj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Povrh toga, pri obavljanju analitičkih postupaka u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može, na primjer:

• koristiti podatke koji su visoko agregirani, na primjer, podatke na regionalnoj razini a ne na razini objekta, ili mjesečne podatke, a ne tjedne podatke;

• koristiti podatke koji nisu bili podvrgnuti zasebnim postupcima radi testiranja njihove pouzdanosti u istoj mjeri u kojoj bi to bilo potrebno za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.

[22] To ne mora uvijek biti slučaj; na primjer, u nekim okolnostima praktičar može razviti precizno očekivanje na temelju fiksnih fizičkih ili kemijskih odnosa čak i u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

*Sveobuhvatna reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja* (Vidjeti točku: 35.)

A91. Sveobuhvatne reakcije za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP mogu uključivati:

- naglašavanje osoblju za izražavanje uvjerenja potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma;
- dodjeljivanje više iskusnijeg osoblja ili onih s posebnim vještinama ili korištenje stručnjaka;
- povećanje nadzora;
- uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti u odabir daljnjih postupaka koje treba provesti;
- uvođenje općih promjena vrste, vremenskog rasporeda ili opsega postupaka, na primjer: provođenje postupaka na kraju razdoblja umjesto na privremeni datum; ili modificiranje vrste postupaka radi pribavljanja uvjerljivijih dokaza.

A92. Na procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP, a time i na sveobuhvatnu reakciju praktičara, utječe praktičarevo razumijevanje kontrolnog okruženja. Učinkovito kontrolno okruženje može omogućiti praktičaru da ima više povjerenja u interne kontrole i pouzdanost dokaza koji se interno generiraju unutar subjekta te na taj način, na primjer, omogućiti praktičaru provedbu nekih postupaka na privremeni datum, a ne na kraju razdoblja. Međutim, nedostaci u kontrolnom okruženju imaju suprotan učinak. Na primjer, praktičar može odgovoriti na neučinkovito kontrolno okruženje:

- provođenjem više postupaka na završetku razdoblja, a ne na privremeni datum;
- pribavljanjem opsežnijih dokaza iz postupaka koji nisu testiranje kontrola;
- povećanje veličine uzoraka i opsega postupaka, kao što je broj objekata u kojima se obavljaju postupci.

A93. Stoga takva razmatranja značajno utječu na opći pristup praktičara, na primjer, na relativni naglasak na testove kontrola naspram drugih postupaka (vidjeti i točke A70– A72 i A96).

*Primjeri daljnjih postupaka* (Vidjeti točke: 37.O – 37R, 40R)

A94. Daljnji postupci mogu uključivati, na primjer:

- Ispitivanje operativne učinkovitosti kontrola nad prikupljanjem i evidentiranjem podataka o aktivnostima, kao što su kWh kupljene električne energije.
- Usklađivanje faktora emisija s primjerenim izvorima (na primjer, vladinim publikacijama) i uzimajući u obzir njihovu primjenjivost u danim okolnostima.
- Preispitivanje sporazuma o zajedničkom pothvatu i drugih ugovora relevantnih za određivanje organizacijske granice subjekta.
- Usklađivanje evidentiranih podataka s, primjerice, brojačima kilometara na vozilima u vlasništvu subjekta.
- Ponovno izračunavanje (na primjer, izračuni stanja mase i energetske mase) i usklađivanje nađenih razlika.
- Očitavanje iz opreme za kontinuirani monitoring.
- Promatranje ili ponovno obavljanje fizičkog mjerenja, kao što je uranjanje u spremnike za ulje.
- Analiza ispravnosti i prikladnosti jedinstvenih tehnika mjerenja ili kvantifikacije, osobito složenih metoda koje mogu uključivati, na primjer, petlje recikliranja ili povratne veze.
- Uzorkovanje i neovisna analiza karakteristika materijala kao što je ugljen ili promatranje tehnika uzorkovanja subjekta i pregled evidencije rezultata laboratorijskih ispitivanja.
- Provjera točnosti izračuna i prikladnosti korištenih metoda izračuna (na primjer, konverzija i agregiranje mjerenja inputa).
- Usklađivanje evidentiranih podataka s izvornim dokumentima, kao što su podaci o proizvodnji, evidencija potrošnje goriva i fakture za kupljenu energiju.

*Čimbenici koji mogu utjecati na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja* (Vidjeti točke: 37O(a) – 37R(a))

A95. Čimbenici koji mogu utjecati na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju:

- inherentna ograničenja sposobnosti mjernih instrumenata i učestalosti njihove kalibracije;
- broj, vrstu, zemljopisnu rasprostranjenost i vlasnička obilježja objekata iz kojih se prikupljaju podaci;
- broj i vrste različitih plinova i izvora emisija uključenih u izvješće o SP;
- jesu li procesi na koje se emisije odnose kontinuirani ili s prekidima i postoji li rizik poremećaja u takvim procesima;
- složenost metoda za mjerenje aktivnosti i za izračunavanje emisija, na primjer, neki procesi zahtijevaju jedinstvene metode mjerenja i izračuna;
- rizik neidentificiranih fugitivnih emisija;
- u kojoj je mjeri količina emisija u korelaciji s lako dostupnim ulaznim podacima;
- je li osoblje koje obavlja prikupljanje podataka osposobljeno za relevantne metode i kolika je učestalost promjena takvog osoblja;
- vrstu i razinu automatizacije koja se koristi u evidentiranju podataka i manipulaciji podacima;
- politike i postupke kontrole kvalitete koji se provode u ispitnim laboratorijima, bilo internim ili vanjskim;
- složenost kriterija i politika kvantifikacije i izvješćivanja, uključujući način određivanja organizacijske granice.

*Operativna učinkovitost kontrola* (Vidjeti točke: 37R(a)(ii), 38R(a))

A96. U slučaju vrlo malih subjekata ili nerazvijenih informacijskih sustava, možda neće biti mnogo kontrolnih aktivnosti koje bi praktičar mogao utvrditi ili može biti ograničen opseg u kojem je subjekt dokumentirao njihovo postojanje ili funkcioniranje. U takvim slučajevima praktičaru može biti učinkovitije obavljanje daljnjih postupaka koji su primarno različiti od testova kontrola. Međutim, u nekim rijetkim slučajevima nepostojanje kontrolnih aktivnosti ili drugih komponenti kontrole može onemogućiti pribavljanje dostatnih primjerenih dokaza (vidjeti i točke A70 – A72 i A92 – A93).

*Uvjerljivost dokaza* (Vidjeti točke: 37O(b) – 37R(b))

A97. Kako bi pribavio uvjerljivije dokaze zbog više procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar može povećati količinu dokaza ili pribaviti dokaze koji su relevantniji ili pouzdaniji, na primjer, pribavljanjem potkrepljujućih dokaza iz niza neovisnih izvora.

*Rizici za koje su potrebni testovi kontrola kako bi pružili dostatne primjerene dokaze* (Vidjeti točku: 38R(b))

A98. Kvantifikacija emisija može uključivati postupke koji su visoko automatizirani uz malu ili nikakvu ručnu intervenciju,

na primjer, ako se relevantne informacije evidentiraju, obrađuju ili iskazuju samo u elektroničkom obliku, primjerice u sustavu kontinuiranog praćenja, ili kada je obrada podataka o aktivnostima integrirana sa sustavom poslovnog ili financijskog izvještavanja koji je baziran na informacijskoj tehnologiji. U takvim slučajevima:

• dokazi mogu biti dostupni samo u elektroničkom obliku, a njihova dostatnost i primjerenost ovise o učinkovitosti kontrola nad njihovom točnošću i potpunošću,

• mogućnost nastanka nepravilnog pokretanja ili izmjene informacija koje se ne detektiraju može biti veća ako primjerene kontrole ne funkcioniraju učinkovito.

*Postupci konfirmiranja* (Vidjeti točku: 41R)

A99. Vanjski postupci konfirmiranja mogu pružiti relevantne dokaze o informacijama kao što su:

• podaci o aktivnostima koje je prikupila treća strana, kao što su podaci o: putovanju zaposlenika zrakoplovom koje je prikupio putnički agent; dotok energije u objekt koji mjeri dobavljač; ili broj prijeđenih kilometara vozilima u vlasništvu subjekta koje je zabilježio vanjski menadžer voznog parka;

• referentni podaci industrije koji se upotrebljavaju za izračun faktora emisija,

• uvjeti sporazuma, ugovora ili transakcija između subjekta i drugih strana ili informacije o tome uključuju li druge strane ili ne uključuju određene emisije u svoje izvješće o SP, kada se uzme u obzir organizacijska granica subjekta,

• rezultati laboratorijske analize uzoraka (na primjer, kalorijska vrijednost ulaznih uzoraka).

*Analitički postupci obavljeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja* (Vidjeti točke: 42.O – 42R)

A100. U mnogim slučajevima fiksna priroda fizičkih ili kemijskih odnosa između određenih emisija i drugih mjerljivih pojava omogućuje oblikovanje snažnih analitičkih postupaka (na primjer, odnos između potrošnje goriva i emisije ugljičnog dioksida i dušikovog oksida).

A101. Slično tome, može postojati razumno predvidljiv odnos između emisija i financijskih ili operativnih informacija (na primjer, odnos između emisija iz opsega 2 iz električne energije i salda glavne knjige za kupnju električne energije ili sati rada). Drugi analitički postupci mogu uključivati usporedbu informacija o emisijama subjekta s vanjskim podacima kao što su industrijski prosjeci ili analizu trendova tijekom razdoblja kako bi se utvrdile anomalije za daljnja istraživanja i trendove u razdobljima radi dosljednosti s drugim okolnostima kao što su stjecanje ili otuđenje objekata.

A102. Analitički postupci mogu biti osobito učinkoviti kada su raščlanjeni podaci lako dostupni ili kad praktičar ima razloga smatrati da su podaci koji će se koristi pouzdani, primjerice kad se preuzimaju iz dobro kontroliranog izvora. U nekim slučajevima informacijski sustav financijskog izvještavanja može sadržavati podatke koji će se upotrebljavati ili mogu biti uneseni u drugi informacijski sustav paralelno s unosom povezanih financijskih podataka i mogu biti primijenjene neke zajedničke kontrole ulaznih podataka. Na primjer, količina goriva kupljenog i evidentiranog na računima dobavljača može biti ulazna informacija pod istim uvjetima pod kojima se relevantne fakture unose u salda konta dobavljača. U nekim slučajevima podaci koji će se koristiti mogu biti integralni ulazni podaci za operativne odluke i stoga podložni pojačanom nadzoru operativnog osoblja ili podložni zasebnim postupcima vanjske revizije (na primjer, kao dio sporazuma o zajedničkom pothvatu ili nadzora regulatora).

*Postupci u vezi s procjenama* (Vidjeti točke 44.O – 45R)

A103. U nekim slučajevima može biti primjereno da praktičar ocijeni način na koji je subjekt razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode i zašto ih je odbio.

A104. U nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja može biti primjereno da praktičar poduzme jedan ili više postupaka utvrđenih u točki 45.

*Uzorkovanje* (Vidjeti točku: 46)

A105. Uzorkovanje uključuje:

(a) Određivanje veličine uzorka dovoljne za smanjenje rizika uzorkovanja na prihvatljivo nisku razinu. Budući da je prihvatljiva razina rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja niža za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, tako može biti i razina rizika uzorkovanja koja je prihvatljiva u slučaju testova detalja. Stoga, kada se uzorkovanje koristi za testove detalja u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, veličina uzorka može biti veća nego kad se koristi u sličnim okolnostima u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

(b) Odabir stavki za uzorak tako da svaka jedinica uzorkovanja u populaciji ima mogućnost biti odabrana i obavljanje postupaka koji su primjereni svrsi na svakoj odabranoj stavci. Ako praktičar nije u mogućnosti primijeniti oblikovane postupke ili prikladne alternativne postupke na odabranu stavku, ta se stavka tretira kao odstupanje od propisane kontrole u slučaju testova kontrola ili kao pogrešno prikazivanje u slučaju testova detalja.

(c) Istraživanje vrste i uzroka utvrđenih odstupanja ili pogrešnih prikazivanja te ocjena njihovog mogućeg učinka na svrhu postupka i na druga područja angažmana.

(d) Ocjenjivanje:

o rezultata uzorka, uključujući za testove detalja, projiciranje pogrešnih prikazivanja pronađenih u uzorku iz populacije; i

o je li korištenje uzorkovanja pružilo primjerenu osnovu za zaključke o populaciji koja je testirana.

*Prijevara, pravo i regulativa* (Vidjeti točku: 47)

A106. U odgovoru na prijevaru ili sumnju na prijevaru utvrđenu tijekom angažmana, može biti primjereno da praktičar, na primjer:

• razgovara o tome sa subjektom;

• zatraži od subjekta da se savjetuje s primjereno kvalificiranom trećom stranom, kao što je pravni savjetnik subjekta ili regulator;

• razmotri implikacije predmeta u odnosu na druge aspekte angažmana, uključujući procjenu rizika praktičara i pouzdanost pisanih izjava subjekta;

• pribaviti pravni savjet o posljedicama različitih smjerova djelovanja;

• komunicirati s trećim stranama (na primjer, regulatorom);

• uskratiti izvješće o uvjerenju;

• povući se iz angažmana.

A107. Mjere navedene u točki A106 mogu biti prikladne za odgovor na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje zakona i regulative koji su utvrđeni tijekom angažmana. Također može biti primjereno opisati pitanje u odjeljku za druga pitanja u izvješću o uvjerenju u skladu sa točkom 77. ovog MSIU-a, osim ako praktičar:

(a) zaključi da nepridržavanje ima značajan učinak na izvješće o SP i da se nije na adekvatan način odrazilo u izvješću o SP; ili

(b) je spriječen od strane subjekta u pribavljanju dostatnih primjerenih dokaza kako bi procijenio je li došlo do nepridržavanja koje bi moglo biti značajno za izvješće o SP ili je vjerojatno da je značajno, u kojem se slučaju primjenjuje točka 66 MSIU-a 3000 (izmijenjen).

*Postupci u vezi s procesom agregacije izvješća o SP* (Vidjeti točke: 48O – 48R)

A108. Kao što je navedeno u točki A71, budući da se izvješćivanje o emisijama razvija, može se očekivati da će tako biti i s razinom sofisticiranosti, dokumentiranosti i formalnosti informacijskih sustava koji su relevantni za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje o njima. U nerazvijenim informacijskim sustavima proces agregacije može biti vrlo neformalan. U sofisticiranijim sustavima postupak agregacije može biti sustavniji i formalno dokumentiran. Vrsta, kao i opseg postupaka praktičara u pogledu uskladbi i načina na koji se praktičar rješava razlike ili usklađuje izvješće o SP s temeljnim evidencijama ovisi o vrsti i složenosti postupka kvantifikacije i izvješćivanja subjekta te o povezanim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja.

*Dodatni postupci* (Vidjeti točke: 49O – 49R)

A109. Angažman s izražavanjem uvjerenja je iterativni proces, a na pozornost praktičara mogu doći informacije koje se znatno razlikuju od onoga na kojima se temeljilo određivanje planiranih postupaka. Budući da praktičar obavlja planirane postupke pribavljeni dokazi mogu uzrokovati da praktičar obavi dodatne postupke. Takvi postupci mogu uključivati traženje od subjekta da istraži pitanja koja je utvrdio praktičar i da, ako je primjereno, prilagodi izvješće o SP.

*Utvrđivanje jesu li potrebni dodatni postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja* (Vidjeti točke: 49O, 49O(b))

A110. Praktičar može postati svjestan pitanja koja uzrokuju da praktičar vjeruje da bi izvješće o SP moglo biti značajno pogrešno. Na primjer, prilikom obavljanja posjeta lokacijama praktičar može identificirati potencijalni izvor emisija za koji se čini da nije uključen u izvješće o SP. U takvim slučajevima praktičar postavlja daljnje upite o tome je li potencijalni izvor uključen u izvješće o SP. Opseg obavljenih dodatnih postupaka, u skladu s točkom 49O, bit će pitanje profesionalne prosudbe. Što je veća vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja, to uvjerljivije dokaze praktičar pribavlja.

A111. Ako, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, na pozornost praktičara dođe pitanje/pitanja zbog kojih praktičar smatra da bi izvješće o SP moglo biti značajno pogrešno, praktičar je dužan sukladno točki 49O oblikovati i obaviti dodatne postupke. Međutim, ako to praktičar učini ali nije u mogućnosti pribaviti dovoljno primjerenih dokaza kako bi zaključio da pitanje/pitanja vjerojatno neće uzrokovati da izvješće o SP bude značajno pogrešno ili utvrdi da ona uzrokuju značajno pogrešno izvješće o SP, postoji ograničenje opsega.

*Akumulacija identificiranih pogrešnih prikazivanja* (Vidjeti točku: 50)

A112. Praktičar može odrediti iznos ispod kojeg bi pogrešna prikazivanja bila očito trivijalna i ne bi ih trebalo akumulirati jer praktičar očekuje da akumulacija takvih iznosa očito ne bi imala značajan učinak na izvješće o SP. »Očito trivijalno« nije još jedan izraz za »neznačajno«. Pitanja koja su očito trivijalna bit će potpuno različitog (manjeg) reda veličine od značajnosti utvrđene u skladu s ovim MSIU-om i bit će pitanja koja su očito beznačajna, bilo da su uzeta pojedinačno ili skupno i prema bilo kojem kriteriju veličine, vrste ili okolnosti. Kada postoji bilo kakva neizvjesnost o tome jesu li jedna ili više stavki očito trivijalne, smatra se da stavka nije očito trivijalna.

**Korištenje rada drugog praktičara**

*Komunikacija s drugim praktičarom* (Vidjeti točku: 57(a))

A113. Relevantna pitanja koja angažirani tim može priopćiti drugim praktičarima u odnosu na rad koji treba obaviti, korištenju tog rada te obliku i sadržaju komunikacije drugog praktičara s angažiranim timom mogu uključivati:

- zahtjev da drugi praktičar, znajući kontekst u kojem će angažirani tim koristiti rad drugog praktičara, potvrdi da će drugi praktičar surađivati s angažiranim timom;
- značajnost za provedbu za rad drugog stručnjaka, koja može biti niža od značajnosti za provedbu za izvješće o SP (i, ako je primjenjivo, razine ili razina značajnosti za određene vrste emisija ili objavljivanja) i prag iznad kojeg se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati očito trivijalnima za izvješće o SP;
- utvrđene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP koji su relevantni za rad drugog praktičara; i zahtjev da drugi praktičar pravodobno priopći sve druge rizike utvrđene tijekom angažmana koji mogu biti značajni za izvješće o SP i reakcije drugog praktičara na takve rizike.

*Komunikacija od drugog praktičara* (Vidjeti točku: 57(a))

A114. Angažirani tim može zatražiti od drugog praktičara da komunicira relevantna pitanja koja uključuju:

- je li drugi praktičar ispunio etičke zahtjeve koji su relevantni za angažman na razini grupe, uključujući neovisnost i stručnu kompetenciju;
- je li drugi praktičar ispunio zahtjeve angažiranog tima na razini grupe;
- informacije o slučajevima nepridržavanja zakona ili regulative koje bi mogle dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP;
- popis neispravljenih pogrešnih prikaza koje je drugi praktičar identificirao tijekom angažmana, a koji nisu očito trivijalni;
- pokazatelje moguće pristranosti u pripremi relevantnih informacija;
- opis svih utvrđenih značajnih nedostataka internih kontrola koje je drugi praktičar utvrdio tijekom angažmana;
- druga značajna pitanja koja je drugi praktičar priopćio ili očekuje da će priopćiti subjektu, uključujući prijevaru ili sumnju na prijevaru;
- sva druga pitanja koja mogu biti relevantna za izvješće o SP ili na koja drugi praktičar želi skrenuti pozornost anga-

žiranog tima, uključujući iznimke navedene u svim pisanim izvješćima koje je drugi praktičar zatražio od subjekta;

• sveobuhvatne nalaze, zaključak ili mišljenje drugog praktičara.

*Dokazi* (Vidjeti točku: 57(b))

A115. Relevantna razmatranja pri pribavljanju dokaza o radu drugog praktičara mogu uključivati:

• rasprave s drugim praktičarom o poslovnim aktivnostima relevantnima za rad tog drugog praktičara koje su značajne za izvješće o SP,

• razgovori s drugim praktičarom o podložnosti relevantnih informacija značajno pogrešnom prikazivanju,

• pregled dokumentacije drugog praktičara o utvrđenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, reakcija na te rizike i zaključaka. Takva dokumentacija može biti u obliku memoranduma koji odražava zaključak drugog praktičara u pogledu utvrđenih rizika.

**Pisane izjave** (Vidjeti točku: 58)

A116. Osim pisanih izjava propisanih u točki 58, praktičar može smatrati potrebnim zatražiti i druge pisane izjave. Osoba/osobe od kojih praktičar traži pisane izjave obično će biti član višeg menadžmenta ili osobe zadužene za upravljanje. Međutim, budući da se strukture menadžmenta i upravljanja razlikuju ovisno o jurisdikciji i subjektu odražavajući utjecaje kao što su različite kulturne i pravne pozadine te obilježja veličine i vlasništva, ovaj MSIU ne može za sve angažmane odrediti primjerene osobe od kojih će se tražiti pisane izjave. Na primjer, subjekt može biti objekt koji sam po sebi nije zasebna pravna osoba. U takvim slučajevima utvrđivanje primjerenog poslovodnog osoblja ili osoba zaduženih za upravljanje od kojih se traži pisana izjava može zahtijevati profesionalnu prosudbu.

**Naknadni događaji** (Vidjeti točku: 61)

A117. Naknadni događaji mogu uključivati, na primjer, objavljivanje izmijenjenih čimbenika emisija od strane tijela kao što je državna agencija, izmjene relevantnog zakonodavstva ili regulative, poboljšane znanstvene spoznaje, značajne strukturne promjene u subjektu, dostupnost točnijih metoda kvantifikacije ili otkriće značajne pogreške.

**Usporedne informacije** (Vidjeti točke: 62 – 63, 76(c))

A118. Zakon ili regulativa, ili uvjeti angažmana mogu odrediti zahtjeve u odnosu na prezentaciju, izvješćivanje i uvjerenje o komparativnim informacijama u izvješću o SP. Ključna razlika između financijskih izvještaja i izvještaja o SP jest u tome što iznosi prikazani u izvješću o SP mjere emisije za pojedinačno razdoblje i ne temelje se na kumulativnim iznosima tijekom vremena. Kao rezultat toga, prikazane usporedne informacije ne utječu na informacije iz tekuće godine osim ako su emisije evidentirane u pogrešnom razdoblju te se stoga iznosi mogu temeljiti na pogrešnom početnom razdoblju za mjerenje.

A119. Ako izvješće o SP uključuje upućivanja na postotna smanjenja emisija ili sličnu usporedbu informacija o razdoblju na drugo razdoblje, važno je da praktičar razmotri primjerenost usporedbi. Usporedbe mogu biti neprimjerene zbog:

(a) značajne promjene u poslovanju u odnosu na prethodno razdoblje;

(b) značajne promjene u faktorima konverzije; ili

(c) nedosljednosti izvora ili metoda mjerenja.

A120. Kad se usporedne informacije prikažu s tekućim informacijama o emisijama, ali neke ili sve te usporedne informacije nisu pokrivene zaključkom praktičara, važno je da je status takvih informacija jasno utvrđen i u izvješću o SP i u izvješću o uvjerenju.

*Preinake* (Vidjeti točku: 62(a))

A121. Količine SP-a iskazane u prethodnom razdoblju možda će se morati preinačiti u skladu sa zakonom ili regulativom ili primjenjivim kriterijima zbog, na primjer, poboljšanih znanstvenih spoznaja, značajnih strukturnih promjena u subjektu, dostupnosti točnijih metoda kvantifikacije ili otkrivanja značajne pogreške.

*Obavljanje postupaka na usporednim informacijama* (Vidjeti točku: 63(a))

A122. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja koji uključuje uvjerenje o usporednim informacijama, ako praktičar postane svjestan mogućeg postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja u prikazanim usporednim informacijama, postupci koje treba provesti moraju biti u skladu sa zahtjevima iz točke 49O. U slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja postupci koje treba provesti moraju biti dostatni za sastavljanje mišljenja o usporednim informacijama.

A123. Ako angažman ne uključuje uvjerenje o usporednim informacijama, zahtjev za provođenje postupaka u okolnostima obuhvaćenima točkom 63(a) jest ispunjavanje etičke obveze praktičara da svjesno ne bude povezan s značajno lažnim ili obmanjujućim informacijama.

**Druge informacije** (Vidjeti točku: 64)

A124. Izvješće o SP može se objaviti s drugim informacijama koje nisu obuhvaćene zaključkom praktičara, na primjer, izvješće o SP može se uključiti u godišnje izvješće subjekta ili izvješće o održivosti ili uključiti u druge informacije specifične za klimatske promjene, kao što su:

• Strateška analiza, uključujući izjavu o utjecaju klimatskih promjena na strateške ciljeve subjekta.

• Objašnjenje i kvalitativna procjena trenutačnih i očekivanih značajnih rizika i prilika povezanih s klimatskim promjenama.

• Objavljivanja o aktivnostima subjekta, uključujući njegov dugoročni i kratkoročni plan za rješavanje rizika povezanih s klimatskim promjenama, te koji uključuje prilike i utjecaje.

• Objavljivanja o budućim izgledima, uključujući trendove i čimbenike povezane s klimatskim promjenama koji će vjerojatno utjecati na strategiju subjekta ili vremenski okvir u kojem se planira realizacija strategije.

• Opis procesa upravljanja i subjektovih resursa koji su dodijeljeni utvrđivanju, upravljanju i nadziranju pitanja povezanih s klimatskim promjenama.

A125. U nekim slučajevima subjekt može objaviti informacije o emisijama koje se izračunavaju na osnovi različitoj od one korištene u pripremi izvješća o SP. Na primjer, druge informacije mogu se pripremiti na bazi »slično prema sličnom« na temelju kojih se emisije preračunavaju kako bi se izostavio učinak neponovljivih događaja, kao što je puštanje u rad novog objekta ili zatvaranje objekta. Praktičar može tražiti uklanjanje takvih informacija ako bi metode koje se koriste za njihovu pripremu bile zabranjene kriterijima koji se koriste za pripremu izvješća o SP. Praktičar također može tražiti

uklanjanje svih narativnih informacija koje nisu dosljedne kvantitativnim podacima uključenim u izvješće o SP ili ne mogu biti potkrijepljene (na primjer, špekulativne projekcije ili tvrdnje o budućim aktivnostima).

A126. Daljnje radnje koje bi mogle biti primjerene kad bi druge informacije mogle narušiti vjerodostojnost izvješća o SP i izvješća o uvjerenju uključuju, na primjer:

- zahtijevanje od subjekta da se savjetuje s kvalificiranom trećom stranom, kao što je pravni savjetnik subjekta,
- dobivanje pravnih savjeta o posljedicama različitih smjerova djelovanja,
- komunikacija s trećim stranama, na primjer, s regulatorom,
- neizdavanje izvješća o uvjerenju,
- povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom,
- opisivanje predmeta u izvješću o uvjerenju.

**Dokumentacija**

*Dokumentacija o obavljenim postupcima i pribavljeni dokazi* (Vidjeti točke: 15, 65 – 66)

A127. MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva od praktičara pravodobno pripremanje dokumentacije o angažmanu s evidencijom osnove za izvješće o uvjerenju.[23] Slijede primjeri pitanja koja bi mogla biti primjerena za uključivanje u dokumentaciju o angažmanu:

- Prijevara: rizici značajnih pogrešnih prikazivanja te vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka u odnosu na prijevaru i komunikacije o prijevarama upućenima subjektu, regulatornim tijelima i drugima.
- Zakon ili regulativa: utvrđeno nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje zakona ili regulative te rezultati rasprave sa subjektom i drugim stranama izvan subjekta.
- Planiranje: sveobuhvatna strategija angažmana, plan angažmana i sve značajne promjene učinjene tijekom angažmana te razlozi za takve promjene.
- Značajnost: sljedeći iznosi i čimbenici uzeti u obzir pri određivanju: značajnost za izvješće o SP; ako je primjenjivo, razinu značajnosti ili razine za određene vrste emisija ili objavljivanja; značajnost provedbe; i svaku izmjenu značajnosti tijekom odvijanja angažmana.
- Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja: rasprava koja se zahtijeva točkom 29 i donesene značajne odluke, ključni elementi razumijevanja stečeni u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja koji su navedeni u točki 23 te rizici značajnih pogrešnih prikazivanja za koje su prema profesionalnoj prosudbi praktičara bili potrebni daljnji postupci.
- Daljnji postupci: vrsta, vremenski raspored i opseg obavljenih daljnjih postupaka, povezivanje tih daljnjih postupaka s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja i rezultati postupaka.
- Ocjena pogrešnih prikazivanja: iznos ispod kojeg bi se pogrešna prikazivanja smatrala očito trivijalnima, pogrešna prikazivanja akumulirana tijekom angažmana i jesu li ispravljena te zaključak praktičara o tome jesu li neispravljena pogrešna prikazivanja značajna, pojedinačno ili skupno, te osnova za taj zaključak.

[23] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 42.

*Pitanja nastala nakon datuma izvješća o uvjerenju* (Vidjeti točku: 68)

A128. Primjeri iznimnih okolnosti uključuju činjenice koje su postale poznate praktičaru nakon datuma izvješća o uvjerenju, ali koje su postojale na taj datum i koje su, da su bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati izmjenu izvješća o SP ili modifikaciju zaključka praktičara u izvješću o uvjerenju, na primjer, otkriće značajne neispravljene pogreške. Posljedične izmjene dokumentacije o angažmanu preispituju se u skladu s politikama i postupcima društva u pogledu preispitivanja odgovornosti u skladu s MSKK 1, pri čemu partner za angažman preuzima konačnu odgovornost za promjene.[24]

*Sastavljanje konačne datoteke angažmana* (Vidjeti točku: 69)

A129. MSKK 1 (ili drugi profesionalni zahtjevi, ili zahtjevi u zakonu ili regulativi, koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1) zahtijeva od društava uspostavljanje politika i postupaka za pravodobno dovršenje sastavljanja datoteka angažmana.[25] Primjereni rok za dovršetak sastavljanja konačne datoteke o angažmanu obično nije duži od 60 dana od datuma izvješća o uvjerenju.[26]

**Kontrolni pregled kvalitete angažmana** (Vidjeti točku: 71)

A130. Ostala pitanja koja se mogu uzeti u obzir pri kontrolnom pregledu kvalitete angažmana uključuju:

- procjenu neovisnosti društva u odnosu na angažman obavljena od strane angažiranog tima.
- jesu li provedene primjerene konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike u mišljenjima ili drugim teškim ili spornim pitanjima te zaključci koji proizlaze iz tih savjetovanja,
- odražava li dokumentacija o angažmanu koja je odabrana za pregled rad obavljen u vezi sa značajnim prosudbama i podupire li donesene zaključke.

**Formiranje zaključka o uvjerenju**

*Opis primjenjivih kriterija* (Vidjeti točke: 74(d), 76( g)(iv))

A131. Priprema izvješća o SP od strane subjekta zahtijeva uvrštavanje prikladnog opisa primjenjivih kriterija u objašnjavajuće bilješke u izvješću o SP. Taj opis obavještava namjeravane korisnike o okviru na kojem se temelji izvješće o SP, a osobito je važan kad postoje značajne razlike između različitih kriterija u pogledu načina na koji se određena pitanja tretiraju u izvješću o SP, na primjer: koji su emisijski odbici uključeni, ako postoje; kako su kvantificirani i što predstavljaju; osnova za odabir emisija iz opsega 3 i kako su one kvantificirane.

A132. Opis da je izvješće o SP pripremljeno u skladu s posebnim kriterijima prikladan je samo ako je izvješće o SP u skladu sa svim zahtjevima onih kriterija koji su na snazi tijekom razdoblja pokrivenog izvješćem o SP.

A133. Opis primjenjivih kriterija koji sadrži neprecizne modificirajuće ili ograničavajuće formulacije (na primjer, »izvješće o SP je u najvećoj mjeri usklađeno sa zahtjevima XYZ-a«) nije prikladan opis jer može dovesti korisnike izvješća o SP u zabludu.

[24] MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge,* točke 32 – 33

[25] MSKK 1, točka 45.

[26] MSKK 1, točka A54.

**Sadržaj izvješća o uvjerenju**

*Ilustrativna izvješća o uvjerenju* (Vidjeti točku: 76)

A134. Dodatak 2 sadržava ilustracije izvješća o uvjerenju o izvješću o SP koje uključuju elemente iz točke 76.

*Informacije koje nisu pokrivene zaključkom praktičara* (Vidjeti točku: 76(c))

A135. Kako bi se izbjeglo nerazumijevanje i neopravdano oslanjanje na informacije koje nisu pokrivene uvjerenjem, ako izvješće o SP uključuje informacije kao što su usporedne informacije, koje nisu pokrivene zaključkom praktičara, te se informacije obično identificiraju kao takve u izvješću o SP i u izvješću o uvjerenju praktičara.

Emisijski odbici (Vidjeti točku: 76(f))

A136. Formulacija iskaza koja će biti uključena u izvješće o uvjerenju kad izvješće o SP uključuje emisijske odbitke može se znatno razlikovati ovisno o okolnostima.

A137. Dostupnost relevantnih i pouzdanih informacija u vezi s kompenzacijama i drugim emisijskim odbicima uvelike se razlikuje, pa tako i dokazi dostupni praktičarima za potporu subjektovim tvrdnjama o emisijskim odbicima.

A138. Zbog varijacija u vrstama emisijskih odbitaka te često smanjenog broja i vrste postupaka koje praktičar može primijeniti na emisijske odbitke, ovaj MSIU zahtijeva identifikaciju tih emisijskih odbitaka u izvješću o uvjerenju, ako postoje, koji su obuhvaćeni zaključkom praktičara i izjavu o odgovornosti praktičara u odnosu na njih.

A139. Izjava o odgovornosti praktičara u pogledu emisijskih odbitaka može se formulirati na sljedeći način kad se emisijski odbici sastoje od kompenzacija: »Izvješće o SP uključuje emisijski odbitak ABC-a za godinu yyy tona $CO_{2\text{-}e}$ koji se odnosi na kompenzaciju. Obavili smo postupke provjere jesu li te kompenzacije stečene tijekom godine i je li njihov opis u izvješću o SP razuman sažetak relevantnih ugovora i povezane dokumentacije. Međutim, nismo obavili nikakve postupke u vezi s vanjskim pružateljima tih kompenzacija i ne izražavamo zaključak o tome jesu li kompenzacije rezultirale ili će rezultirati smanjenjem yyy tona $CO_{2\text{-}e}$.«

*Korištenje izvješća o uvjerenju* (Vidjeti točku: 76(g)(iii))

A140. Osim utvrđivanja naslovnika izvješća o uvjerenju, praktičar može smatrati prikladnim uključiti tekst u izvješće o uvjerenju u kojem se navodi svrha za koju je izvješće pripremljeno ili namjeravani korisnici za koje je izvješće pripremljeno. Na primjer, kad će izvješće o SP biti unijeto u javnu evidenciju, može biti primjereno da objašnjavajuće bilješke u izvješću o SP i izvješće o uvjerenju uključuju izjavu da je izvješće namijenjeno korisnicima koji imaju razumno znanje o aktivnostima povezanima sa SP i koji su s razumnom pažnjom proučili informacije u izvješću o SP i razumiju da je izvješće o SP pripremljeno i da je o njemu izraženo uvjerenje na bazi primjerenih razina značajnosti.

A141. Povrh toga, praktičar može smatrati prikladnim uključiti tekst kojim se izričito ograničava distribucija izvješća o uvjerenju onima koji nisu namjeravani korisnici, njegovo korištenje od strane drugih ili u druge svrhe.

Sažetak postupaka praktičara (Vidjeti točku: 76(h)(ii))

A142. Izvješće o uvjerenju u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja obično slijedi standardni tekst i samo ukratko opisuje obavljene postupke. To je zato što u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja opisivanjem bilo koje razine detalja obavljenih posebnih postupaka ne bi pomoglo korisnicima da shvate da je u svim slučajevima u kojima je izdano nemodificirano izvješće pribavljeno dovoljno primjerenih dokaza kako bi praktičar mogao izraziti mišljenje.

A143. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, uvažavanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega obavljenih postupaka ključno je da namjeravani korisnici razumiju zaključak izražen u izvješću o ograničenom uvjerenju. Opis postupaka praktičara u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja stoga je obično detaljniji nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Također može biti primjereno uključiti opis postupaka koji nisu provedeni i koji bi se obično izvodili u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Međutim, potpuna identifikacija svih takvih postupaka možda neće biti moguća jer praktičarevo potrebno razumijevanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja su manji onih koji su potrebni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Čimbenici koje treba razmotriti pri tom određivanju i razina detaljnosti koju treba dati uključuju:

- okolnosti specifične za subjekt (npr. različite vrste aktivnosti subjekta u usporedbi s onima koje su tipične za taj sektor),
- posebne okolnosti angažmana koje utječu na prirodu i opseg obavljenih postupaka,
- očekivanja namjeravanih korisnika o razini pojedinosti koje treba navesti u izvješću, na temelju tržišne prakse ili primjenjivog zakona ili regulative.

A144. Pri opisivanju postupaka obavljenih u izvješću o ograničenom uvjerenju važno je da su napisani na objektivan način, ali da nisu sažeti u mjeri u kojoj su dvosmisleni niti napisani na način koji je precijenjen ili uljepšan ili koji podrazumijeva da je stečeno razumno uvjerenje. Također je važno da se u opisu postupaka ne ostavlja dojam da je poduzet angažman s dogovorenim postupcima te se u većini slučajeva neće detaljno opisati cijeli plan rada.

Potpis praktičara (Vidjeti točku: 76(k))

A145. Potpis praktičara dan je ili u ime praktičarevog društva, osobno ime praktičara ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji. Osim potpisa praktičara, u određenim jurisdikcijama od praktičara se može zahtijevati da u izvješću o uvjerenju navede profesionalno imenovanje praktičara ili činjenicu da je praktičar ili društvo, što je primjereno, priznato od strane tijela nadležnog za licenciranje u toj jurisdikciji.

*Odjeljci o isticanju pitanja i odjeljci o drugim pitanjima* (Vidjeti točku: 77)

A146. Široka upotreba odjeljaka o isticanju pitanja ili odjeljaka o drugim pitanjima umanjuje učinkovitost komunikacije praktičara o takvim pitanjima.

A147. Odjeljak »Isticanje pitanja« može biti prikladan ako su, na primjer, korišteni različiti kriteriji ili ako su kriteriji izmijenjeni, ažurirani ili tumačeni drugačije nego u prethodnim razdobljima i to je imalo fundamentalni učinak na iskazane emisije ili zastoj rada sustava za dio razdoblja o kojem se izvještava znači da je korištena ekstrapolacija za procjenu emisija u tom razdoblju i to je navedeno u izvješću o SP.

A148. Odjeljak o drugim pitanjima može biti prikladan ako se, na primjer, opseg angažmana znatno promijenio u odnosu na prethodno razdoblje i to nije navedeno u izvješću o SP.

A149. Sadržaj odjeljka »Isticanje pitanja« uključuje jasno upućivanje na pitanje koje se ističe i na mjesto gdje se u izvješću o SP mogu naći relevantna objavljivanja koje u potpunosti opisuju to pitanje. Također ukazuje na to da zaključak praktičara nije modificiran u odnosu na istaknuto pitanje. (Vidjeti također točku: A125)

A150. Sadržaj odjeljka »Ostala pitanja« jasno odražava da se takva druga pitanja ne moraju prezentirati i objaviti u izvješću o SP. Točka 77 ograničava korištenje odjeljka »Ostala pitanja« na pitanja relevantna za razumijevanje angažmana od strane korisnika, na odgovornosti praktičara ili na izvješće o uvjerenju, a koja pitanja praktičar smatra potrebnim priopćiti u izvješću o uvjerenju. (Vidjeti također točku: A124)

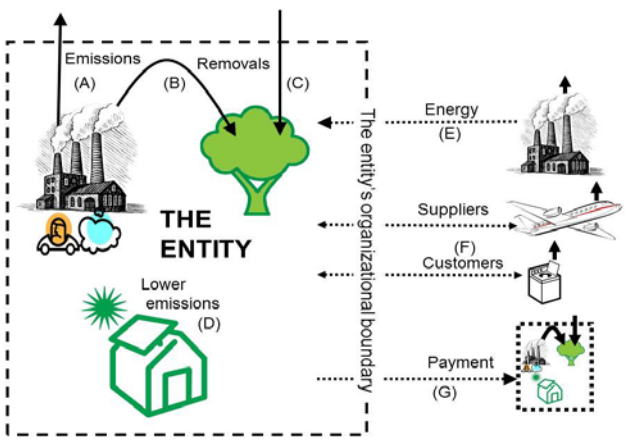
A151. Uključivanje preporuka praktičara o pitanjima kao što su poboljšanja informacijskog sustava subjekta u izvješće o uvjerenju može značiti da ta pitanja nisu na primjeren način razriješena u pripremi izvješća o SP. Takve se preporuke mogu priopćiti, na primjer, u pismu menadžmentu ili u raspravi s onima koji su zaduženi za upravljanje. Razmatranja relevantna za odlučivanje o uključivanju preporuka u izvješće o uvjerenju uključuju je li njihova priroda relevantna za potrebe namjeravanih korisnika za informacijama i jesu li formulirane na primjeren način kako bi se osiguralo da ne budu pogrešno shvaćene kao modifikacija zaključka praktičara o izvješću o SP.

A152. Odjeljak o drugim pitanjima ne uključuje informacije čije pružanje praktičaru zabranjuje zakon, regulativa ili drugi profesionalni standardi, na primjer etički standardi koji se odnose na povjerljivost informacija. Odjeljak o drugim pitanjima također ne uključuje informacije koje mora pružiti menadžment.

**Dodatak 1**

(Vidjeti točke: A8 – A14)

**Emisije, eliminacije i emisijski odbici***




* Zbog tehničke nemogućnosti uređenja slike, prijevod riječi iz slike navode se ovdje: emissions: Emisije; removals: Eliminacije; energy: Energija; suppliers: Dobavljači; customers: Kupci; payment: Plaćanje; the entity's organizational boundary: Organizacijska granica subjekta; the entity: Subjekt; lower emission: Slabije emisije

A = Izravne emisije ili emisije iz opsega 1 (vidjeti točku: A8).

B = Eliminacije (emisije koje nastaju unutar granice subjekta, ali su zadržane i pohranjene unutar te granice, a ne puštene u atmosferu. Obično se obračunavaju na bruto osnovi, odnosno kao emisija iz opsega 1 i eliminacija) (vidjeti točku: A14.).

C = Eliminacije (SP-ovi koje je subjekt uklonio iz atmosfere) (vidjeti točku: A14).

D = Djelovanja koja subjekt poduzima kako bi smanjio svoje emisije. Takvim bi se mjerama mogle smanjiti emisije iz opsega 1 (na primjer, upotreba vozila s učinkovitijom potrošnjom goriva), emisije iz opsega 2 (na primjer, ugradnja solarnih panela za smanjenje količine kupljene električne energije) ili emisije iz opsega 3 (na primjer, smanjenje poslovnih putovanja ili prodaja proizvoda za koje je potrebno manje energije za korištenje). Subjekt može raspravljati o takvim mjerama u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP, ali one utječu samo na kvantifikaciju emisija iskazanim u subjektovom izvješću o SP u mjeri u kojoj su prijavljene emisije niže nego što bi inače bile ili predstavljaju emisijski odbitak u skladu s primjenjivim kriterijima (vidjeti točku: A11).

E = Emisije iz opsega 2 (vidjeti točku: A9).

F = Emisije iz opsega 3 (vidjeti točku: A10).

G = Emisijski odbici, uključujući kupljene kompenzacija (vidjeti točke: A11 – A13).

**Dodatak 2**

(Vidjeti točku: A134)

ILUSTRACIJE IZVJEŠĆA O UVJERENJU O IZVJEŠĆIMA O SP

**Ilustracija 1:**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.**
- **Izvješće o SP subjekta ne sadrži emisije iz opsega 3.**
- **Izvješće subjekta o SP ne sadrži emisijske odbitke.**
- **Izvješće o SP ne sadrži usporedne informacije**.

*Sljedeće ilustrativno izvješće služi samo kao smjernica i nije sastavljeno s namjerom da bude iscrpno ili primjenjivo na sve situacije.*

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA S IZRAŽAVANJEM RAZUMNOG UVJERENJA ZA ABC-jevo IZVJEŠĆE O STAKLENIČKIM PLINOVIMA (SP)

[Odgovarajući naslovnik]

**Izvješće o izvješću o SP** (*ovaj naslov nije potreban ako je to jedini odjeljak*)

Poduzeli smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja o priloženom izvješću o SP ABC-a za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1, a sastoji se od inventara emisija i objašnjavajućih bilježaka na stranicama xx – yy. [Ovaj angažman obavio je multidisciplinarni tim, uključujući revizijske praktičare, inženjere i znanstvenike za zaštitu okoliša.][1]

*ABC-jeva odgovornost za izvješće o SP*

ABC je odgovoran za pripremu izvješća o SP u skladu s *[primjenjivim kriterijima],*[2] koji se primjenjuju kako je objašnjeno u bilješci 1

[1] Rečenicu bi trebalo izbrisati ako nije primjenjiva na angažman (na primjer, ako se u angažmanu izvješćuje samo o emisijama iz opsega 2 i nisu korišteni drugi stručnjaci).

[2] [Primjenjivi kriteriji] dostupni su za besplatno preuzimanje s www.######.org.

uz izvješće o SP. Ta odgovornost uključuje oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola relevantnih za pripremu izvješća o SP koje je bez značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške.

[Kao što je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP,][3] Kvantifikacija SP-a podložna je inherentnoj nesigurnosti zbog nepotpunih znanstvenih spoznaja koje se koriste za određivanje faktora emisija i vrijednosti potrebnih za kombiniranje emisija različitih plinova.

*Naša neovisnost i kontrola kvalitete*

Postupili smo u skladu s zahtjevom neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima Međunarodnog *kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* kojeg je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks), a koji je zasnovan na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

Društvo primjenjuje Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1[4] i u skladu s tim održava sveobuhvatan sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonski i regulatornih zahtjeva.

*Naša odgovornost*

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o izvješću o SP na temelju dokaza koje smo prikupili. Obavili smo naš angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410, A*ngažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješću o stakleničkim plinovima* (»MSIU 3410«), koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanje uvjerenja. Taj standard zahtijeva da planiramo i obavimo ovaj angažman kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome je li izvješće o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja.

Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s MSIU-om 3410 uključuje obavljanje postupaka za pribavljanje dokaza o kvantifikaciji emisija i povezanih informacija u izvješću o SP. Vrsta, vremenski raspored i opseg odabranih postupaka ovise o prosudbi praktičara, uključujući procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške, u izvješću o SP. Pri procjenjivanju tih rizika smatrali smo da interne kontrole relevantne za pripremu ABC-ovog izvješća o SP. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja uključuje i:

• procjenu prikladnosti u okolnostima korištenja *[primjenjivih kriterija]* od strane ABC-a, primijenjenih kako je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP, kao temelj za pripremu izvješća o SP;

• procjenu prikladnosti korištenih metoda kvantifikacije i izvješćivanja te razumnosti procjena koje je iznio ABC; i

• procjenu cjelokupne prezentacije izvješća o SP.

Vjerujemo da su dokazi koje smo pribavili dovoljni i primjereni za pružanje temelja za naše mišljenje.

*Mišljenje*

Prema našem mišljenju, izvješće o SP za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1. pripremljeno je, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [*primjenjivim kriterijima*] koji se primjenjuju kako je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP.

**Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima** *(primjenjivo samo za neke angažmane)*

[Oblik i sadržaj ovog odjeljka izvješća o uvjerenju razlikovat će se ovisno o vrsti drugih odgovornosti praktičara za izvješćivanje.]

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća o uvjerenju]

[Adresa praktičara]

**Ilustracija 2:**

**Okolnosti uključuju sljedeće:**

- **Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.**
- **Subjektovo izvješće o SP ne sadrži emisije iz opsega 3.**
- **Subjektovo izvješće o SP ne sadrži emisijske odbitke.**
- **Izvješće o SP ne sadrži usporedne informacije.**

*Sljedeće ilustrativno izvješće služi samo kao smjernica i nije sastavljeno s namjerom da bude iscrpno ili primjenjivo na sve situacije.*

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA S IZRAŽAVANJEM OGRANIČENOG UVJERENJA ZA ABC-jevo IZVJEŠĆE O STAKLENIČKIM PLINOVIMA (SP)

[Odgovarajući naslovnik]

**Izvješće o izvješću o SP** (*ovaj naslov nije potreban ako je to jedini odjeljak*)

Poduzeli smo angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja o priloženom izvješću o SP ABC-a za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1., a sastoji se od inventara emisija [i objašnjavajućih bilježaka na stranicama xx – yy]. [Ovaj angažman obavio je multidisciplinarni tim, uključujući praktičare za izražavanje uvjerenja, inženjere i znanstvenike za zaštitu okoliša.][5]

*Odgovornost ABC-a za izvješće o SP*

ABC je odgovoran za pripremu izvješća o SP u skladu s *[primjenjivim kriterijima]*,[6] koji se primjenjuju kako je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP. Ta odgovornost uključuje oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola relevantnih za pripremu izvješća o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške.

[Kao što je navedeno u bilješci 1 uz izvješće o SP,][7] kvantifikacija SP podložna je inherentnoj nesigurnosti zbog nepotpunih znanstvenih spoznaja koje se upotrebljavaju za određivanje faktora emisija i vrijednosti potrebnih za kombiniranje emisija različitih plinova.

*Naša neovisnost i kontrola kvalitete*

Postupili smo u skladu s zahtjevom neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima *Međunarodnog kodeksa za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* kojeg je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks), a koji je zasnovan na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

[3] Ako se u bilješci 1. u izvješću o SP ne raspravlja o inherentnoj nesigurnosti, ovo bi trebalo izbrisati.

[4] MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

[5] Rečenicu bi trebalo izbrisati ako nije primjenjiva na angažman (na primjer, ako angažman izvješćuje samo o emisijama iz opsega 2 i ako nisu korišteni drugi stručnjaci).

[6] [Primjenjivi kriteriji] dostupni su za besplatno preuzimanje s www.######.org.

[7] Ako se u bilješci 1 u izvješću o SP ne raspravlja o inherentnoj nesigurnosti, ovo bi trebalo izbrisati.

Društvo primjenjuje Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1[8] i u skladu s tim održava sveobuhvatan sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih i regulatornih zahtjeva.

*Naša odgovornost*

Naša je odgovornost izraziti ograničeni zaključak o uvjerenju u odnosu na izvješće o SP na temelju postupaka koje smo proveli i dokaza koje smo pribavili. Obavili smo naš angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima* (»MSIU 3410«), koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja. Taj standard zahtijeva da planiramo i obavimo ovaj angažman kako bismo stekli ograničeno uvjerenje o tome je li izvješće o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja.

Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja poduzet u skladu s MSIU-om 3410 uključuje procjenu prikladnosti u okolnostima primjene [primjenjivih kriterija] ABC-a kao osnove za pripremu izvješća o SP, procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP, bilo zbog prijevare ili pogreške, reagiranje na procijenjene rizike prema potrebi u danim okolnostima i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije izvješća o SP. Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja znatno je manjeg opsega od angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja u odnosu na postupke procjene rizika, uključujući razumijevanje internih kontrola, i na postupke koji se obavljaju kao reakcija na procijenjene rizike.

Postupci koje smo obavili temeljili su se na našoj profesionalnoj prosudbi i uključivali su postavljanje upita, promatranje funkcioniranja procesa, pregled dokumenata, analitičke postupke, procjenu primjerenosti metoda kvantifikacije i politika izvješćivanja te rješavanje razlika ili usklađivanje s osnovnim evidencijama.

*[[Praktičar može umetnuti sažetak vrste i opsega obavljenih postupaka koji, prema prosudbi praktičara, pružaju dodatne informacije koje bi mogle biti relevantne za korisničko razumijevanje osnove za zaključak praktičara.[9] Sljedeći odjeljak naveden je kao smjernica, a ogledni postupci nisu iscrpan popis ni vrsta ni opsega postupaka koji mogu biti važni za korisničko razumijevanje obavljenog posla.]*[10]

S obzirom na okolnosti angažmana, u obavljanju gore navedenih postupaka:

• Postavljanjem upita stekli smo razumijevanje kontrolnog okruženja i informacijskih sustava ABC-a koji su relevantni za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje, ali nismo ocijenili oblikovanje određenih kontrolnih aktivnosti, prikupili dokaze o njihovom obavljaju ili testirali njihovu operativnu učinkovitost.

• Ocijenili smo jesu li metode ABC-a za razvijanje procjena primjerene i jesu li se dosljedno primjenjivale. Međutim, naši postupci nisu uključivali testiranje podataka na kojima se temelje procjene ili odvojeno razvijanje vlastitih procjena naspram kojih bi se ocijenile procjene ABC-a.

• Poduzeli smo posjete lokacijama [tri lokacije] kako bi ocijenili potpunost izvora emisija, metode prikupljanja podataka, izvorne podatke i relevantne pretpostavke koje su primjenjive na te lokacije. Lokacije odabrane za ispitivanje odabrane su uzimajući u obzir njihove emisije u odnosu na ukupne emisije, izvore emisija i lokacije odabrane u prethodnim razdobljima. Naši postupci [su/nisu] uključivali testiranje informacijskih sustava za prikupljanje i agregiranje podataka o objektima ili kontrole na tim lokacijama.][11]

Postupci koji se provode u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrsti i vremenskom rasporedu te su u manji po opsegu nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Posljedično tome, razina uvjerenja stečenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja znatno je niža od uvjerenja koje bi bilo stečeno da smo obavili angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje s razumnim uvjerenjem o tome je li izvješće ABC-a o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [*primjenjivim kriterijima*] primijenjenim kako je objašnjeno u bilješci 1 u izvješću o SP.

*Zaključak o ograničenom uvjerenju*

Na temelju postupaka koje smo proveli i dokaza koje smo pribavili nismo uočili ništa zbog čega bi vjerovali da Izvješće ABC-a o SP za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1 nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [*primjenjivim kriterijima*] primijenjenim kako je objašnjeno u bilješci 1 u izvješću o SP.

**Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima** *(primjenjivo samo za neke angažmane)*

[Oblik i sadržaj ovog odjeljka izvješća o uvjerenju razlikovat će se ovisno o vrsti drugih praktičarevih odgovornosti izvješćivanje.]

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća o uvjerenju]

[Adresa praktičara]

## MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3420

ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA ZA IZVJEŠTAVANJE O KOMPILACIJI PRO FORMA FINANCIJSKIH INFORMACIJA UKLJUČENIH U PROSPEKT
(Stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja koji su datirani na 31. ožujka 2013. ili nakon toga)

SADRŽAJ


| | Točka |
|---|---|
| **Uvod** | |
| Područje koje uređuje ovaj MSIU | 1 – 8 |
| Datum stupanja na snagu | 9 |
| **Ciljevi** | 10 |
| **Definicije** | 11 |
| **Zahtjevi** | |
| MSIU 3000 (izmijenjen) | 12 |
| Prihvaćanje angažmana | 13 |
| Planiranje i obavljanje angažmana | 14 – 27 |


[8] MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.*

[9] *Postupke treba sažeti, ali ne u mjeri da postanu dvosmisleni ili opisani na način koji je pretjeran ili uljepšan ili koji podrazumijeva da je stečeno razumno uvjerenje. Važno je da se opisom postupaka ne ostavlja dojam da je poduzet angažman s dogovorenim postupcima, a u većini slučajeva neće se detaljno opisati cijeli plan rada.*

[10] U konačnom izvješću ovaj objašnjavajući odjeljak će se brisati.

[11] Ovaj bi odjeljak trebalo izbrisati ako praktičar zaključi da proširene informacije o provedenim postupcima nisu potrebne u okolnostima angažmana.

| | |
|---|---|
| Pisane izjave | 28 |
| Formiranje mišljenja | 29 – 30 |
| Forma mišljenja | 31 – 34 |
| Priprema izvješća o uvjerenju | 35 |
| **Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima** | |
| Područje koje uređuje ovaj MSIU | A1 |
| Svrha pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt | A2 – A3 |
| Kompilacija pro forma financijskih informacija | A4 – A5 |
| Vrsta angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja | |
| Definicije | A7 – A9 |
| Prihvaćanje angažmana | A10 – A12 |
| Planiranje i obavljanje angažmana | A13 – A44 |
| Pisane izjave | A45 |
| Formiranje mišljenja | A46 – A50 |
| Pripremanje izvješća o uvjerenju | A51 – A57 |
| Dodatak: Ilustrativno izvješće praktičara s nemodificiranim mišljenjem | |


Međunarodni standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3420, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja za izvještavanje o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt,* trebali bi se čitati zajedno s *Predgovorom objavama o međunarodnoj kontroli kvalitete, reviziji, uvidu, drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja i povezanim uslugama*.

## Uvod

### Područje koje uređuje ovaj MSIU

1. Ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) uređuje angažmane s potvrđivanjem i izražavanjem razumnog uvjerenja koje poduzima praktičar[1] kako bi izvijestio[2] o kompilaciji pro forma financijskih informacija odgovorne strane uključenih u prospekt. MSIU se primjenjuje kad je:

   • takvo izvješćivanje propisano zakonom ili regulativom o tržištu vrijednosnih papira (»relevantan zakon ili regulativa«) u jurisdikciji u kojoj se prospekt treba izdati; ili

   • ovo izvješćivanje općeprihvaćena praksa u toj jurisdikciji. (Vidjeti točku: A1)

*Vrsta odgovornosti praktičara*

2. U angažmanu koji se obavlja sukladno ovom MSIU praktičar nije odgovoran za kompiliranje pro forma financijskih informacija za subjekt; takva odgovornost je na odgovornoj strani. Odgovornost praktičara je samo izvijestiti o tome je li odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija.

3. Ovaj MSIU ne uređuje obavljanje angažmana bez izražavanja uvjerenja u kojima subjekt angažira praktičara za kompilaciju svojih povijesnih financijskih izvještaja.

*Svrha pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt*

4. Svrha pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt isključivo je ilustrirati učinak značajnog događaja ili transakcije na neusklađene financijske informacije subjekta kao da je događaj nastao ili transakcija obavljena na raniji datum koji je odabran za potrebe ilustracije. To se postiže primjenom pro forma usklađenja na neusklađene financijske informacije. Pro forma financijske informacije ne predstavljaju stvarni financijski položaj subjekta, financijsku uspješnost ili novčane tokove. (Vidjeti točke: A2 – A3)

*Kompilacija pro forma financijskih informacija*

5. Kompilacija pro forma financijskih informacija uključuje prikupljanje, klasificiranje, sažimanje i prezentiranje financijskih informacija koje obavlja odgovorna strana, a koje ilustriraju utjecaj značajnog događaja ili transakcije na neusklađene financijske informacije subjekta kao da je događaj nastao ili transakcija obavljena na odabrani datum. Koraci uključeni u ovaj proces uključuju:

   • identificiranje izvora neusklađenih financijskih informacija koje će se koristiti u kompilaciji pro forma financijskih informacija i preuzimanje neusklađenih financijskih informacija iz tog izvora; (Vidjeti točke: A4 – A5)

   • primjenu pro forma usklađenja na neusklađene financijske informacije u svrhu za koju su prezentirane pro forma financijske informacije; i

   • prezentiranje pro forma financijskih informacija koje iz toga proizlaze s popratnim objavljivanjima.

*Vrsta angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja*

6. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja za izvještavanje o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključuje obavljanje postupaka određenih u ovom MSIU-u kako bi se ocijenilo pružaju li primjenjivi kriteriji koje odgovorna strana koristi u kompilaciji pro forma financijskih informacija razumnu osnovu za prezentaciju značajnih učinaka koji se izravno mogu pripisati događaju ili transakciji, i pribaviti dovoljno primjerenih dokaza o tome: (Vidjeti točku: A6)

   • jesu li povezana pro forma usklađenja primjerena provedba tih kriterija; i

   • odražava li posljedično nastali pro forma stupac (vidjeti točku 11(c)) pravilnu primjenu tih usklađenja na neusklađene financijske informacije.

   Takav angažman također uključuje ocjenu cjelokupne prezentacije pro forma financijskih informacija. Angažman, međutim, ne uključuje praktičarevo ažuriranje ili ponovno razmatranje bilo kakvih izvješća ili mišljenja o povijesnim financijskim informacijama koje su korištene u kompilaciji pro forma financijskih informacija ili obavljanje revizije ili uvida u financijske informacije koje su korištene u kompilaciji pro forma financijskih informacija.

*Odnos s MSIU 3000 (izmijenjen), drugim profesionalnim standardima i drugim zahtjevima*

7. Praktičar je dužan pridržavati se MSIU 3000 (izmijenjen) i ovog MSIU-a prilikom obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja kako bi izvijestio o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt. Ovaj MSIU dopunjuje, ali ne zamjenjuje MSIU 3000 (izmijenjen) i proširuje način na koji se MSIU 3000 (izmijenjen) primjenjuje na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja za izvještavanje o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt.

[1] MSIU 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem mišljenja koji nisu revizija ili uvid u povijesne financijske informacije,* točka 12( r).

[2] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12.(v)

8. Pridržavanje MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva, između ostalog, pridržavanje dijelova A i B *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* koje je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve propisane zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni.[3] Ovo također zahtijeva od angažiranog partnera da bude član društva koje primjenjuje MSKK 1,[4] ili druge profesionalne zahtjeve, ili zahtjeve zakona ili regulative koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1.

**Datum stupanja na snagu**

9. Ovaj MSIU stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja datirana na 31. ožujka 2013. ili nakon tog datuma.

**Ciljevi**

10. Ciljevi praktičara su:

(a) steći razumno uvjerenje o tome je li odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija;

(b) izvijestiti u skladu s praktičarevim nalazima.

**Definicije**

11. Za potrebe ovog MSIU-a, sljedeći pojmovi imaju dolje navedena značenja:

(a) Primjenjivi kriteriji – kriteriji koje odgovorna strana koristi pri kompilaciji pro forma financijskih informacija. Kriterije može uspostaviti ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda ili zakon ili regulativa. Ako uspostavljeni kriteriji ne postoje, razvit će ih odgovorna strana. (Vidjeti točke: A7 – A9)

(b) Pro forma usklađenja – u odnosu na neusklađene financijske informacije, uključuju:

(i) usklađivanje neusklađenih financijskih informacija koje ilustriraju utjecaj značajnog događaja ili transakcije (»događaj« ili »transakcija«) kao da je događaj nastao ili je transakcija obavljena na raniji datum odabran za potrebe ilustracije;

(ii) usklađivanje neusklađenih financijskih informacija koje su potrebne za kompilaciju pro forma financijskih informacija na osnovi koja je dosljedna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja izvještajnog subjekta (»subjekt«) i njegovim računovodstvenim politikama prema tom okviru. (Vidjeti točke: A15 – A16)

Pro forma usklađenja uključuju relevantne financijske informacije o poslovanju koje je stečeno ili će biti stečeno (»stečeno poslovanje«) ili o poslovanju koje je bilo ili će biti otuđeno (»otuđeno poslovanje«), u mjeri u kojoj se takve informacije koriste u kompiliranju pro forma financijskih informacija (»financijske informacije o stečenom ili otuđenom poslovanju«).

(c) Pro forma financijske informacije – financijske informacije prikazane zajedno s usklađenjima kako bi se ilustrirao utjecaj događaja ili transakcije na neusklađene financijske informacije kao da je događaj nastao ili transakcija obavljena na raniji datum odabran za potrebe ilustracije. U ovom MSIU-u pretpostavlja se da su pro forma financijske informacije prikazane u obliku tabličnih stupaca koji se sastoje od (a) neusklađenih financijskih informacija; (b) pro forma usklađenja; i (c) rezultirajućeg pro forma stupca. (Vidjeti točku: A2)

(d) Prospekt – dokument izdan u skladu s zakonskim ili regulatornim zahtjevima koji se odnose na vrijednosne papire subjekta s namjerom da na osnovi tog dokumenta treća strana donese odluku o ulaganju.

(e) Objavljene financijske informacije – financijske informacije subjekta ili poslovanja koje će se steći ili otuđiti, a koje su učinjene javno dostupnima.

(f) Neusklađene financijske informacije – financijske informacije subjekta na koje odgovorna strana primjenjuje pro forma usklađenja. (Vidjeti točke: A4 – A5)

**Zahtjevi**

**MSIU 3000 (izmijenjen)**

12. Praktičar neće davati iskaze o usklađenosti s ovim MSIU-om, osim ako je praktičar ispunio zahtjeve ovog MSIU-a i MSIU-a 3000 (izmijenjen).

**Prihvaćanje angažmana**

13. Prije nego što pristane prihvatiti angažman za izvještavanje o tome jesu li pro forma financijske informacije uključene u prospekt, u svim značajnim odrednicama, kompilirane na temelju primjenjivih kriterija, praktičar će:

(a) utvrditi da osobe koje će zajednički obavljati angažman imaju primjerene kompetencije i sposobnosti; (Vidjeti točku: A10)

(b) na temelju preliminarnog znanja o okolnostima angažmana i rasprave s odgovornom stranom utvrditi da su kriteriji za koje praktičar očekuje da će se primjenjivati prikladni i da nije vjerojatno da će pro forma financijske informacije dovoditi u zabludu vezano za svrhu za koju su namijenjene;

(c) ocijeniti tekst mišljenja propisanog relevantnim zakonom ili regulativom, ako postoji, kako bi utvrdio da će praktičar vjerojatno moći izraziti tako propisano mišljenje na temelju obavljanja postupaka navedenih u ovom MSIU; (Vidjeti točke: A54 – A56)

(d) ako su revidirani ili je obavljen uvid u izvore iz kojih su preuzete neusklađene financijske informacije i bilo kakve informacije o stečenom ili otuđenom poslovanju te je izraženo modificirano revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu ili izvješće sadrži odjeljak »Isticanje pitanja«, razmotriti dopušta li relevantan zakon ili regulativa korištenje, ili upućivanje u izvješću praktičara na modificirano revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu ili izvješće koje sadrži odjeljak Isticanje pitanja u odnosu na takve izvore;

(e) ako povijesne financijske informacije subjekta nikada nisu revidirane ili u njih nije obavljen uvid, razmotriti može li praktičar steći dovoljno razumijevanja o subjektu i njegovim računovodstvenim praksama i praksama financijskog izvještavanja za obavljanje angažmana; (Vidjeti točku: A31)

(f) ako događaj ili transakcija uključuje stjecanje i povijesne financijske informacije stečenog poslovanja nikada nisu revidirane ili u njih nije obavljen uvid, razmotriti može li steći dovoljno razumijevanje stečenog poslovanja i njegovih praksi računovodstvenog i financijskog izvještavanja za obavljanje angažmana;

(g) pribaviti suglasnost odgovorne strane kojom ona prihvaća i razumije svoju odgovornost za: (Vidjeti točku: A11 – A12)

(i) prikladno objavljivanje i opisivanje primjenjivih kriterija namjeravanim korisnicima ako ti kriteriji nisu javno dostupni;

[3] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3(a), 20 i 34.

[4] MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3(b) i 31(a). Međunarodni standard za kontrolu kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

(ii) kompilaciju pro forma financijskih informacija na temelju primjenjivih kriterija; i

(iii) davanje praktičaru:

a. pristupa svim informacijama (uključujući, kada je to potrebno za potrebe angažmana, informacije o stečenom poslovanju/stečenim poslovanjima u poslovnoj kombinaciji), kao što su evidencije, dokumentacija i drugi materijali relevantni za ocjenu jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija;

b. dodatnih informacija koje praktičar može zatražiti od odgovorne strane u svrhu obavljanja angažmana;

c. pristupa osobama unutar subjekta i savjetnicima subjekta za koje praktičar utvrdi da je od njih potrebno pribaviti dokaze koji se odnose na ocjenu jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija; i

d. kad je to potrebno za svrhu angažmana, pristupa primjerenim pojedincima unutar stečenog poslovanja u poslovnoj kombinaciji.

**Planiranje i obavljanje angažmana**

*Utvrđivanje prikladnosti primjenjivih kriterija*

14. Praktičar će utvrditi jesu li primjenjivi kriteriji prikladni kako to zahtijeva MSIU 3000 (izmijenjen), a osobito će utvrditi barem da[5]:

(a) su neusklađene financijske informacije preuzete iz primjerenog izvora; (Vidjeti točke: A4 – A5, A27)

(b) su pro forma usklađenja:

(i) izravno pripisiva događaju ili transakciji; (Vidjeti točku: A13)

(ii) činjenično podržana; i (Vidjeti točku: A14)

(iii) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja subjekta i njegovim računovodstvenim politikama u tom okviru; i (Vidjeti točke: A15 – A16)

(c) je napravljena primjerena prezentacija i da su pružena objavljivanja koje će omogućiti namjeravanim korisnicima razumijevanje prenesenih informacija. (Vidjeti točku: A2 – A3, A42)

15. Povrh toga, praktičar će procijeniti jesu li primjenjivi kriteriji:

(a) dosljedni i nisu u sukobu s relevantnim zakonima ili regulativom; i

(b) takvi da nije vjerojatno da će rezultirati pro forma financijskim informacijama koje dovode u zabludu.

*Značajnost*

16. Pri planiranju i obavljanju angažmana praktičar će uzeti u obzir značajnost u pogledu ocjene jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. (Vidjeti točke: A17 – A18)

*Stjecanje razumijevanja načina na koji je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije i drugih okolnosti angažmana*

17. Praktičar će steći razumijevanje: (Vidjeti točku: A19)

(a) događaja ili transakcije za koju se kompiliraju pro forma financijske informacije;

(b) kako je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije; (Vidjeti točke: A20 – A21)

(c) vrste subjekta i bilo kojeg stečenog ili otuđenog poslovanja, uključujući: (Vidjeti točke: A22 – A23)

(i) njihove poslovne aktivnosti;

(ii) njihovu imovinu i obveze; i

(iii) način na koji su strukturirani i kako se financiraju;

(d) relevantnih industrijskih, zakonskih i regulatornih i drugih vanjskih čimbenika koji se odnose na subjekt i sva stečena i otuđena poslovanja; i (Vidjeti točke: A24 – A26)

(e) primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i računovodstvenih praksi i praksi financijskog izvještavanja subjekta te svih stečenih ili otuđenih poslovanja, uključujući njihov odabir i primjenu računovodstvenih politika.

*Pribavljanje dokaza o primjerenosti izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije*

18. Praktičar će utvrditi je li odgovorna strana preuzela neusklađene financijske informacije iz primjerenog izvora. (Vidjeti točke: A27 – A28)

19. Ako ne postoji izvješće o reviziji ili uvidu u izvor iz kojega su preuzete neusklađene financijske informacije, praktičar će obaviti postupke kako bi se uvjerio da je izvor primjeren. (Vidjeti točke: A29 – A31)

20. Praktičar će utvrditi je li odgovorna strana na primjereni način preuzela neusklađene financijske informacije iz izvora.

*Pribavljanje dokaza o primjerenosti pro forma usklađenja*

21. Pri ocjeni jesu li pro forma usklađenja primjerena, praktičar će utvrditi je li odgovorna strana identificirala pro forma usklađenja potrebna za ilustraciju učinka događaja ili transakcije na datum ili za razdoblje ilustracije. (Vidjeti točku: A32)

22. Pri utvrđivanju jesu li pro forma usklađenja u skladu s primjenjivim kriterijima, praktičar će utvrditi:

(a) mogu li se ona izravno pripisati događaju ili transakciji; (Vidjeti točku: A13)

(b) odgovaraju li činjeničnom stanju. Ako su u pro forma usklađenja uključene financijske informacije stečenog ili otuđenog poslovanja i ne postoji izvješće o reviziji ili uvidu u izvor iz kojega su preuzete takve financijske informacije, praktičar će obaviti postupke kako bi se uvjerio da su financijske informacije činjenično potkrijepljene; i (Vidjeti točke: A14, A33 – A38)

(c) jesu li u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja subjekta i njegovim računovodstvenim politikama prema tom okviru. (Vidjeti točke: A15 – A16)

*Modificirano revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu ili odjeljak »Isticanje pitanja«, u odnosu na izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije ili izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog ili otuđenog poslovanja*

23. Modificirano revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu mogli su biti izraženi u pogledu ili izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije ili izvora iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog ili otuđenog poslovanja ili je u vezi s takvim izvorom izdano izvješće koje sadrži odjeljak »Isticanje pitanja«. U takvim okolnostima, ako relevantan zakon ili regulativa ne zabranjuju korištenje takvog izvora, praktičar će ocijeniti:

(a) potencijalni utjecaj na to jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija; (Vidjeti točku: A39)

(b) koje daljnje primjerene radnje treba poduzeti; i (Vidjeti točku: A40)

(c) postoji li utjecaj na sposobnost praktičara da izvješćuje u skladu s uvjetima angažmana, uključujući bilo kakav učinak na izvješće praktičara.

[5] MSIU 3000 (izmijenjen), točke: 42(b)(ii) i A45

*Izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije ili pro forma usklađenja nije primjeren*

24. Ako, na temelju obavljenih postupaka, praktičar utvrdi da je odgovorna strana:

(a) koristila neprimjeren izvor za preuzimanje neusklađenih financijskih informacija; ili

(b) izostavila pro forma usklađenje koje bi trebalo uključiti, primijenila pro forma usklađenje koje nije u skladu s primjenjivim kriterijima ili na drugi način neprimjereno primijenila pro forma usklađenje,

praktičar će o tome raspraviti s odgovornom stranom. Ako se praktičar ne može suglasiti s odgovornom stranom o tome kako bi se to pitanje trebalo riješiti, praktičar će ocijeniti koje daljnje radnje treba poduzeti. (Vidjeti točku: A40)

*Pribavljanje dokaza o izračunima u okviru pro forma financijskih informacija*

25. Praktičar će utvrditi jesu li izračuni unutar pro forma financijskih informacija aritmetički točni.

*Ocjena prezentacije pro forma financijskih informacija*

26. Praktičar će ocijeniti prezentaciju pro forma financijskih informacija. To će uključiti razmatranje:

(a) cjelokupne prezentacije i strukture pro forma financijskih informacija, uključujući i to jesu li jasno označene kako bi se razlikovale od povijesnih ili drugih financijskih informacija; (Vidjeti točke: A2 – A3)

(b) prikazuju li pro forma financijske informacije i povezane objašnjavajuće bilješke učinak događaja ili transakcije na način koji ne dovodi u zabludu; (Vidjeti točku: A41)

(c) jesu li dana primjerena objavljivanja s pro forma financijskim informacijama kako bi se namjeravanim korisnicima omogućilo da razumiju prenesene informacije; i (Vidjeti točku: A42)

(d) je li praktičar postao svjestan bilo kojih značajnih događaja koji su nastali nakon datuma izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije koji mogu zahtijevati upućivanje na njih ili njihovo objavljivanje u pro forma financijskim informacijama. (Vidjeti točku: A43)

27. Praktičar će pročitati ostale informacije uključene u prospekt koji sadrži pro forma financijske informacije kako bi utvrdio značajne nedosljednosti, ako postoje, u odnosu na pro forma financijske informacije ili izvješće s izražavanjem uvjerenja. Ako, čitajući te ostale informacije, praktičar utvrdi bitnu nedosljednost ili postane svjestan značajnog pogrešnog prikazivanja činjenica u tim ostalim informacijama, praktičar će o tome raspraviti s odgovornom stranom. Ako je ispravak nužan, a odgovorna strana to odbije, praktičar će poduzeti daljnje primjerene radnje.

**Pisane izjave**

28. Praktičar će od odgovorne strane tražiti pisane izjave o tome da:

(a) je pri kompiliranju pro forma financijskih informacija odgovorna strana utvrdila sva primjerena pro forma usklađenja potrebna za prikaz učinka događaja ili transakcije na datum ili za razdoblje prikaza; i (Vidjeti točku: Stavak A45)

(b) da su pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija.

**Formiranje mišljenja**

29. Praktičar će formirati mišljenje o tome je li odgovorna strana kompilirala financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. (Vidjeti točke: A46 – A48)

30. Kako bi formirao to mišljenje, praktičar će zaključiti je li prikupio dostatne i primjerene dokaze o tome je li kompilacija pro forma financijskih informacija bez značajnih izostavljanja ili neprimjerene uporabe ili primjene pro forma usklađenja. Taj zaključak će uključiti ocjenu je li odgovorna strana na prikladan način objavila i opisala primjenjive kriterije u mjeri u kojoj oni nisu javno dostupni. (Vidjeti točke: A49 – A50)

**Oblik mišljenja**

*Nemodificirano mišljenje*

31. Praktičar će izraziti nemodificirano mišljenje kada zaključi da je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija.

*Modificirano mišljenje*

32. U mnogim jurisdikcijama mjerodavni zakon ili regulativa onemogućuje objavljivanje prospekta koji sadrži modificirano mišljenje o tome jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. Ako je to slučaj i praktičar zaključi da je modificirano mišljenje ipak primjereno u skladu s MSIU 3000 (izmijenjen), praktičar će o tome raspraviti s odgovornom stranom. Ako odgovorna strana ne pristane na potrebne promjene, praktičar će:

(a) uskratiti izvješće;

(b) povući se iz angažmana; ili

(c) razmotriti traženje pravnog savjeta.

33. U nekim jurisdikcijama relevantan zakon ili regulativa ne sprečavaju objavu prospekta koji sadrži modificirano mišljenje o tome jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. U takvim jurisdikcijama, ako praktičar utvrdi da je modificirano mišljenje primjereno u skladu s MSIU 3000 (izmijenjen), praktičar će primijeniti zahtjeve MSIU 3000 (izmijenjen)[6] u vezi s modificiranim mišljenjima.

*Odjeljak o isticanju pitanja*

34. U nekim okolnostima praktičar može smatrati potrebnim skrenuti pozornost korisnika na pitanje koje je prezentirano ili objavljeno u pro forma financijskim informacijama ili popratnim objašnjavajućim bilješkama. To bi bio slučaj kad je, prema mišljenju praktičara, pitanje toliko važno da je ključno za razumijevanje korisnika o tome jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. U takvim okolnostima praktičar će u praktičarevo izvješće uključiti odjeljak »Isticanje pitanja« pod uvjetom da je praktičar pribavio dostatne i primjerene dokaze da pitanje ne utječe na to jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. Takav će odjeljak upućivati samo na informacije prezentirane ili objavljene u pro forma financijskim informacijama ili u popratnim objašnjavajućim bilješkama.

**Priprema izvješća s izražavanjem uvjerenja**

35. Praktičarevo izvješće će uključivati najmanje sljedeće osnovne elemente: (Vidjeti točku: A57)

(a) naslov koji jasno pokazuje da je izvješće neovisno izvješće s izražavanjem uvjerenja; (Vidjeti točku: A51)

(b) adresata(e) kako je ugovoreno u uvjetima angažmana; (Vidjeti točku: A52)

[6] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 74.

(i) uvodne odjeljke koji identificiraju: (Vidjeti točku: A53)

(ii) pro forma financijske informacije;

(iii) izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije te je li objavljeno izvješće o reviziji ili uvidu u takav izvor;

(iv) razdoblje obuhvaćeno pro forma financijskim informacijama ili datum financijskih informacija; i

(c) upućivanje na primjenjive kriterije na temelju kojih je odgovorna strana obavila kompilaciju pro forma financijskih informacija i izvor kriterija;

(d) iskaz da je odgovorna strana odgovorna za kompiliranje pro forma financijskih informacija na temelju primjenjivih kriterija;

(i) opis odgovornosti praktičara, uključujući iskaze o tome:

(ii) da je odgovornost praktičara izraziti mišljenje o tome je li dogovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija;

(iii) da za potrebe tog angažmana praktičar nije odgovoran za ažuriranje ili ponovno izdavanje bilo kakvih izvješća ili mišljenja o povijesnim financijskim informacijama koje su se koristile u kompiliranju pro forma financijskih informacija, niti je praktičar tijekom tog angažmana proveo reviziju ili uvid u financijske informacije korištene u kompiliranju pro forma financijskih informacija; i

(e) da je svrha pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt isključivo prezentacija učinka značajnog događaja ili transakcije na neusklađene financijske informacije subjekta kao da je događaj nastao ili da je transakcija obavljena na raniji datum koji je odabran za potrebe prikaza. U skladu s tim, praktičar ne izražava nikakvo uvjerenje o tome da bi stvarni ishod događaja ili transakcije na taj datum bio takav kakav je prikazan;

(f) iskaz da je angažman proveden u skladu s MSIU 3420, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja za izvještavanje o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt*, što zahtijeva od praktičara planiranje i obavljanje postupaka kako bi stekao razumno uvjerenje o tome je li odgovorna strana u svim značajnim odrednicama kompilirala pro forma financijske informacije na temelju primjenjivih kriterija;

(g) iskaz da društvo čiji je praktičar član primjenjuje MSKK 1 ili druge profesionalne zahtjeve, ili zahtjeve zakona ili regulative, koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u iskazu će se utvrditi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi zakona ili propisa koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1.

(h) iskaz da se praktičar pridržava zahtjeva neovisnosti i drugih etičkih zahtjeva IESBA Kodeksa ili drugih profesionalnih zahtjeva ili zahtjeva propisanih zakonom i regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao dijelovi A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u iskazu će se utvrditi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi propisani zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao dijelovi A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja.

(i) iskaze o tome da:

• angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja za izvješćivanje o tome jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija uključuje obavljanje postupaka za ocjenu pružaju li primjenjivi kriteriji koje odgovorna strana koristi u kompilaciji pro forma financijskih informacija razumnu osnovu za prezentaciju značajnih učinaka koji se izravno mogu pripisati događaju ili transakciji te za pribavljanje dostatnih primjerenih dokaza o tome:

• jesu li povezana pro forma usklađenja primjerena provedba tih kriterija; i

• odražavaju li pro forma financijske informacije pravilnu primjenu tih usklađenja na neusklađene financijske informacije;

(ii) odabrani postupci ovise o prosudbi praktičara, uzimajući u obzir praktičarevo razumijevanje vrste subjekta, događaja ili transakcije za koju su kompilirane pro forma financijske informacije i drugih relevantnih okolnosti angažmana; i

(iii) angažman uključuje i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije pro forma financijskih informacija;

(i) osim ako je zakonom ili regulativom propisano drukčije, u mišljenju praktičara korištenje jedne od sljedećih fraza koje se smatraju istovjetnima: (Vidjeti točku: A54 – A56)

(i) pro forma financijske informacije kompilirane su, u svim značajnim odrednicama, na temelju [ primjenjivih kriterija]; ili

(ii) pro forma financijske informacije pravilno su kompilirane na navedenoj osnovi;

(j) potpis praktičara;

(k) datum izvješća; i

(l) lokacija u jurisdikciji u kojoj praktičar djeluje.

* * *

MATERIJAL ZA PRIMJENU I DRUGI MATERIJALI S OBJAŠNJENJIMA

**Područje primjene ovog MSIU-a (Vidjeti točku: 1)**

A1. Ovaj se standard ne odnosi na okolnosti u kojima se pro forma financijske informacije daju kao dio financijskih izvještaja subjekta u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

**Svrha pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt** (Vidjeti točke: 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2. Pro forma financijske informacije popraćene su povezanim objašnjenjima u kojima se često objavljuju pitanja navedena u točki A42.

A3. Različite prezentacije pro forma financijskih informacija mogu se uključiti u prospekt ovisno o vrsti događaja ili transakcije i načinu na koji odgovorna strana namjerava ilustrirati utjecaj takvog događaja ili transakcije na neusklađene financijske informacije subjekta. Na primjer, subjekt može steći određeni broj poduzeća prije inicijalne javne ponude. U takvim okolnostima odgovorna strana može odlučiti prezentirati pro forma izvještaj o neto imovini kako bi ilustrirala učinak stjecanja na financijski položaj subjekta i ključne pokazatelje kao što su odnos duga i vlasničkog kapitala kao da su stečena poduzeća bila kombinirana sa subjektom na raniji datum. Odgovorna strana također može prezentirati pro forma račun dobiti i gubitka kako bi ilustrirala kakvi su rezultati poslovanja mogli biti za razdoblje koje je završilo tog datuma. U takvim slučajevima vrsta pro forma financijskih informacija može se opisati naslovima kao što su »Pro forma izvještaj o neto imovini na dan 31. prosinca 20X1« i »Pro forma račun dobiti i gubitka za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1.«

**Kompilacija pro forma financijskih informacija**

*Neusklađeni financijski podaci* (Vidjeti točke: 5, 11(f), 14(a))

A4. U mnogim slučajevima izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije bit će objavljene financijske informacije kao što su godišnji ili financijski izvještaji za razdoblje kraće od godinu dana.

A5. Ovisno o načinu na koji odgovorna strana odluči ilustrirati učinak događaja ili transakcije, neusklađene financijske informacije mogu obuhvaćati ili:

• jedan ili više pojedinačnih financijskih izvještaja, kao što su izvještaj o financijskom položaju i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti; ili

• financijske informacije koje su na primjeren način sažete iz cijelog skupa financijskih izvještaja kao što je, na primjer, izvještaj o neto imovini.

**Vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja** (Vidjeti točku: 6)

A6. U ovom MSIU-u, opisivanje pro forma financijskih informacija kao »pravilno kompiliranih« znači da je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija.

**Definicije**

*Primjenjivi kriteriji* (Vidjeti točku: 11(a))

A7. Ako uspostavljeni kriteriji za kompiliranje pro forma financijskih informacija ne postoje, odgovorna strana razvit će kriterije na temelju, primjerice, prakse u određenoj industriji ili kriterija jurisdikcije koja je razvila uspostavljene kriterije te će objaviti tu činjenicu.

A8. Primjenjivi kriteriji za kompiliranje pro forma financijskih informacija bit će prikladni u okolnostima ako ispunjavaju zahtjeve iz stavka 14.

A9. Popratne objašnjavajuće bilješke mogu sadržavati dodatne pojedinosti o kriterijima radi opisivanja načina na koji se njima ilustriraju učinci određenog događaja ili transakcije. To može uključivati, na primjer:

• pretpostavljeni datum nastanka događaja ili izvršenja transakcije,

• pristup koji se koristi za alokaciju prihoda, općih troškova, imovine i obveza između relevantnih poduzeća u dezinvestiranju.

**Prihvaćanje angažmana**

*Sposobnosti i kompetencije za obavljanje angažmana* (Vidjeti točku: 13(a))

A10. IESBA Kodeksom od praktičara se zahtijeva da održava primjereno profesionalno znanje i vještine, uključujući svjesnost o i razumijevanje relevantnih stručnih, profesionalnih i poslovnih kretanja, kako bi pružio kompetentnu profesionalnu uslugu.[7] U kontekstu tog zahtjeva IESBA Kodeksa, relevantne sposobnosti i kompetencije za obavljanje angažmana također uključuju sljedeće:

• znanje o i iskustvo u industriji u kojoj subjekt posluje;

• razumijevanje relevantnih zakona i propisa o vrijednosnim papirima i povezanih promjena;

• razumijevanje zahtjeva relevantne burze za uvrštenje vrijednosnih papira i za transakcije na tržištu kapitala kao što su spajanja, preuzimanja i ponude vrijednosnih papira;

• poznavanje procesa pripreme prospekta i uvrštenja vrijednosnih papira na burzu vrijednosnih papira; i

• poznavanje okvira financijskog izvještavanja korištenih u pripremi izvora iz kojih su preuzete neusklađene financijske informacije i, ako je primjenjivo, financijske informacije stečenog poslovanja.

*Odgovornosti odgovorne strane* (Vidjeti točku: 13 (g))

A11. Angažman u skladu s ovim MSIU-om obavlja se pod pretpostavkom da je odgovorna strana prihvatila i razumije da ima odgovornosti utvrđene u točki 13.(g). U nekim jurisdikcijama takve odgovornosti mogu biti navedene u relevantnom zakonu ili regulativi. U drugima može postojati mala ili nikakva zakonska ili regulatorna definicija takvih odgovornosti. Angažman s izražavanjem uvjerenja radi izvještavanja o tome jesu li pro forma financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, kompilirane na temelju primjenjivih kriterija temelji se na pretpostavci da:

(a) uloga praktičara ne uključuje preuzimanje odgovornosti za kompiliranje takvih informacija; i

(b) praktičar razumno očekuje dobivanje informacija potrebnih za angažman.

Prema tome, ova pretpostavka je temeljna za obavljanje angažmana. Kako bi se izbjeglo nerazumijevanje, ugovor se sklapa s odgovornom stranom u kojem ona izjavljuje da prihvaća i razumije da ima takve odgovornosti koje su dio ugovaranja i evidentiranja uvjeta angažmana sukladno zahtjevima MSIU 3000 (izmijenjen).[8]

A12. Ako zakon ili regulativa dovoljno detaljno propisuju uvjete angažmana, praktičar treba samo zabilježiti činjenicu da se takav zakon ili regulativa primjenjuje i da odgovorna strana prihvaća i razumije svoje odgovornosti kako je utvrđeno u točki 13(g).

**Planiranje i obavljanje angažmana**

*Procjena prikladnosti primjenjivih kriterija*

Izravno pripisiva usklađenja (Vidjeti točke: 14(b)(i), 22(a))

A13. Pro forma usklađenja trebaju biti izravno pripisiva događaju ili transakciji kako bi se izbjegle pro forma financijske informacije koje odražavaju one stvari koje ne nastaju samo kao rezultat događaja ili koja nisu sastavni dio transakcije. Izravno pripisiva usklađenja isključuju ona koje se odnose na buduće događaje ili ovise o radnjama koje treba poduzeti nakon dovršetka transakcije, čak i ako su takve radnje ključne za subjekt koji ulazi u transakciju (na primjer, zatvaranje suvišnih proizvodnih lokacija nakon stjecanja).

Usklađenja podrživa činjenicama (Vidjeti točke: 14(b)(ii), 22(b))

A14. Pro forma usklađenja također trebaju biti činjenično podržana kako bi se stvorila pouzdana osnova za pro forma financijske informacije. Činjenično potkrijepljena usklađenja mogu biti objektivno utvrdive. Izvori činjenične potpore za pro forma usklađenja uključuju, na primjer:

• ugovore o kupnji i prodaji,

• dokumente o financiranju događaja ili transakcije, kao što su ugovori o dugu,

• izvješća o neovisnoj procjeni,

• ostale dokumente koji se odnose na događaj ili transakciju,

• objavljene financijske izvještaje,

• ostale financijske informacije objavljene u prospektu,

• relevantne pravne ili regulatorne mjere, primjerice u području oporezivanja,

• ugovore o radu,

• radnje onih koji su zaduženi za upravljanje.

[7] IESBA Kodeks, točke 130.1 – 130.3

[8] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 27.

Usklađenja sukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja subjekta i njegovim računovodstvenim politikama sukladno tom okviru (Vidjeti točke: 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Kako bi pro forma financijske informacije bile smislene, potrebno je da pro forma usklađenja budu sukladna s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja subjekta i subjektovim računovodstvenim politikama u tom okviru. U kontekstu poslovne kombinacije, na primjer, kompiliranje pro forma financijskih informacija na temelju primjenjivih kriterija uključuje razmatranje pitanja kao što su:

• postoje li razlike između računovodstvenih politika stečenog poslovanja i politika subjekta; i

• jesu li računovodstvene politike za transakcije koje su korištene u stečenom poslovanju, a koje subjekt prethodno nije usvojio, one politike koje bi subjekt usvojio za takve transakcije u skladu sa svojim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uzimajući u obzir posebne okolnosti subjekta.

A16. U nekim okolnostima može biti potrebno uzeti u obzir primjerenost računovodstvenih politika subjekta. Na primjer, kao dio događaja ili transakcije, subjekt može predložiti da se prvi put izdaju složeni financijski instrumenti. Ako je to slučaj, možda će biti potrebno razmotriti:

• je li odgovorna strana odabrala primjerene računovodstvene politike koje će se koristiti u računovodstvu takvih financijskih instrumenata u skladu sa svojim primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i

• je li na primjereni način primijenila takve politike pri kompiliranju pro forma financijskih informacija.

*Značajnost* (Vidjeti točku: 16)

A17. Značajnost u pogledu toga jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija ne ovisi o jednoj kvantitativnoj mjeri. Umjesto toga, to ovisi o veličini i vrsti propuštenog ili neprimjereno primijenjenog elementa kompilacije kako je opisano u točki A18. Prosudba o tim aspektima veličine i vrste ovisit će, pak, o pitanjima kao što su:

• kontekst događaja ili transakcije;

• svrha za koju se kompiliraju pro forma financijske informacije; i

• povezane okolnosti angažmana.

Odlučujući čimbenik može biti opseg ili vrsta pitanja ili kombinacija obojeg.

A18. Rizik da se pro forma financijske informacije ne smatraju kompiliranima, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija može nastati kada postoje dokazi o, na primjer:

• korištenju neprimjerenog izvora iz kojeg se preuzimaju neusklađene financijske informacije,

• nepravilnom preuzimanju neusklađenih financijskih informacija iz primjerenog izvora,

• vezano uz usklađenja, pogrešnoj primjeni računovodstvenih politika ili usklađenjima koja nisu u skladu s računovodstvenim politikama subjekta,

• propuštanju usklađenja koja je potrebna prema primjenjivim kriterijima,

• usklađenju koje nije u skladu s primjenjivim kriterijima,

• matematičkoj ili administrativnoj pogrešci u izračunima unutar pro forma financijskih informacija,

• neodgovarajućim, netočnim ili izostavljenim objavljivanjima.

*Stjecanje razumijevanja načina na koji je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije i drugih okolnosti angažmana* (Vidjeti točku: 17)

A19. Praktičar ovo razumijevanje može steći kombinacijom postupaka kao što su:

• postavljanje upita odgovornoj strani i ostalom osoblju subjekta uključenog u kompiliranje pro forma financijskih informacija,

• postavljanje upita drugim primjerenim stranama, kao što su oni zaduženi za upravljanje i savjetnici subjekta,

• čitanje relevantne popratne dokumentacije kao što su ugovori ili sporazumi,

• čitanje zapisnika sa sastanaka onih koji su zaduženi za upravljanje.

Način na koji je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije (Vidjeti točku: 17(b))

A20. Praktičar može steći razumijevanje načina na koji je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije uzimajući u obzir, na primjer:

• izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije,

• korake koje je odgovorna strana poduzela kako bi:

o preuzela neusklađene financijske informacije iz izvora;

o utvrdila primjerena pro forma usklađenja, na primjer, kako je odgovorna strana dobila financijske informacije stečenog poslovanja u kompiliranju pro forma financijskih informacija,

• kompetencije odgovorne strane u kompiliranju pro forma financijskih informacija,

• vrstu i opseg nadzora koji obavlja odgovorna strana nad ostalim osobljem subjekta uključenim u kompiliranje pro forma financijskih informacija,

• pristup odgovorne strane utvrđivanju primjerenih objavljivanja za potporu pro forma financijskim informacijama.

A21. U poslovnoj kombinaciji ili dezinvestiranju, područja koja mogu dovesti do složenosti u kompiliranju pro forma financijskih informacija uključuju alokaciju prihoda, općih troškova te imovine i obveza između relevantnih poduzeća. U skladu s tim, važno je da praktičar razumije pristup i kriterije odgovorne strane za takve alokacije te da se u objašnjenjima uz pro forma financijske informacije objave ta pitanja.

Vrsta subjekta i bilo kojeg stečenog ili otuđenog poslovanja (Vidjeti točku: 17(c))

A22. Stečeno poslovanje može biti inkorporirani subjekt ili zasebno utvrdivo neinkorporirano poslovanje unutar drugog subjekta, kao što je odjel, ogranak ili djelatnost. Otuđeno poslovanje može biti inkorporirani subjekt kao što je ovisno društvo ili zajednički pothvat ili zasebno utvrdivo neinkorporirano poslovanje unutar subjekta, kao što je odjel, ogranak ili djelatnost.

A23. Praktičar može imati cjelokupno ili dio potrebnog razumijevanja subjekta i bilo kojeg stečenog ili otuđenog poslovanja kao i njihovih okruženja, ako je praktičar revidirao ili obavio uvid u njihove financijske informacije.

Relevantni čimbenici vezani za poslovnu djelatnost te, zakonski i regulatorni i drugi vanjski čimbenici (Vidjeti točku: 17 (d))

A24. Relevantni čimbenici u poslovnoj djelatnosti uključuju uvjete kao što su konkurentno okruženje, odnosi s dobavljačima i kupcima te tehnološki razvoj. Primjeri pitanja koje praktičar može razmotriti uključuju:

• tržište i tržišno natjecanje, uključujući potražnju, kapacitet i cjenovnu konkurenciju,

• uobičajene poslovne prakse unutar djelatnosti,

• cikličku ili sezonsku aktivnost,

• proizvodnu tehnologiju koja se odnosi na proizvode subjekta.

A25. Relevantni zakonski i regulatorni čimbenici uključuju zakonsko i regulatorno okruženje. Ovo, između ostalog, obuhvaća primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u skladu s kojim subjekt ili, ako je primjenjivo, stečeno poslovanje priprema svoje periodične financijske informacije te zakonsko i političko okruženje. Primjeri pitanja koje praktičar može razmotriti uključuju:

• računovodstvene prakse specifične za djelatnost,

• pravni i regulatorni okvir za reguliranu djelatnost,

• zakonodavstvo i propise koji znatno utječu na poslovanje subjekta ili, ako je primjenjivo, na stečeno ili otuđeno poslovanje, uključujući izravne nadzorne aktivnosti,

• oporezivanje,

• vladine politike koje trenutačno utječu na poslovanje subjekta ili, ako je primjenjivo, na stečeno ili otuđeno poslovanje, kao što su monetarne politike (uključujući devizne kontrole), fiskalne politike, financijski poticaji (na primjer, programi državne potpore) te politike carina ili trgovinskih ograničenja,

• zahtjevi vezani uz okoliš koji utječu na djelatnosti i poslovanje subjekta ili na stečeno ili otuđeno poslovanje.

A26. Primjeri drugih vanjskih čimbenika koji utječu na subjekt i, ako je primjenjivo, na stečeno ili otuđeno poslovanje koje praktičar može uzeti u obzir uključuju opće gospodarske uvjete, kamatne stope i dostupnost financiranja te inflaciju ili promjene tečaja valute.

*Pribavljanje dokaza o primjerenosti izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije*

Relevantni čimbenici koje treba uzeti u obzir (Vidjeti točke: 14 (a), 18)

A27. Čimbenici koji utječu na primjerenost izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije uključuju pitanje postoji li izvješće o reviziji ili uvidu u izvor i:

• je li izvor dopušten ili izričito propisan relevantnim zakonom ili regulativom, dopušten od strane relevantnog tržišta vrijednosnih papira kojemu se prospekt podnosi ili se kao takav koristi u skladu s redovnim tržišnim običajima i praksom,

• može li se izvor jasno utvrditi,

• predstavlja li izvor razumnu polaznu točku za kompiliranje pro forma financijskih informacija u kontekstu događaja ili transakcije, uključujući je li dosljedan s računovodstvenim politikama subjekta i odnosi li se na primjereni datum ili pokriva li primjereno razdoblje.

A28. Izvješće o reviziji ili uvidu u izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije možda je izdao drugi praktičar. U tom se slučaju ne umanjuje obveza praktičara koji izvješćuje sukladno ovom MSIU da razumije subjekt i njegovu praksu računovodstvenog i financijskog izvještavanja u skladu sa zahtjevima točaka 17(c) i (e) te da se uvjeri u primjerenost izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije.

Nepostojanje izvješća o reviziji ili uvidu u izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije (Vidjeti točku: 19)

A29. Ako ne postoji izvješće o reviziji ili uvidu u izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije, praktičar je dužan provesti postupke u odnosu na primjerenost tog izvora. Čimbenici koji mogu utjecati na vrstu i opseg tih postupaka uključuju, na primjer:

• je li praktičar prethodno revidirao ili obavio uvid u povijesne financijske informacije subjekta i znanje praktičara o subjektu iz takvog angažmana,

• koliko je prošlo vremena od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije subjekta,

• jesu li financijske informacije subjekta podložne periodičnom obavljanju uvida od strane praktičara, na primjer, u svrhu ispunjavanja regulatornih zahtjeva za izvještavanje regulatora.

A30. Financijski izvještaji subjekta za razdoblje koje neposredno prethodi razdoblju na koje se odnosi izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije vjerojatno su revidirani ili je u njih obavljen uvid, čak i ako izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije nije bio revidiran ili u njega nije obavljen uvid. Na primjer, izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije mogu biti financijski izvještaji za razdoblje kraće od godinu dana koji nisu revidirani ili u koje nije obavljen uvid, dok su financijski izvještaji subjekta za financijsku godinu koja im neposredno prethodi možda revidirani. U tom slučaju postupci koje praktičar može obaviti, uzimajući u obzir čimbenike iz točke A29 u vezi s primjerenošću izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije uključuju:

• Postavljanje upita odgovornoj strani o:

o postupku kojim je izvor pripremljen i pouzdanost osnovnih računovodstvenih evidencija s kojima je izvor usklađen,

o tome jesu li sve transakcije evidentirane,

o tome je li izvor pripremljen u skladu s računovodstvenim politikama subjekta,

o tome je li bilo promjena u računovodstvenim politikama od najnovijeg razdoblja koje je revidirano ili u kojem je obavljen uvid i, ako je bilo promjena, kako se postupalo s takvim promjenama,

o njezinoj procjeni rizika da bi izvor mogao biti značajno pogrešno prikazan zbog prijevare,

o učinku promjena u poslovanju i poslovanju subjekta.

• Ako je praktičar revidirao ili obavio uvid u zadnje prethodne godišnje ili financijske informacije za razdoblje kraće od godinu dana, uzimajući u obzir nalaze takve revizije ili uvida utvrditi mogu li nalazi ukazivati na probleme s pripremom izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije.

• Potvrditi informacije koje je dostavila odgovorna strana kao odgovor na upite praktičara kad se čini da odgovori nisu u skladu s razumijevanjem subjekta od strane praktičara ili okolnostima angažmana.

• Usporediti izvore s odgovarajućim financijskim informacijama iz prethodnog razdoblja i, ako je primjenjivo, zadnjim prethodnim godišnjim ili financijskim informacijama za razdoblje kraće od godinu dana te raspraviti značajne promjene s odgovornom stranom.

Povijesne financijske informacije subjekta koje nikada nisu bile revidirane ili u koje nije obavljen uvid (Vidjeti točku: 13(e))

A31. Osim u slučaju subjekta osnovanog za potrebe transakcije i koji nikada nije obavljao nikakvu poslovnu djelatnost, malo je vjerojatno da će relevantan zakon ili regulativa dopustiti subjektu izdavanje prospekta ako njegove povijesne financijske informacije nikada nisu revidirane ili u njih nije obavljen uvid.

*Pribavljanje dokaza o primjerenosti pro forma usklađenja*

Utvrđivanje primjerenih pro forma usklađenja (Vidjeti točku: 21)

A32. Na osnovi svojeg razumijevanja načina na koji je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije i razumijevanja drugih okolnosti angažmana, praktičar može pribaviti dokaze o tome je li odgovorna strana primjereno utvrdila potrebna pro forma usklađenja kombinacijom postupaka kao što su:

- ocjenjivanje razumnosti pristupa odgovorne strane utvrđivanju primjerenih pro forma usklađenja, na primjer, razumnosti metode koja se koristi u utvrđivanju primjerene alokacije prihoda, općih troškova, imovine i obveza među relevantnim poduzećima,
- postavljanje upita relevantnim stranama unutar stečenog poslovanja u vezi s pristupom preuzimanju financijskih informacija stečenog poslovanja,
- ocjenjivanje posebnih aspekata relevantnih ugovora, sporazuma ili drugih dokumenata,
- postavljanje upita savjetnicima subjekta u vezi s posebnim aspektima događaja ili transakcije te povezanim ugovorima i sporazumima koji su relevantni za utvrđivanje primjerenih usklađenja,
- ocjena relevantnih analiza i tablica koje su pripremili odgovorna strana i drugo osoblje subjekta koje je uključeno u kompiliranje pro forma financijskih informacija,
- pribavljanje dokaza o nadzoru odgovorne strane nad drugim osobljem subjekta koje je uključeno u kompiliranje pro forma financijskih informacija,
- izvođenje analitičkih postupaka.

Činjenična podrška za bilo koje financijske informacije stečenog ili otuđenog poslovanja koje su uključene u pro forma usklađenja (Vidjeti točku: 22(b))

Financijske informacije otuđenog poslovanja

A33. U slučaju dezinvestiranja, financijske informacije otuđenog poslovanja bit će izvedene iz izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije koje su često revidirane ili u koje je obavljen uvid. Izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije stoga će pružiti osnovu praktičaru za utvrđivanje postoji li činjenična potpora za financijske informacije otuđenog poslovanja. U tom slučaju, pitanja koja treba uzeti u obzir uključuju, na primjer, jesu li se prihodi i rashodi pripisivi otuđenom poslovanju koji su evidentirani na konsolidiranoj osnovi na primjeren način odrazili u pro forma usklađenjima.

A34. Ako izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije nije bio revidiran ili u njega nije bio obavljen uvid, praktičar se može pozvati na smjernice iz točaka A29 – A30 pri utvrđivanju jesu li financijske informacije otuđenog poslovanja činjenično potkrijepljene.

Financijske informacije stečenog poslovanja

A35. Izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja možda je revidiran ili je u njega obavljen uvid. Ako je praktičar revidirao ili obavio uvid u izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja, takve financijske informacije će biti činjenično potkrijepljene, podložno svim implikacijama proizašlim iz okolnosti iz točke 23.

A36. Izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja možda je revidirao ili je u njih uvid obavio drugi praktičar. U tom se slučaju ne umanjuje obveza praktičara koji izvješćuje u okviru ovog MSIU-a da razumije stečeno poslovanje i njegovu praksu računovodstvenog i financijskog izvještavanja u skladu sa zahtjevima točaka 17(c) i (e) te da se uvjeri u činjeničnu potkrijepljenost financijskih informacija stečenog poslovanja.

A37. Ako izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja nije revidiran ili u njega nije obavljen uvid, praktičar ima obvezu obaviti postupke u odnosu na primjerenost tog izvora. Čimbenici koji mogu utjecati na vrstu i opseg tih postupaka uključuju, na primjer:

- je li praktičar prethodno revidirao ili obavio uvid u povijesne financijske informacije stečenog poslovanja i znanje praktičara o stečenom poslovanju iz takvog angažmana,
- koliko nedavno su revidirane ili je obavljen uvid u povijesne financijske informacije stečenog poslovanja,
- jesu li financijske informacije stečenog poslovanja podložne periodičnom uvidu od strane praktičara, na primjer, u svrhu ispunjavanja regulatornih zahtjeva za podnošenje izvještaja.

A38. Financijski izvještaji stečenog poslovanja za razdoblje koje neposredno prethodi razdoblju izvora iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja često su revidirani ili je u njih obavljen uvid, čak i ako izvor iz kojeg su preuzeti financijske informacije stečenog poslovanja nije revidiran ili nije bio obavljen uvid. U tom slučaju postupci koje praktičar može provesti, uzimajući u obzir čimbenike iz točke A37, u vezi s tim jesu li financijske informacije stečenog poslovanja činjenično potkrijepljene uključuju:

- Postavljanje upita menadžmentu stečenog poslovanja o:

o procesu kojim je pripremljen izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja i pouzdanost osnovnih računovodstvenih evidencija s kojima je izvor usklađen,

o tome jesu li sve transakcije evidentirane,

o tome je li izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja pripremljen u skladu s računovodstvenim politikama stečenog poslovanja,

o tome je li bilo promjena u računovodstvenim politikama od najnovijeg revidiranog razdoblja ili razdoblja za koje je obavljen uvid i, ako jest, načina na koji se postupalo s takvim promjenama,

o njihovoj procjeni rizika da izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja može biti značajno pogrešno prikazan zbog prijevare,

o učinku promjena u poslovnim aktivnostima i poslovnim funkcijama stečenog poslovanja.

• Ako je praktičar revidirao ili obavio uvid u godišnje ili financijske informacije za razdoblje kraće od godinu dana koje neposredno prethodi tekućem razdoblju, razmotriti nalaze takve revizije ili uvida i mogu li oni ukazivati na probleme s pripremom izvora iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja.

• Potvrditi informacije koje je dostavio menadžment stečenog poslovanja kao reakciju na praktičareve upite kad se čini da odgovori nisu u skladu s praktičarevim razumijevanjem stečenog poslovanja ili okolnostima angažmana.

• Usporediti izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog poslovanja s odgovarajućim financijskim informacijama iz prethodnog razdoblja i, ako je primjenjivo, godišnjim ili financijskim informacijama za zadnje prethodno razdoblje kraće od godinu dana te raspraviti značajne promjene s menadžmentom stečenog poslovanja.

*Modificirano revizijsko mišljenje ili zaključak o uvidu, ili odjeljak »Isticanje pitanja«, u odnosu na izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije ili izvor iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog ili otuđenog poslovanja*

Potencijalna posljedica (Vidjeti točku: 23(a))

A39. Ne mogu sva modificirana revizijska mišljenja, zaključci o uvidu ili odjeljci za »Isticanje pitanja« u vezi s izvorom iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije ili izvorom iz kojeg su preuzete financijske informacije stečenog ili otuđenog poslovanja nužno utjecati na to mogu li se pro forma financijske informacije kompilirati, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. Na primjer, u odnosu na financijske izvještaje subjekta možda je izraženo modificirano revizijsko mišljenje zbog neobjavljivanja primitaka onih koji su zaduženi za upravljanje kako je propisano primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja. Ako je to slučaj i ti se financijski izvještaji koriste kao izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije, takva modifikacija možda neće imati posljedice na to mogu li se kompilirati pro forma izvještaj o neto imovini i račun dobiti i gubitka, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija.

Daljnje primjerene radnje (Vidjeti točke: 23(b), 24)

A40. Daljnje primjerene radnje koje praktičar može poduzeti uključuju, na primjer:

• u odnosu na zahtjev iz točke 23(b):

o raspraviti o pitanju s odgovornom stranom,

o ako je to moguće u skladu s relevantnim zakonom ili regulativom, uputiti u izvješću praktičara na modificirano revizijsko mišljenje, zaključak o uvidu ili odjeljak Isticanje pitanja, ako je pitanje prema profesionalnoj prosudbi praktičara dovoljno relevantno i važno za korisničko razumijevanje pro forma financijskih informacija;

• u odnosu na zahtjev iz točke 24, ako je to moguće u skladu s relevantnim zakonima ili regulativom modificirati mišljenje praktičara;

• ako je moguće u skladu s relevantnim zakonima ili regulativom, uskratiti izvješće ili se povući iz angažmana;

• potražiti pravni savjet.

*Ocjena prezentacije pro forma financijskih informacija*

Izbjegavanje povezanosti s obmanjujućim financijskim informacijama (Vidjeti točku: 26(b))

A41. IESBA Kodeks zahtijeva da praktičar ne bude svjesno povezan s izvještajima, prijavama, komunikacijama ili drugim informacijama za koje praktičar vjeruje da:[9]

(a) sadrže značajno lažan ili obmanjujući iskaz;

(b) sadrže iskaze ili informacije koje su neoprezno dane; ili

(c) izostavljaju ili nejasno prikazuju informacije koje je potrebno uključiti ako bi takvo izostavljanje ili nejasno predstavljanje bilo obmanjujuće.

Objavljivanja koja prate pro forma financijske informacije (Vidjeti točke: 14(c), 26(c))

A42. Primjerena objavljivanja mogu uključivati pitanja kao što su:

• vrsta i svrha pro forma financijskih informacija, uključujući vrstu događaja ili transakcije, te datum na koji se pretpostavlja da se takav događaj dogodio ili da je izvršena transakcija;

• izvor iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije te je li objavljeno izvješće o reviziji ili uvidu za takav izvor;

• pro forma usklađenja, uključujući opis i objašnjenje svakog usklađenja. Ovo uključuje, u slučaju financijskih informacija stečenog ili otuđenog poslovanja, izvor iz kojeg su te informacije preuzete te je li objavljeno izvješće o reviziji ili uvidu za takav izvor;

• ako nisu javno dostupni, opis primjenjivih kriterija na temelju kojih su kompilirane pro forma financijske informacije; i

• izjava o tome da su pro forma financijske informacije kompilirane samo u ilustrativne svrhe te da zbog svoje prirode ne predstavljaju stvarni financijski položaj subjekta, financijsku uspješnost ili novčane tokove.

Relevantan zakon ili regulativa može zahtijevati ta ili druga posebna objavljivanja.

Razmatranje značajnih naknadnih događaja (Vidjeti točku: 26(d))

A43. Budući da praktičar ne izvješćuje o izvoru iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije, ne postoji zahtjev da praktičar provede postupke za utvrđivanje događaja nakon datuma izvora koji zahtijevaju usklađenje ili objavljivanje u takvom izvoru. Međutim, praktičar mora razmotriti jesu li mu na pozornost došli neki značajni događaji nakon datuma izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije koji mogu zahtijevati upućivanje ili objavljivanje u objašnjavajućim bilješkama uz pro forma financijske informacije kako bi se izbjeglo da potonje dovode u zabludu. Takvo razmatranje temelji se na obavljanju postupaka sukladno ovom MSIU-u ili na znanju praktičara o subjektu i okolnostima angažmana. Na primjer, nakon datuma izvora iz kojeg su preuzete neusklađene financijske informacije, subjekt je možda obavio kapitalnu transakciju koja uključuje konverziju njegova konvertibilnog duga u vlasnički kapital, a neobjavljivanje te informacije moglo bi rezultirati obmanjujućim pro forma financijskim informacijama.

Značajna nedosljednost u odnosu na druge informacije (Vidjeti točku: 27)

A44. Daljnje primjerene radnje koje praktičar može poduzeti ako odgovorna strana odbije izmijeniti pro forma financijske informacije ili druge informacije, ako je primjereno uključuju, na primjer:

[9] IESBA Kodeks, točka 110.2.

• ako je moguće u skladu s relevantnim zakonom ili regulativom:

o opisati značajne nedosljednosti u izvješću praktičara,

o modificirati mišljenje praktičara,

o uskratiti izvješće ili povući se iz angažmana,

• tražiti pravni savjet.

**Pisane izjave** (Vidjeti točku: 28(a))

A45. U nekim okolnostima uključene vrste transakcija mogu zahtijevati od odgovorne strane odabir računovodstvenih politika za pro forma usklađenja koje subjekt prethodno nije morao artikulirati jer nije imao relevantne transakcije. U tom slučaju praktičar može zatražiti od odgovorne strane proširenje pisane izjave kako bi izjava uključila potvrdu da odabrane računovodstvene politike predstavljaju donesene politike subjekta za takve vrste transakcija.

**Formiranje mišljenja**

*Uvjerenje o daljnjim pitanjima propisanim relevantnim zakonom ili regulativom* (Vidjeti točku: 29)

A46. Relevantan zakon ili regulativa može zahtijevati od praktičara izražavanje mišljenja o pitanjima koja su različita od pitanja jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija. U nekim od tih okolnosti praktičar možda neće trebati provoditi dodatne postupke. Na primjer, relevantan zakon ili regulativa mogu zahtijevati od praktičara izražavanje mišljenja o tome je li osnova na kojoj je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije u skladu s računovodstvenim politikama subjekta. Pridržavanje zahtjeva iz točaka 18 i 22(c) ovog MSIU-a osnova je za izražavanje takvog mišljenja.

A47. U drugim okolnostima, praktičar će možda morati obaviti dodatne postupke. Vrsta i opseg takvih dodatnih postupaka razlikovat će se ovisno o vrsti drugih pitanja o kojima relevantan zakon ili regulativa zahtijeva od praktičara izražavanje mišljenja.

Izjava o odgovornosti praktičara za izvješće

A48. Relevantan zakon ili regulativa može zahtijevati od praktičara uključivanje izričite izjave u izvješće praktičara koja iznosi tvrdnju o ili potvrđuje odgovornost praktičara za izvješće. Uključivanje takve dodatne zakonske ili regulatorne izjave u izvješće praktičara nije nespojivo sa zahtjevima ovog MSIU-a.

*Objavljivanje primjenjivih kriterija* (Vidjeti točku: 30)

A49. Odgovorna strana ne mora u objašnjavajućim bilješkama uz pro forma financijske informacije ponavljati kriterije koji su propisani relevantnim zakonom ili regulativom ili koje je proglasila ovlaštena ili priznata organizacija za donošenje standarda. Takvi kriteriji bit će javno dostupni kao dio sustava izvještavanja i stoga se podrazumijevaju u kompiliranju pro forma financijskih informacija koje obavlja odgovorna strana.

A50. Ako je odgovorna strana razvila bilo kakve posebne kriterije, potrebno je objaviti te kriterije kako bi korisnici mogli steći ispravno razumijevanje načina na koji je odgovorna strana kompilirala pro forma financijske informacije.

**Priprema izvješća o uvjerenju**

*Naslov* (Vidjeti točku: 35(a))

A51. Naslov koji pokazuje da je izvješće neovisnog praktičara, na primjer, »Izvješće neovisnog praktičara o izražavanju uvjerenja o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt«, potvrđuje da je praktičar ispunio sve relevantne etičke zahtjeve u pogledu neovisnosti kako to zahtijeva MSIU 3000 (izmijenjen)[10] Time se izvješće neovisnog praktičara razlikuje od izvješća drugih.

*Adresat(i)* (Vidjeti točku: 35(b))

A52. Relevantan zakon ili regulativa mogu specificirati adresate izvješća. Alternativno, praktičar se može dogovoriti s subjektom tko će biti adresat(i) kao dio uvjeta angažmana.

*Uvodni odjeljci* (Vidjeti točku: 35(c))

A53. Budući da će pro forma financijske informacije biti uključene u prospekt koji sadrži druge informacije, praktičar može razmotriti, ako to dopušta oblik prezentacije, uključivanje reference u kojoj se utvrđuje odjeljak u kojem su prezentirane pro forma financijske informacije. To pomaže čitateljima pri identificiranju pro forma financijskih informacija na koje se odnosi izvješće praktičara.

*Mišljenje* (Vidjeti točke: 13(c), 35(h))

A54. Hoće li se koristiti izraz »pro forma financijske informacije su kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na osnovi [primjenjivi kriteriji]«, ili izraz »pro forma financijske informacije su pravilno kompilirane na navedenoj osnovi« za izražavanje mišljenja u bilo kojoj određenoj jurisdikciji određeno je zakonom ili regulativom kojom se uređuje izvješćivanje o pro forma financijskim informacijama u toj jurisdikciji ili općenito prihvaćenom praksom u toj jurisdikciji.

A55. Relevantan zakon ili regulativa u nekim jurisdikcijama može propisati tekst mišljenja praktičara u smislu koji je različit od gore navedenog. Ako je to slučaj, možda će biti potrebno da praktičar donese prosudbu kako bi utvrdio bi li provođenje postupaka utvrđenih u ovom MSIU-u omogućilo praktičaru izraziti mišljenje u tekstu propisanom zakonom ili regulativom ili bi bili potrebni daljnji postupci.

A56. Kad praktičar zaključi da je obavljanje postupaka utvrđenih u ovom MSIU-u dovoljno da se praktičaru omogući izraziti mišljenje u tekstu propisanom zakonom ili regulativom, može biti primjereno smatrati da je taj tekst ekvivalentan dvama alternativnim formulacijama mišljenja koje su navedene u ovom MSIU-u.

*Ilustrativno izvješće* (Vidjeti točku: 35)

A57. Izvješće praktičara s nemodificiranim mišljenjem navedeno je u Dodatku.

**Dodatak**

(Vidjeti točku: A57)

ILUSTRATIVNO IZVJEŠĆE PRAKTIČARA S NEMODIFICIRANIM MIŠLJENJEM

**Izvješće neovisnog praktičara o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt**

[Primjereni adresat(i))]

**Izvješće o kompilaciji pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt**

Završili smo naš angažman o izražavanju uvjerenja kako bismo izvijestili o kompilaciji pro forma financijskih informacija kompanije ABC od strane [*odgovorna strana*]. Pro forma financijske informa-

[10] MSIU 3000 (izmijenjen), točka 20.

cije sastoje se od [pro forma izvještaj o neto imovini na [datum]], [pro forma račun dobiti i gubitka za razdoblje koje je završilo na [datum]], [pro forma izvještaj o novčanom toku za razdoblje koje je završilo na [datum],] i povezanih bilješki [kako je navedeno na stranicama xx – xx prospekta koje je izdala kompanija]. Primjenjivi kriteriji na temelju kojih je [*odgovorna strana*] kompilirala pro forma financijske informacije [navedeni su u [Regulativi o vrijednosnim papirima XX] i opisani u [bilješci X]]]/[opisani u [bilješci X]]].

Pro forma financijske informacije kompilirala je [*odgovorna strana*] kako bi ilustrirala utjecaj [događaja ili transakcije] [navedenog u bilješci X] na [financijski položaj društva na *navesti datum*] [i] [njegovu financijsku uspješnost/financijsku uspješnost društva [i novčane tokove] za razdoblje koje je završilo na *navesti datum*] kao da se [događaj ili transakcija] dogodio na [*navesti datum*] [i *odrediti datum* respektivno]. Kao dio tog procesa, [*odgovorna strana*] preuzela je informacije o [financijskom položaju] društva, [financijskoj uspješnosti] [i novčanim tokovima] iz financijskih izvještaja društva [za razdoblje koje je završilo na [datum]], o kojem je objavljeno [[revizijsko izvješće]/[izvješće o uvidu]/[nije objavljeno izvješće o reviziji ili uvidu].[1]

*Odgovornost [Odgovorna strana] za pro forma financijske informacije*

[*Odgovorna strana*] odgovorna je za kompiliranje pro forma financijskih informacija na temelju [*primjenjivi kriteriji*].

*Naša neovisnost i kontrola kvalitete*

Postupili smo u skladu s zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* koji je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks), a koji se temelji na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

Društvo primjenjuje Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1[2] i u skladu s tim održava sveobuhvatan sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva.

*Odgovornosti praktičara*

Naša je odgovornost izraziti mišljenje [, kako je propisano [Uredbom o vrijednosnim papirima XX],] o tome jesu li pro forma financijske informacije, u svim značajnim odrednicama, kompilirane od strane [*odgovorna strana*] na temelju [*primjenjivi kriteriji*].

Obavili smo naš angažman u skladu s Međunarodnim standardom o angažmanima s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3420, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja za izvještavanje o kompiliranim pro forma financijskih informacija uključenim u prospekt*, koji je izdao Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanje uvjerenja. Ovaj standard zahtijeva od praktičara planiranje i obavljanje postupaka kako bi stekao razumno uvjerenje o tome je li [*odgovorna strana*] u svim značajnim odrednicama kompilirala pro forma financijske informacije na temelju [*primjenjivi kriteriji*].

Za svrhe ovog angažmana nismo odgovorni za ažuriranje ili ponovno izdavanje bilo kakvih izvješća ili mišljenja o povijesnim financijskim informacijama koje se koriste u kompiliranju pro forma financijskih informacija, niti smo tijekom ovog angažmana obavili reviziju ili uvid u financijske informacije koje su korištene u kompiliranju pro forma financijskih informacija.

Svrha pro forma financijskih informacija uključenih u prospekt isključivo je prikazati učinak značajnog događaja ili transakcije na neusklađene financijske informacije subjekta kao da je događaj nastao ili da je transakcija izvršena na raniji datum odabran za potrebe ilustracije. U skladu s tim, ne izražavano nikakvo uvjerenje da bi stvarni ishod događaja ili transakcije na [*navesti datum*] bio onakav kakav je prezentiran.

Angažman za izražavanje razumnog uvjerenja za izvješćivanje o tome jesu li pro forma financijske informacije kompilirane, u svim značajnim odrednicama, na temelju primjenjivih kriterija uključuje provođenje postupaka za ocjenu pružaju li primjenjivi kriteriji koje je [*odgovorna strana*] koristila u kompiliranju pro forma financijskih informacija razumnu osnovu za prezentiranje značajnih učinaka koji su izravno pripisivi događaju ili transakciji te za pribavljanje dostatnih primjerenih dokaza o tome:

• jesu li odnosna pro forma usklađenja primjerena provedba tih kriterija; i

• odražavaju li pro forma financijske informacije pravilnu primjenu tih usklađenja na neusklađene financijske informacije.

Odabrani postupci ovise o prosudbi praktičara, uzimajući u obzir praktičarevo razumijevanje vrste kompanije, događaja ili transakcije za koju su kompilirane pro forma financijske informacije i drugim relevantnim okolnostima angažmana.

Angažman uključuje i ocjenu cjelokupne prezentacije pro forma financijskih informacija.

Vjerujemo da su dokazi koje smo prikupili dovoljna i primjerena osnova za naše mišljenje.

Prema našem mišljenju, [pro forma financijske informacije kompilirane su, u svim značajnim odrednicama, na temelju [*primjenjivi kriteriji*]]/[pro forma financijske informacije pravilno su kompilirane na navedenoj osnovi].

**Izvješće o drugim zakonskim ili regulatornim zahtjevima**

[Relevantan zakon ili regulativa može zahtijevati od praktičara izražavanje mišljenja o drugim pitanjima (vidi točke A46 – A47). Oblik i sadržaj ovog odjeljka izvješća praktičara razlikovat će se ovisno o prirodi takvih drugih odgovornosti za izvješćivanje.]

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća praktičara]

[Adresa praktičara]

[1] Ako je izvješće o reviziji ili preispitivanju izmijenjeno, može se uputiti na to gdje je izmjena opisana u prospektu.

[2] MSKK 1, *Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

## 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 prema dobavljačima


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*.

**Uvod**

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za povezane usluge (MSPU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute o revizorovim[1] profesionalnim odgovornostima kad se preuzima obveza o obavljanju 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 primjereno znanje o predmetnoj problematici i da postoji prikladni 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 strana 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 da revizor obavi postupke revizijske naravi o kojima su se on i subjekt te primjerene treće osobe dogovorili i da izvijesti o činjeničnim nalazima.**
5. Budući da revizor samo sastavlja izvješće o činjeničnim nalazima 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 strane 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.

[1] Pojam »revizor« se koristi se u svim publiciranim materijalima Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja kad se opisuje revizija, uvid, druge usluge s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge koje mogu biti obavljene. Namjera takvog korištenja nije u tome da se podrazumijeva kako osoba koja obavlja uvid, druge usluge s izražavanjem uvjerenja ili povezane usluge mora biti revizor financijskih izvještaja subjekta.

**Opća načela angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka**

7. **Revizor se mora pridržavati *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* koji je objavio Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks)).** Etička načela koja uređuju odgovornosti računovođe za ovu vrstu angažmana su:
   (a) integritet;
   (b) objektivnost;
   (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
   (d) povjerljivost; i
   (e) profesionalno ponašanje.

Neovisnost nije zahtjev kod angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka. Međutim, uvjeti ili ciljevi angažiranja ili nacionalni standardi mogu nalagati revizoru pridržavanje zahtjeva neovisnosti iz IESBA Kodeksa. U slučaju kad revizor nije neovisan, izjava o tom će se navesti u izvješću o činjeničnim nalazima.

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

**Definiranje uvjeta angažmana**

9. **Revizor mora osigurati da predstavnici subjekta i uobičajeno druge specificirane strane koje će dobiti primjerke izvješća o činjeničnim nalazima imaju jasno razumijevanje dogovorenih postupaka i uvjeta angažmana**. Pitanja koja mora dogovoriti uključuju sljedeće:
   • sadržaj angažmana, uključujući činjenicu da obavljeni postupci neće tvoriti reviziju ili uvid i da se sukladno tome neće izraziti uvjerenje
   • svrha angažmana, koja će se mora navesti
   • naziv financijskih informacija na koje će se primijeniti dogovoreni postupci
   • vrste postupaka, vrijeme izvođenja i opseg određenih postupaka koje mora primijeniti
   • anticipirani oblik izvješća o činjeničnim nalazima.
   • ograničenja u distribuciji izvješća o činjeničnim nalazima. Kad bi takva ograničenja bila u raskoraku sa zakonskim zahtjevima, ako ih ima, revizor neće prihvatiti angažman.
10. U određenim okolnostima, na primjer, kad su postupci dogovoreni između regulatora, predstavnika gospodarstvene grane i predstavnika računovodstvene profesije, revizor može biti u situaciji da neće moći raspravljati o postupcima sa svim stranama koje će dobiti izvješća. U takvim slučajevima revizor može razmotriti postupanje tako da, na primjer, s odgovarajućim predstavnicima uključenih strana raspravi o postupcima koje mora primijeniti, pregleda značajnu prepisku tih strana ili pošalje im predložak 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 prihvaćanje imenovanja i pomaže da se izbjegnu nesporazumi u vezi s pitanjima kao što su ciljevi i opseg angažmana, opseg revizorovih odgovornosti i oblik izvješća koje će se izdati.
12. Pitanja koja treba obuhvatiti pismom o preuzimanju angažmana uključuju sljedeće:
   • popis postupaka koji se moraju obaviti prema dogovoru strana;
   • izjavu da će se dostava izvješća o činjeničnim nalazima ograničiti na specificirane strane koje su se dogovorile o postupcima koje se moraju obaviti.

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

**Planiranje**

13. **Revizor mora planirati svoj posao tako da može učinkovito obaviti preuzeti angažman**.

**Dokumentacija**

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

**Postupci i dokazi**

15. **Revizor mora obaviti dogovorene postupke i upotrijebiti dobivene dokaze kao osnovu za izvješće o činjeničnim nalazima.**

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 konfirmacija.

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 mora sadržati dovoljno iscrpan opis svrhe i dogovorenih postupaka angažmana kako bi se omogućilo čitatelju da razumije sadržaj i opseg obavljenoga posla.

18. **Izvješće o činjeničnim nalazima mora sadržavati:**

**(a) naslov;**

**(b) naslovnik (uobičajeno je klijent koji je angažirao revizora za obavljanje dogovorenih postupaka);**

**(c) oznaku financijskih i nefinancijskih informacija koje su podvrgnute dogovorenim postupcima;**

**(d) izjavu da su obavljeni 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) kad je relevantno, izjavu da revizor nije neovisan o subjektu;**

**(g) opis svrhe za koju su obavljeni dogovoreni postupci;**

**(h) popis obavljenih postupaka;**

**(i) opis činjeničnih nalaza 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 mora obaviti;**

**(m) izjavu (kad je primjenjivo) da se izvješće odnosi samo na specificirane elemente, račune, stavke ili financijske i nefinancijske informacije i da se ono ne odnosi na subjektove 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 izvješća o angažmanu u javnom sektoru ne mora biti ograničena samo na one strane koje su dogovorile postupke, već ono može biti pristupačno širem krugu subjekata ili osoba (na primjer, parlamentarnoj istrazi određenoga javnog subjekta ili državnog tijela).*
2. *Mora se također napomenuti da ovlasti u javnom sektoru značajno variraju i mora se primijeniti oprez 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.*

**Dodatak 1**

## ILUSTRACIJA PISMA O PREUZIMANJU ANGAŽMANA ZA OBAVLJANJE DOGOVORENIH POSTUPAKA

Ova ilustracija pisma 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 mora se izmijeniti 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 činjeničnim nalazima:

(opis vrste, vremena izvođenja i opsega postupaka koje mora obaviti, uključujući, gdje je primjenjivo, pozivanje na konkretne nazive dokumenata i evidencija koje mora obraditi, na osobe s kojima mora kontaktirati i strane 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 obaviti ne čine reviziju obavljenu 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 stavili 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, uve-

ćano 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 priloženi primjerak ovoga pisma u znak da je pismo u skladu s vašim razumijevanjem uvjeta dogovora uključujući postupke za koje smo se dogovorili da će se obaviti.

XYZ & Co

Prihvaća u ime društva ABC

(potpis)

_____

Ime, prezime i funkcija Datum

**Dodatak 2**

ILUSTRACIJA IZVJEŠĆA O ČINJENIČNIM NALAZIMA U VEZI S RAČUNIMA OBVEZA PREMA DOBAVLJAČIMA

**Izvješće o činjeničnim nalazima**

(naslovljeno na 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 prema dobavljačima, 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 valjanost računa obveza prema dobavljačima i grupirani su kako slijedi:

1. Pribavili smo i provjerili zbroj računa obveza prema dobavljačima iz bruto bilance (datum) koju je sastavilo društvo ABC i usporedili zbroj sa stanjem povezanog računa glavne knjige.
2. Usporedili smo priloženi popis (nije prikazan u ovom primjeru) značajnih dobavljača i iznosa koji se duguju na (datum) prema njima s nazivima i iznosima u bruto bilanci.
3. Pribavili smo izvode otvorenih stavaka od dobavljača ili smo zatražili od dobavljača da potvrde stanja koja duguju na (datum).
4. Usporedili smo spomenute izvode 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 uvjerili da su i trebale biti iskazane kao otvorene stavke.

Izvješćujemo o našim nalazima:

(a) U vezi s točkom 1 ustanovili smo da je zbroj ispravan i usklađen.

(b) U vezi s točkom 2 ustanovili smo da se uspoređeni iznosi slažu.

(c) U vezi s točkom 3 ustanovili smo da postoje izvodi za sve takve 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 primjereno popisani kao usklađujuće stavke, osim u sljedećim slučajevima:

(pojedinosti o iznimkama)

Budući da navedeni postupci ne čine ni reviziju obavljenu 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 prema dobavljačima 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 stranama. 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 (IZMIJENJEN)

ANGAŽMANI ZA KOMPILACIJE

(Stupa na snagu za izvješća o kompilacijskim angažmanima datiranim na 1. srpnja 2013. ili nakon toga)

SADRŽAJ


| **Uvod** | **Točka** |
|---|---|
| Područje koje uređuje ovaj MSPU | 1 – 4 |
| Angažman za kompilaciju | 5 – 10 |
| Mjerodavnost ovog MSPU-a | 11 – 14 |
| Datum stupanja na snagu | 15 |
| **Ciljevi** | 16 |
| **Definicije** | 17 |
| **Zahtjevi** | |
| Provođenje kompilacijskog angažmana u skladu s ovim MSPU-om | 18 – 20 |
| Etički zahtjevi | 21 |
| Profesionalna prosudba | 22 |
| Kontrola kvalitete na razini angažmana | 23 |
| Prihvaćanje i nastavljanje angažmana | 24 – 26 |
| Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje | 27 |
| Obavljanje angažmana | 28 – 37 |
| Dokumentacija | 38 |
| Izvješće praktičara | 39 – 41 |
| **Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima** | |
| Područje koje uređuje ovaj MSPU | A1 – A11 |
| Kompilacijski angažman | A12 – A18 |
| Etički zahtjevi | A19 – A26 |
| Profesionalna prosudba | A27 – A29 |
| Kontrola kvalitete na razini angažmana | A30 – A32 |
| Prihvaćanje i nastavljanje angažmana | A33 – A45 |
| Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje | A46 – A47 |
| Obavljanje angažmana | A48 – A58 |

Dokumentacija A59 – A61
Izvješće praktičara A62 – A69
Dodatak 1.: Ilustrativno pismo o angažmanu za kompilacijski angažman
Dodatak 2.: Ilustrativna praktičareva kompilacijska izvješća

Međunarodni standard o povezanim uslugama (MSPU) 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*, moraju se čitati zajedno s *Predgovorom standardima međunarodne kontrole kvalitete, revizije, uvida, drugih angažmana s izdavanjem uvjerenja i povezanih usluga*.

## Uvod

### Područje koje uređuje ovaj MSPU

1. Ovaj Međunarodni standard o povezanim uslugama (MSPU) uređuje odgovornosti praktičara kad je angažiran pomoći menadžmentu u pripremanju i prezentaciji povijesnih financijskih informacija bez davanja bilo kakvog uvjerenja o tim informacijama i izvijestiti o angažmanu u skladu s ovim MSPU-om. (Vidjeti točke A1 – A2)
2. Ovaj MSPU primjenjuje se na angažmane za kompilaciju povijesnih financijskih informacija. MSPU se po potrebi može primijeniti, prilagođen ako je potrebno, na angažmane za kompilaciju financijskih informacija koje nisu povijesne financijske informacije te na angažmane za kompilaciju nefinancijskih informacija. U daljnjem tekstu u ovom MSPU-u upućivanje na »financijske informacije« znači »povijesne financijske informacije«. (Vidjeti točke A3 – A4)
3. Kad se od praktičara zatraži pomoć menadžmentu u pripremi i prezentaciji financijskih informacija, možda će biti potrebno na primjeren način razmotriti treba li angažman poduzeti u skladu s ovim MSPU-om. Čimbenici koji upućuju na to da bi moglo biti primjereno primijeniti ovaj MSPU, uključujući izvješćivanje u okviru ovog MSPU-a, uključuju:

   • jesu li financijske informacije zahtijevane odredbama primjenjivog zakona ili regulative te je li ih potrebno javno objaviti,

   • hoće li vanjske strane koje nisu namjeravani korisnici kompiliranih financijskih informacija vjerojatno povezati praktičara s financijskim informacijama i postoji li rizik da bi razumijevanje razine uključenosti praktičara u informacije moglo biti pogrešno, na primjer:

   o ako su financijske informacije namijenjene za korištenje od strane osoba koje nisu menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, ili mogu biti pružene ili pribavljene od strane osoba koje nisu namjeravani korisnici informacija; i

   o ako se ime praktičara poistovjećuje s financijskim podacima. (Vidjeti točku A5)

*Odnos s MSKK 1*[1]

4. Sustavi kontrole kvalitete, politike i postupci u nadležnosti su društva. MSKK 1 primjenjuje se na društva profesionalnih računovođa u vezi s kompilacijskim angažmanima društva.[2] Odredbe ovog MSPU-a koje se odnose na kontrolu kvalitete na razini pojedinačnih kompilacijskih angažmana društva temelje se na pretpostavci da društvo podliježe MSKK 1 ili zahtjevima koji su barem jednako tako zahtjevni. (Vidjeti točke A6 – A11)

### Angažman za kompilaciju

5. Menadžment može zatražiti od profesionalnog računovođe u javnoj praksi pomoć u vezi s pripremom i prezentacijom financijskih informacija subjekta. Vrijednost angažmana za kompilaciju koji je obavljen sukladno ovom MSPU korisnicima financijskih informacija proizlazi iz primjene profesionalnog stručnog znanja praktičara na području računovodstva i financijskog izvještavanja te iz usklađenosti s profesionalnim standardima, uključujući relevantne etičke zahtjeve, i iz jasne komunikacije o vrsti i opsegu uključenosti praktičara u kompiliranje financijskih informacija. (Vidjeti točke A12 – A15)
6. Budući da angažman za kompilaciju nije angažman s izražavanjem uvjerenja, angažman za kompilaciju ne zahtijeva od praktičara provjeru točnosti ili potpunosti informacija koje je menadžment dostavio radi kompilacije ili na drugi način prikupljanje dokaza radi izražavanja revizorskog mišljenja ili zaključka o uvidu u svezi s pripremom financijskih informacija.
7. Menadžment zadržava odgovornost za financijske informacije i osnovu na kojoj su informacije pripremljene i prezentirane. Ta odgovornost uključuje menadžmentovu primjenu prosudbe koja je potrebna za pripremu i prezentaciju financijskih informacija, uključujući odabir i primjenu primjerenih računovodstvenih politika te, ako je potrebno, izradu razumnih računovodstvenih procjena. (Vidjeti točke A12 – A13)
8. Ovaj MSPU ne nameće odgovornosti menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje niti derogira zakone i regulativu koji uređuju njihove odgovornosti. Angažman koji se provodi u skladu s ovim MSPU-om provodi se pod pretpostavkom da su menadžment ili osobe zadužene za upravljanje, ako je primjereno, prihvatile određene odgovornosti koje su ključne za provedbu angažmana za kompilaciju. (Vidjeti A12 – A13)
9. Financijske informacije koje su predmet angažmana za kompilaciju mogu biti potrebne za različite svrhe, uključujući:

   (a) ispunjavanje obveznih periodičnih zahtjeva financijskog izvještavanja utvrđenih zakonom ili regulativom; ili

   (b) svrhe koje nisu povezane s obveznim financijskim izvještavanjem u skladu s relevantnim zakonom ili regulativom, uključujući, na primjer:

   • pripremljene za menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje na osnovi primjerenoj za njihove posebne svrhe (kao što je priprema financijskih informacija za internu uporabu),

   • za periodično financijsko izvještavanje za vanjske strane na temelju ugovora ili drugog oblika sporazuma (kao što su financijske informacije dostavljene tijelu za financiranje radi potpore dodjeli ili nastavku dodjele bespovratnih sredstava),

   • u transakcijske svrhe, na primjer za potporu transakciji koja uključuje promjene u vlasničkoj ili financijskoj strukturi subjekta (kao što je spajanje ili stjecanje).
10. Za pripremu i prezentaciju financijskih informacija mogu se koristiti različiti okviri financijskog izvještavanja, od jednostavne računovodstvene osnove specifične za subjekt do uspostavljenih standarda financijskog izvještavanja. Okvir financijskog izvještavanja koji je menadžment usvojio za pripremu i prezentaciju financijskih informacija ovisit će o vrsti subjekta i namjeravanom korištenju informacija. (Vidjeti točke A16 – A18)

### Mjerodavnost ovog MSPU-a

11. Ovaj MSPU sadrži ciljeve praktičara u primjenjivanju MSPU-a koji pruža kontekst u kojem su postavljeni zahtjevi ovog MSPU-a te su namijenjeni pomaganju praktičaru u razumijevanju onoga što treba postići u angažmanu za kompilaciju.

[1] Međunarodni standard za kontrolu kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.*

[2] MSKK 1, točka 4

12. Ovaj MSPU sadrži zahtjeve, izražene korištenjem izraza »će«, koji su oblikovani kako bi omogućili praktičaru ispunjavanje navedenih ciljeva.
13. Povrh toga, ovaj MSPU sadrži uvodne materijale, definicije i materijal za primjenu te druge materijale s objašnjenjima koji pružaju kontekst relevantan za pravilno razumijevanje MSPU-a.
14. Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima pružaju dodatno objašnjenje zahtjeva i smjernica za njihovo provođenje. Iako takve smjernice same po sebi ne nameću zahtjev, relevantne su za pravilnu primjenu zahtjeva. Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima mogu sadržavati i osnovne informacije o materiji koju uređuje ovaj MSPU-a a koje pomažu u primjeni zahtjeva.

**Datum stupanja na snagu**

15. Ovaj MSPU stupa na snagu za izvješća o kompilacijskim angažmanima datiranim na 1. srpnja 2013. ili nakon tog datuma.

**Ciljevi**

16. Ciljevi praktičara u kompilacijskom angažmanu sukladno ovom MSPU-a su:

    (a) primijeniti stručno znanje o računovodstvu i financijskom izvještavanju kako bi se pomoglo menadžmentu u pripremi i prezentiranju financijskih informacija u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja na temelju informacija koje pruža menadžment; i

    (b) izvještavanje u skladu sa zahtjevima ovog MSPU-a.

**Definicije**

17. Pojmovnik Priručnika[3] (Pojmovnik) uključuje pojmove definirane u ovom MSPU-u i uključuje opise drugih pojmova koji se nalaze u ovom MSPU-u kao pomoć u dosljednom tumačenju. Sljedeći pojmovi imaju dolje navedena značenja za potrebe ovog MSPU-a:

    *(a) Primjenjivi okvir financijskog* izvještavanja – Okvir financijskog izvještavanja koji je usvojio menadžment i, ako je primjereno, oni koji su zaduženi za upravljanje za pripremu financijskih informacija koji je prihvatljiv s obzirom na vrstu subjekta i cilj financijskih informacija ili koji je propisan zakonom ili regulativom. (Vidjeti točke A35 – A37)

    *(b) Angažman za kompilaciju* – Angažman u kojem praktičar primjenjuje stručno znanje o računovodstvu i financijskom izvještavanju kako bi pomogao menadžmentu u pripremi i prezentaciji financijskih informacija subjekta u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja te izvještava na način koji zahtijeva ovaj MSPU. U ovom MSPU-u u tom se kontekstu koriste riječi »kompilirati«, »kompiliranje« i »kompiliran«.

    *(c) Angažirani partner* – Partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za angažman i njegovo obavljanje te za izvješće koje se izdaje u ime društva i koja, ako se zahtijeva, ima primjereno ovlaštenje dobiveno od profesionalnog, zakonskog ili regulatornog tijela.

    *(d) Angažirani tim* – Svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman te svi pojedinci koje angažira društvo ili umreženo društvo koji obavljaju postupke u okviru angažmana. To isključuje vanjske stručnjake koje angažira društvo ili umreženo društvo.

    *(e) Pogrešno prikazivanje* – Razlika između iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja iskazane stavke u financijskim informacijama i iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja koji je zahtijevan da bi stavka bila u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Pogrešna prikazivanja mogu nastati zbog pogreške ili prijevare.

    Ako su financijske informacije pripremljene u skladu s okvirom za fer prezentaciju, pogrešna prikazivanja uključuju i ona usklađivanja iznosa, klasifikacije, prezentacije ili objavljivanja koje su, prema prosudbi menadžmenta, potrebna za fer prezentaciju financijskih informacija, u svim značajnim odrednicama ili za davanje istinite i fer prezentacije.

    *(f) Praktičar* – Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji obavlja kompilacijski angažman. Pojam uključuje angažiranog partnera ili druge članove angažiranog tima ili, prema potrebi, društvo. Ako ovaj MSPU izričito nalaže da zahtjev ili odgovornost moraju biti ispunjeni od strane angažiranog partnera, korišten je pojam angažirani partner, a ne »praktičar«. »Angažirani partner« i »društvo« moraju se razumjeti kao upućivanje na njihove ekvivalente u javnom sektoru gdje je relevantno.

    *(g) Relevantni etički zahtjevi* – Etički zahtjevi kojima podliježe angažirani tim koji obavlja kompilacijske angažmane. Ovi zahtjevi obično obuhvaćaju zahtjeve *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* (IESBA Kodeks), zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji. (Vidjeti točku A21)

**Zahtjevi**

**Obavljanje kompilacijskog angažmana u skladu s ovim MSPU-om**

18. Praktičar će razumjeti cijeli tekst ovog MSPU-a, uključujući njegov materijal za primjenu i druge materijale s objašnjenjima, kako bi razumio njegove ciljeve i pravilno primijenio njegove zahtjeve.

*Ispunjavanje relevantnih zahtjeva*

19. Praktičar će ispuniti svaki zahtjev ovog MSPU-a, osim ako određeni zahtjev nije relevantan za kompilacijski angažman. Na primjer, ako okolnosti na koje se odnosi zahtjev ne postoje u angažmanu.
20. Praktičar neće izražavati tvrdnju o usklađenosti s ovim MSPU-om, osim ako je praktičar ispunio sve zahtjeve ovog MSPU-a koji su relevantni za kompilacijski angažman.

**Etički zahtjevi**

21. Praktičar će ispunjavati relevantne etičke zahtjeve. (Vidjeti točke A19 – A26)

**Profesionalna prosudba**

22. Praktičar će koristiti profesionalnu prosudbu u obavljanju kompilacijskog angažmana. (Vidjeti točke A27 – A29)

**Kontrola kvalitete na razini angažmana**

23. Angažirani partner će biti odgovoran za:

    (a) sveukupnu kvalitetu svakog kompilacijskog angažmana kojem je taj partner dodijeljen; i

    (b) obavljanje angažmana u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete društva na način da: (Vidjeti točku A30)

    (i) se primjenjuju primjereni postupci u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentima i angažmana; (Vidjeti točku A31)

    (ii) ispunjava zahtjev da angažirani tim zajednički ima primjerene kompetencije i sposobnosti za obavljanje kompilacijskog angažmana;

[3] Pojmovnik koji se odnosi na međunarodne standarde koje je izdao IAASB u *Priručniku za međunarodnu kontrolu kvalitete, reviziju, uvid, druge usluge s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge* (Priručnik) koji je objavio IFAC

(iii) bude na oprezu spram indikacija o nepridržavanju relevantnih etičkih zahtjeva od strane članova angažiranog tima i odredi primjereno djelovanje ako angažirani partner uoči nešto što upućuje na to da članovi angažiranog tima nisu ispunili relevantne etičke zahtjeve; (Vidjeti točku A32)

(iv) usmjerava, nadzire i obavlja angažman u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i

(v) preuzima odgovornost za održavanje primjerene dokumentacije angažmana.

**Prihvaćanje i nastavljanje angažmana**

*Nastavljanje odnosa s klijentima, prihvaćanje angažmana i ugovaranje uvjeta angažmana*

24. Praktičar neće prihvatiti angažman osim ako je dogovorio uvjete angažmana s menadžmentom, i s angažirajućom strankom ako je različita, uključujući:

(a) namjeravanu uporabu i distribuciju financijskih informacija te sva ograničenja njihove uporabe ili distribucije, ako je primjenjivo; (Vidjeti točke: A20, A33 – A34, A37 – A38)

(b) utvrđivanje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke: A20, A35 – A38)

(c) cilj i opseg kompilacijskog angažmana; (Vidjeti točku: A20)

(d) odgovornosti praktičara, uključujući zahtjev za ispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva; (Vidjeti točku: A20)

(e) odgovornosti menadžmenta za: (Vidjeti točke: A39 – A41)

(i) financijske informacije te za njihovu pripremu i prezentaciju, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja koji je prihvatljiv s obzirom na namjeravanu uporabu financijskih informacija i namjeravane korisnike;

(ii) točnost i potpunost evidencija, dokumenata, objašnjenja i drugih informacija koje je menadžment dostavio za kompilacijski u sastavljanju; i

(iii) prosudbe koje su potrebne za pripremu i prezentaciju financijskih informacija, uključujući one za koje praktičar može pružiti pomoć tijekom obavljanja kompilacijskog angažmana; i (Vidjeti točku: A27)

(f) očekivani oblik i sadržaj izvješća praktičara.

25. Praktičar će na pisani način utvrditi ugovorene uvjete angažmana u pismu o angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog ugovora prije obavljanja angažmana. (Vidjeti točke: A42 – A44)

*Ponavljajući angažmani*

26. Kad je riječ o ponavljajućim kompilacijskim angažmanima, praktičar će ocijeniti zahtijevaju li okolnosti, uključujući promjene u razmatranjima o prihvaćanju angažmana, izmjene uvjeta angažmana i treba li menadžment podsjetiti na postojeće uvjete angažmana. (Vidjeti točku: A45)

**Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje**

27. Praktičar će pravodobno komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, ovisno što je primjereno, tijekom kompilacijskog angažmana, o svim pitanjima koja se odnose na kompilacijski angažman, a koji su, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, dovoljno važni da zasluže pozornost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, već kako je primjereno. (Vidjeti točke: A46 – A47)

**Obavljanje angažmana**

*Praktičarevo razumijevanje*

28. Praktičar će steći razumijevanje sljedećih područja u mjeri koja je dovoljna za obavljanje kompilacijskog angažmana: (Vidjeti točke: A48 – A50)

(a) subjektovo poslovanje i operativni procesi, uključujući računovodstveni sustav subjekta i računovodstvene evidencije; i

(b) primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, uključujući njegovu primjenu u industriji subjekta.

*Kompiliranje financijskih informacija*

29. Praktičar će kompilirati financijske informacije koristeći se evidencijama, dokumentima, objašnjenjima i drugim informacijama, uključujući značajne prosudbe koje je dostavio menadžment.

30. Praktičar će prema potrebi raspraviti s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje o tim značajnim prosudbama, za koje je praktičar pružio pomoć tijekom kompiliranja financijskih informacija. (Vidjeti točku: A51)

31. Prije završetka kompilacijskog angažmana praktičar će pročitati kompilirane financijske informacije u svjetlu praktičarevog razumijevanja subjektova poslovanja i operativnih procesa te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. (Vidjeti točku: A52)

32. Ako tijekom kompilacijskog angažmana praktičar postane svjestan da su evidencije, dokumenti, objašnjenja ili druge informacije, uključujući značajne prosudbe koje je menadžment dostavio za kompilacijski angažmanu nepotpune, netočne ili na drugi način nezadovoljavajuće, praktičar će na to skrenuti pozornost menadžmenta i tražiti dodatne ili ispravljene informacije.

33. Ako praktičar nije u mogućnosti dovršiti angažman jer menadžment nije dostavio evidencije, dokumente, objašnjenja ili druge informacije, uključujući značajne prosudbe, kako je zatraženo, praktičar će se povući iz angažmana i obavijestiti menadžment i osobe zadužene za upravljanje o razlozima povlačenja. (Vidjeti točku: A58)

34. Ako praktičar tijekom obavljanja angažmana postane svjestan da:

(a) kompilirane financijske informacije ne upućuju na adekvatan način niti opisuju primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; (Vidjeti točku: A53)

(b) su potrebne izmjene kompiliranih financijskih informacija kako financijske informacije ne bi bile značajno pogrešno prikazane; ili (Vidjeti točke: A54 – A56)

(c) su kompilirane financijske informacije na drugi način obmanjujuće. (Vidjeti točku: A57)

praktičar će menadžmentu predložiti primjerene izmjene.

35. Ako menadžment odbije ili ne dopusti praktičaru obaviti predložene izmjene kompiliranih financijskih informacija, praktičar će se povući iz angažmana i obavijestiti menadžment i osobe zadužene za upravljanje o razlozima za povlačenje. (Vidjeti točku: A58)

36. Ako povlačenje iz angažmana nije moguće, praktičar će utvrditi profesionalne i pravne odgovornosti koje se primjenjuju u danim okolnostima.

37. Praktičar će pribaviti potvrdu od menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, prema potrebi, da su preuzeli odgovornost za konačnu verziju kompiliranih financijskih informacija. (Vidjeti točku: A68)

**Dokumentacija**

38. Praktičar će u dokumentaciju o angažmanu uključiti: (Vidjeti točke: A59 – A61)

(a) značajna pitanja koja su se pojavila tijekom kompilacijskog angažmana i način na koji je praktičar rješavao ta pitanja;

(b) evidenciju o tome kako su kompilirane financijske informacije usklađene s osnovnim evidencijama, dokumentima, objašnjenjima i drugim informacijama koje je pružio menadžment; i

(c) primjerak konačne verzije kompiliranih financijskih informacija za koje je menadžment ili osobe zadužene za upravljanje, ako je primjereno, prihvatila svoju odgovornost i izvješće praktičara. (Vidjeti točku: A68)

**Izvješće praktičara**

39. Važna svrha izvješća praktičara je jasno priopćiti prirodu angažmana za kompilaciju te ulogu i odgovornosti praktičara u angažmanu. Izvješće praktičara nije sredstvo za izražavanje mišljenja ili zaključka o financijskim informacijama u bilo kojem obliku.

40. Izvješće praktičara izdano za kompilaciju mora biti u pisanom obliku i sadržavati sljedeće elemente: (Vidjeti točke: A62 – A63, A69)

(a) naslov izvješća;

(b) adresat(e), kako je ugovoreno u uvjetima angažmana; (Vidjeti točku A64)

(c) navod da je praktičar kompilirao financijske informacije na temelju informacija koje je dostavio menadžment;

(d) opis odgovornosti menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, ovisno što je primjereno, u vezi s kompilacijskim angažmanom i u vezi s financijskim informacijama;

(e) identifikaciju primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i, ako se upotrebljava okvir financijskog izvještavanja za posebne namjene, opis ili upućivanje na opis tog okvira financijskog izvještavanja za posebne namjene u financijskim informacijama;

(f) identifikaciju financijskih informacija, uključujući naslov svakog elementa financijskih informacija ako obuhvaćaju više od jednog elementa, te datum financijskih informacija ili razdoblje na koje se odnose;

(g) opis odgovornosti praktičara u kompiliranju financijskih informacija, uključujući navod da je angažman obavljen u skladu s ovim MSPU-om, te da je praktičar ispunio relevantne etičke zahtjeve;

(h) opis onoga što angažman za kompilaciju podrazumijeva u skladu s ovim MSPU-om;

(i) objašnjenja koja navode da:

(i) praktičar nije dužan provjeriti točnost ili potpunost informacija koje je menadžment dostavio za kompilaciju budući da kompilacijski angažman nije angažman s izražavanjem uvjerenja, i

(ii) u skladu s tim, praktičar ne izražava revizijsko mišljenje ili zaključak o uvidu o tome jesu li financijske informacije pripremljene u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

(j) ako se financijske informacije pripremaju pomoću okvira za financijsko izvještavanje posebne namjene, odlomak s objašnjenjem koji: (Vidjeti točke: A65 – A67)

(i) opisuje svrhu pripreme financijskih informacija i, ako je potrebno, namjeravane korisnike ili sadrži upućivanje na bilješku u financijskim informacijama koja navodi te informacije; i

(ii) skreće pozornost čitateljima izvješća na činjenicu da se financijske informacije pripremaju u skladu s okvirom posebne namjene i da zbog toga informacije možda nisu prikladne za druge svrhe;

(k) datum izvješća praktičara;

(l) potpis praktičara; i

(m) adresa praktičara.

41. Praktičar će datirati izvješće na datum kad je praktičar dovršio kompilacijski angažman u skladu s ovim MSPU-om. (Vidjeti točku: A68)

* * *

MATERIJALI ZA PRIMJENU I DRUGI MATERIJALI S OBJAŠNJENJIMA

**Područje koje uređuje ovaj MSPU**

*Opća razmatranja* (Vidjeti točku 1)

A1. U kompilacijskom angažmanu u kojem je strana koja angažira različita od menadžmenta ili osoba zaduženih za upravljanje subjektom, ovaj MSPU može se primijeniti prilagođen ako je potrebno.

A2. Sudjelovanje praktičara u uslugama ili aktivnostima tijekom pomaganja menadžmenta subjekta u pripremi i prezentaciji financijskih informacija subjekta može biti u mnogo različitih oblika. Kad je praktičar angažiran za pružanje takvih usluga ili aktivnosti subjektu u skladu s ovim MSPU-om, povezanost praktičara s financijskim informacijama komunicira se putem izvješća praktičara o angažmanu u obliku koji zahtijeva ovaj MSPU. Izvješće praktičara sadrži izričitu tvrdnju praktičara o usklađenosti s ovim MSPU-om.

*Primjena na kompilacijske angažmane osim za povijesne financijske informacije* (vidjeti točku: 2)

A3. Ovaj MSPU uređuje područje angažmana u kojima praktičar pomaže menadžmentu u pripremi i prezentaciji povijesnih financijskih informacija. Međutim, ovaj MSPU se također može primijeniti, prilagođen ako je potrebno, kad je praktičar angažiran kako bi pomogao menadžmentu u pripremi i prezentaciji drugih financijskih informacija. Primjeri uključuju:

- pro forma financijske informacije.
- prospektivne financijske informacije, uključujući financijske planove ili prognoze.

A4. Praktičari također mogu prihvatiti angažmane kako bi pomogli menadžmentu u pripremi i prezentiranju nefinancijskih podataka, na primjer, izvještaja o stakleničkim plinovima, statističkih izvještaja ili drugih izvještaja s informacijama. U tim okolnostima praktičar može primijeniti ovaj MSPU, prilagođen ako je potrebno, kao relevantan za te vrste angažmana.

Razmatranja relevantna za primjenu MSPU-a (Vidjeti točku: 3)

A5. Obvezna primjena ovog MSPU-a može se propisati u nacionalnim propisima za angažmane u kojima praktičari obavljaju usluge relevantne za pripremu i prezentaciju financijskih informacija subjekta (kao što je slučaj u vezi s pripremom povijesnih financijskih izvještaja potrebnih za javno podnošenje). Ako obvezna primjena nije predviđena ni zakonom ni regulativom, ni primjenjivim profesionalnim standardima niti na neki drugi način, praktičar ipak može zaključiti da je primjena ovog MSPU-a primjerena u danim okolnostima.

*Odnos s MSKK 1* (Vidjeti točku: 4)

A6. MSKK 1 uređuje odgovornosti društva za uspostavljanje i održavanje sustava tog društva za kontrolu kvalitete angažmana za povezane usluge, uključujući kompilacijske angažmane. Te su odgovornosti usmjerene na uspostavljanje:

• sustava za kontrolu kvalitete na razini društva; i

• povezanih politika društva koje su oblikovane za postizanje cilja sustava kontrole kvalitete i njegovih postupaka za implementiranje i monitoring usklađenosti s tim politikama.

A7. U skladu s MSKK 1, društvo ima obvezu uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete kako bi mu pružio razumnu sigurnost da:

(a) se društvo i njegovo osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva; i

(b) su izvješća koja je izdalo društvo ili angažirani partneri primjerena u danim okolnostima.[4]

A8. Jurisdikcija koja nije usvojila MSKK 1 u vezi s kompilacijskim angažmanima može propisati zahtjeve za kontrolu kvalitete u društvima koja obavljaju takve angažmane. Odredbe ovog MSPU-a o kontroli kvalitete na razini angažmana temelje se na tome da su propisani zahtjevi za kontrolu kvalitete barem jednako zahtjevni kao i zahtjevi MSKK 1. To se postiže kad se tim zahtjevima društvu nameće obveza postizanja ciljeva odredbi MSKK 1, uključujući obvezu uspostave sustava kontrole kvalitete koji uključuje politike i postupke koji se odnose na svaki od sljedećih elemenata:

• odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar društva;

• relevantne etičke zahtjeve;

• prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i specifičnih angažmana;

• ljudske resurse;

• obavljanje angažmana; i

• monitoring.

A9. U kontekstu sustava društva za kontrolu kvalitete, angažirani timovi imaju odgovornost provoditi postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na angažman.

A10. Osim ako informacije koje je dostavilo društvo ili druge strane ne sugeriraju drukčije, angažirani tim se ima pravo osloniti na sustav kontrole kvalitete društva. Na primjer, angažirani tim može se osloniti na sustav kontrole kvalitete društva u odnosu na:

• kompetenciju osoblja kroz njihovo zapošljavanje i formalno osposobljavanje

• održavanje odnosa s klijentima kroz sustave prihvaćanja i nastavljanja

• pridržavanje zakonskih i regulatornih zahtjeva kroz proces monitoringa.

Pri razmatranju nedostataka utvrđenih u sustavu društva za kontrolu kvalitete koji mogu utjecati na kompilacijski angažman, angažirani partner može razmotriti mjere koje je društvo poduzelo kako bi ispravilo situaciju, a koje mjere angažirani partner smatra dostatnima u kontekstu tog kompilacijskog angažmana.

A11. Nedostatak u sustavu kontrole kvalitete društva ne znači nužno da kompilacijski angažman nije obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima ili da izvješće praktičara nije bilo primjereno.

[4] MSKK 1, točka 11

**Angažman za kompilaciju**

*Korištenje pojmova »menadžment« i »oni koji su zaduženi za upravljanje«* (Vidjeti točke: 5, 7 – 8)

A12. Odgovarajuće odgovornosti menadžmenta i odgovornosti onih koji su zaduženi za upravljanje razlikovat će se među jurisdikcijama i među subjektima različitih vrsta. Te razlike utječu na način na koji praktičar primjenjuje zahtjeve ovog MSPU-a u odnosu na menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje. U skladu s tim, izraz »menadžment« i, ako je primjereno, »oni koji su zaduženi za upravljanje« koji se koristi na različitim mjestima u ovom MSPU-u ima za cilj upozoriti praktičara na činjenicu da različita okruženja subjekta mogu imati različite menadžerske i upravljačke strukture i aranžmane.

A13. Različite odgovornosti koje se odnose na pripremu financijskih informacija i vanjsko financijsko izvještavanje padaju ili na menadžment ili na one koji su zaduženi za upravljanje u skladu s čimbenicima kao što su:

• resursi i struktura subjekta

• uloge menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje unutar subjekta kako je određeno relevantnim zakonom ili regulativom ili, ako subjekt nije reguliran, bilo kojim formalnim aranžmanima koji se odnose na upravljanje ili mehanizme odgovornosti koji su uspostavljeni za subjekt (na primjer, kako je navedeno u ugovorima, ili statutu ili drugoj vrsti dokumenta kojim je subjekt osnovan).

U mnogim malim subjektima često ne postoji razdvajanje uloge menadžmenta i uloge upravljanja za subjekt ili oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom također mogu biti uključeni u menadžment subjekta. U većini drugih slučajeva, osobito u većim subjektima, menadžment je odgovoran za vođenje poslovanja ili aktivnosti subjekta i izvještavanje o njima, dok oni koji su zaduženi za upravljanje obavljaju nadzor nad menadžmentom. U većim subjektima osobe zadužene za upravljanje često će imati ili preuzeti odgovornost za odobravanje financijskih informacija subjekta, osobito kad su namijenjene vanjskim stranama. U velikim subjektima često se podskupini osoba zaduženih za upravljanje, kao što je odbor za reviziju, dodjeljuju određene nadzorne odgovornosti. U nekim jurisdikcijama priprema financijskih izvještaja za subjekt u skladu s određenim okvirom zakonska je obveza osoba zaduženih za upravljanje, a u drugim jurisdikcijama to je obveza menadžmenta.

*Sudjelovanje u drugim aktivnostima koje se odnose na pripremu i prezentiranje financijskih informacija* (Vidjeti točku: 5)

A14. Opseg kompilacijskog angažmana varirat će ovisno o okolnostima angažmana. Međutim, u svakom će slučaju uključivati pomoć menadžmentu u pripremi i prezentaciji financijskih informacija subjekta u skladu s okvirom financijskog izvještavanja a na temelju informacija koje je dostavio menadžment. U nekim kompilacijskim angažmanima, menadžment je možda već pripremio same financijske informacije kao nacrt ili u preliminarnom obliku.

A15. Praktičar može dodatno uz kompilacijski angažman također biti angažiran i za poduzimanje određenih drugih aktivnosti u ime menadžmenta. Na primjer, od praktičara se može zatražiti da također prikuplja, klasificira i sažima osnovne računovodstvene podatke subjekta i obrađuje podatke u obliku računovodstvenih evidencija do izrade bruto bilance. Bruto bilanca bi se tada koristila kao skup osnovnih

informacija iz kojeg praktičar može kompilirati financijske informacije koje su predmet kompilacijskog angažmana poduzetog u skladu s ovim MSPU-om. To se često odnosi na manje subjekte koji nemaju dobro razvijene računovodstvene sustave ili subjekte koji radije eksternaliziraju pripremu računovodstvenih evidencija vanjskim pružateljima usluga. Ovaj MSPU ne uređuje takve dodatne aktivnosti koje praktičar može obavljati kako bi pomogao menadžmentu u drugim područjima, prije kompiliranja financijskih izvještaja subjekta.

*Okviri financijskog izvještavanja* (vidjeti točku: 10)

A16. Financijske informacije mogu se pripremiti u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim za ispunjavanje:

• zajedničke potrebe za financijskim informacijama širokog raspona korisnika (to jest, »okvir za financijsko izvještavanje opće namjene«); ili

• potrebe određenih korisnika za financijskim informacijama (to jest, »okvir za financijsko izvještavanje posebne namjene«).

Zahtjevi primjenjivog okvira financijskog izvještavanja određuju oblik i sadržaj financijskih informacija. Okvir financijskog izvještavanja u nekim se slučajevima može nazvati »osnovom računovodstva«.

A17. Primjeri najčešće korištenih okvira za financijsko izvještavanje opće namjene su:

• Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) i propisani nacionalni standardi financijskog izvještavanja koji se primjenjuju na uvrštene subjekte.

• Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte (MSFI za MSS-ove) i propisani nacionalni standardi financijskog izvještavanja koji se primjenjuju na male i srednje subjekte.

A18. Primjeri okvira financijskog izvještavanja za posebne namjene koji se mogu koristiti, ovisno o posebnoj svrsi financijskih informacija, su:

• Porezna osnova računovodstva koja se koristi u određenoj jurisdikciji za pripremu financijskih informacija radi ispunjavanja poreznih obveza.

• Za subjekte koji nisu obvezni koristiti propisani okvir financijskog izvještavanja:

o Osnova računovodstva koja se koristi u izradi financijskih informacija određenog subjekta koja je primjerena za namjeravano korištenje financijskih informacija i u okolnostima subjekta (na primjer, korištenje novčane osnove računovodstva s odabranim obračunskim stavkama, kao što su potraživanja od kupaca i obveze prema dobavljačima, što dovodi do bilance stanja i računa dobiti i gubitka; ili korištenje propisanog okvira financijskog izvještavanja koji je izmijenjen kako bi odgovarao specifičnoj svrsi za koju su informacije pripremljene).

o Novčana osnova računovodstva koja dovodi do izvještaja o novčanim primicima i izdacima (na primjer, u svrhu dodjele viška novčanih primitaka nad izdacima vlasnicima nekretnine za iznajmljivanje; ili za evidentiranje kretanja u gotovinskoj blagajni kluba).

**Etički zahtjevi** (Vidjeti točku: 21.)

A19. Dio A IESBA Kodeksa određuje temeljna načela profesionalne etike kojih se praktičari moraju pridržavati i pruža konceptualni okvir za primjenu tih načela. Temeljna načela su:

(a) integritet;

(b) objektivnost;

(c) profesionalna kompetencija i dužna pažnja;

(d) povjerljivost; i

(e) profesionalno ponašanje.

Dio B IESBA Kodeksa ilustrira kako se konceptualni okvir treba primjenjivati u određenim situacijama. U skladu s IESBA Kodeksom potrebno je utvrditi i na primjeren način razriješiti prijetnje praktičarevoj usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima.

*Etička razmatranja u vezi s povezanošću praktičara s informacijama (Vidjeti točke: 21, 24(a) – (d))*

A20. Prema IESBA Kodeksu[5], pri primjeni načela integriteta, profesionalni računovođa ne smije biti povezan s izvještajima, prijavama, komunikacijama ili drugim informacijama ako profesionalni računovođa vjeruje da informacije:

(a) sadrže značajan lažan ili obmanjujući iskaz;

(b) sadrže iskaze ili informacije koje su dane bezobzirno; ili

(c) izostavljaju ili zamagljuju informacije koje se moraju uključiti ako bi izostavljanje ili nejasnoća bili obmanjujući.

Kad profesionalni računovođa postane svjestan da je povezan s takvim podacima, računovođa je prema IESBA Kodeksu dužan poduzeti korake za odvajanje od tih informacija.

*Neovisnost* (Vidjeti točke: 17(g), 21)

A21. Bez obzira na to što se odjeljak 290., *Neovisnost – angažmani za reviziju i uvid* i odjeljak 291., N*eovisnost – ostali angažmani s izražavanjem mišljenja* u dijelu B IESBA Kodeksa ne primjenjuju na kompilacijske angažmane, nacionalni etički kodeksi ili zakoni ili regulativa mogu odrediti zahtjeve ili pravila objavljivanja koja se odnose na neovisnost.

Izvještavanje o utvrđenom ili sumnjivom nepridržavanju zakona i regulative primjerenom tijelu izvan subjekta

A22. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu:

(a) zahtijevati od praktičara prijavljivanje utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative primjerenom tijelu izvan subjekta.

(b) uspostaviti odgovornosti prema kojima bi izvještavanje primjerenog tijela izvan subjekta moglo biti primjereno u danim okolnostima.[6]

A23. Prijavljivanje utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative primjerenom tijelu izvan subjekta može biti potrebno ili prikladno u ovim okolnostima jer:

(a) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi zahtijevaju od praktičara prijavljivanje;

(b) je praktičar utvrdio da je prijavljivanje primjerena radnja kao reakcija na utvrđeno nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima; ili

(c) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi daju praktičaru pravo da to učini.

A24. U skladu s točkom 28 ovog MSPU-a od praktičara se ne očekuje razina razumijevanja zakona i regulative koja nadilazi onu razinu koja je potrebna za obavljanje kompilacijskog angažmana. Međutim, zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od praktičara primjenu znanja, profesionalne prosudbe i stručnosti kao reakciju na utvrđeno nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje. Je li neko

[5] IESBA Kodeks Dio A, točka 110.2

[6] Vidjeti, na primjer, točke od 225.51 do 225.52 IESBA Kodeksa.

djelo stvarno nepridržavanje u konačnici je pitanje o kojem treba odlučiti sud ili drugo primjereno sudbeno tijelo.

A25. U nekim okolnostima, prijavljivanje utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative primjerenom tijelu izvan subjekta može biti onemogućeno praktičarevom obvezom čuvanja povjerljivosti u skladu sa zakonom, regulativom ili relevantnim etičkim zahtjevima. U drugim slučajevima prijavljivanje utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje primjerenom tijelu izvan subjekta ne bi se smatralo kršenjem obveze čuvanja povjerljivosti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.[7]

A26. Praktičar može razmotriti interno konzultiranje (npr. unutar društva ili umreženog društva), pribavljanje pravnog savjeta za razumijevanje profesionalnih ili pravnih implikacija poduzimanja bilo koje određene radnje ili povjerljivo konzultiranje s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi prekršilo obvezu čuvanja povjerljivosti).[8]

**Profesionalna prosudba** (Vidjeti točke: 22, 24(e)(iii))

A27. Profesionalna prosudba ključna je za pravilno obavljanje kompilacijskog angažmana. To je zato što tumačenje relevantnih etičkih zahtjeva i zahtjeva ovog MSPU-a te potreba za informiranim odlukama tijekom obavljanja kompilacijskog angažmana zahtijevaju primjenu relevantnog znanja i iskustva na činjenice i okolnosti angažmana. Profesionalna prosudba potrebna je posebno kad angažman uključuje pomaganje menadžmentu subjekta u vezi s odlukama o:

• prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja koji će se koristiti za pripremu i prezentaciju financijskih informacija subjekta s obzirom na namjeravano korištenje financijskih informacija i njihove namjeravane korisnike,

• primjeni primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, uključujući:

o odabir primjerenih računovodstvenih politika u tom okviru;

o razvoj računovodstvenih procjena potrebnih za pripremu i prezentaciju financijskih informacija u tom okviru; i

o pripremu i prezentiranje financijskih informacija u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Pomoć praktičara menadžmentu uvijek se pruža na temelju toga da menadžment ili osobe zadužene za upravljanje, ako je primjereno, razumiju značajne prosudbe koje se odražavaju u financijskim informacijama i da prihvaćaju odgovornost za te prosudbe.

A28. Profesionalna prosudba uključuje primjenu relevantnog osposobljavanja, znanja i iskustva, u kontekstu ovog MSPU-a i računovodstvenih i etičkih standarda, u donošenju informiranih odluka o smjerovima djelovanja koji su primjereni u danim okolnostima kompilacijskog angažmana.

A29. Profesionalno prosuđivanje u pojedinačnim angažmanima temelji se na činjenicama i okolnostima koje su poznate praktičaru do datuma izvješća praktičara o angažmanu, uključujući:

• Znanje stečeno obavljanjem drugih angažmana za subjekt, ako je primjenjivo (na primjer, porezne usluge).

• Razumijevanje subjektova poslovanja i poslovanja, uključujući njegov računovodstveni sustav, te primjene primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u industriji u kojoj subjekt posluje.

• U kojoj mjeri priprema i prezentiranje financijskih informacija zahtijeva donošenje menadžmentove prosudbe.

**Kontrola kvalitete na razini angažmana** (Vidjeti točku: 23(b))

A30. Djelovanje angažiranog partnera i primjerene poruke ostalim članovima angažiranog tima u preuzimanju odgovornosti za ukupnu kvalitetu svakog angažmana, naglašavaju važnost postizanja kvalitete angažmana što uključuje:

(a) obavljanje poslova koji su u skladu s profesionalnim standardima te regulatornim i pravnim zahtjevima;

(b) pridržavanje politika i postupaka kontrole kvalitete društva, ako je primjenjivo; i

(c) izdavanje izvješća praktičara za angažman u skladu s ovim MSPU-om.

*Prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i kompilacijskih angažmana* (Vidjeti točku: 23(b)(i))

A31. MSKK 1 zahtijeva od društva pribavljanje takvih informacija koje smatra potrebnima u okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, pri odlučivanju o nastavljanju postojećeg angažmana i pri razmatranju prihvaćanja novog angažmana s postojećim klijentom. Informacije koje pomažu partneru u angažmanu pri utvrđivanju je li prihvaćanje ili nastavak odnosa s klijentima i kompilacijskog angažmana primjereno mogu uključivati informacije o integritetu ključnog vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ako partner za angažman ima razloga sumnjati u integritet menadžmenta u mjeri koja bi mogla utjecati na pravilno obavljanje angažmana, možda nije primjereno prihvatiti angažman.

*Pridržavanje relevantnih etičkih zahtjeva u obavljanju angažmana* (Vidjeti točku: 23(b)(iii))

A32. MSKK 1 uređuje odgovornosti društva za uspostavu politika i postupaka oblikovanih kako bi ono imalo razumno uvjerenje da društvo i njegovo osoblje ispunjavaju relevantne etičke zahtjeve. Ovaj MSPU uređuje odgovornosti angažiranog partnera u pogledu usklađenosti angažiranog tima s relevantnim etičkim zahtjevima.

**Prihvaćanje angažmana i nastavljanje**

*Utvrđivanje namjeravanog korištenja financijskih informacija* (Vidjeti točku: 24.(a))

A33. Namjeravano korištenje financijskih informacija utvrđuje se upućivanjem na mjerodavni zakon, regulativu ili druge aranžmane uspostavljene u vezi s pružanjem subjektovih financijskih informacija, imajući na umu potrebe za financijskim informacijama strana koje su unutarnje ili vanjske u odnosu na subjekt a koje su namjeravani korisnici. Primjeri su financijske informacije koje subjekt mora dostaviti u vezi s poduzimanjem transakcija ili podnošenjem zahtjeva za financiranje vanjskim stranama kao što su dobavljači, banke ili drugi pružatelji financijskih usluga.

A34. Utvrđivanje namjeravanog korištenja financijskih informacija od strane praktičara uključuje i razumijevanje čimbenika kao što su posebna svrha ili svrhe menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, ako je primjenjivo, koja se namjerava postići traženjem kompilacijskog angažmana te čimbenici angažirane stranke ako su različiti. Na primjer,

[7] Vidjeti, na primjer, točku 140. 7 i točku 225.53 IESBA Kodeksa.

[8] Vidjeti, na primjer, točku 225.55 IESBA Kodeksa.

tijelo za financiranje bespovratnim sredstvima može zahtijevati od subjekta dostavljanje financijskih informacija koje je kompilirao profesionalni računovođa kako bi dobilo informacije o određenim aspektima poslovanja ili aktivnostima subjekta koje su pripremljene u određenom obliku, radi potpore dodjeli bespovratnih sredstava ili nastavak postojećeg aranžmana o bespovratnim sredstvima.

*Utvrđivanje primjenjivog okvira financijskog* izvještavanja (Vidjeti točke: 17 (a), 24 (b))

A35. Odluka o okviru financijskog izvještavanja koji menadžment usvaja za financijske informacije donosi se u kontekstu namjeravanog korištenja informacija kako je opisano u dogovorenim uvjetima angažmana i zahtjeva svih primjenjivih zakona ili regulative.

A36. U nastavku se navode primjeri čimbenika koji ukazuju na to da bi moglo biti relevantno razmotriti je li okvir financijskog izvještavanja prihvatljiv:

• vrsta subjekta i je li to regulirani subjekt, na primjer, bilo da se radi o profitno usmjerenom poslovnom poduzeću, subjektu javnog sektora ili neprofitnoj organizaciji;

• namjeravano korištenje financijskih informacija i namjeravani korisnici. Na primjer, financijske informacije mogle bi se koristiti u širokom rasponu korisnika ili bi ih, alternativno, mogao koristiti menadžment ili određeni vanjski korisnici u kontekstu određene svrhe navedene kao dio ugovora o uvjetima kompilacijskog angažmana;

• je li primjenjivi okvir financijskog izvještavanja propisan ili određen, bilo u primjenjivom zakonu ili regulativi, ili u ugovoru ili drugom obliku sporazuma s trećom stranom, ili kao dio aranžmana upravljanja ili odgovornosti koje je subjekt dobrovoljno usvojio;

• vrsta i oblik financijskih informacija koje treba pripremiti i prezentirati sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, na primjer, kompletan set financijskih izvještaja, jedan financijski izvještaj ili financijske informacije prezentirane u drugom formatu koji je dogovoren između strana u ugovoru ili drugom obliku sporazuma.

Relevantni čimbenici kad su financijske informacije namijenjene za specifičnu svrhu (Vidjeti točke: 24(a) – (b))

A37. Angažirajuća strana općenito usuglašava vrstu i oblik financijskih informacija koje su namijenjene za određenu svrhu s namjeravanim korisnicima, na primjer, kako je navedeno u odredbama o financijskom izvještavanju nekog ugovora ili o bespovratnim sredstvima za projekt ili prema potrebi za potporu transakcijama ili aktivnostima subjekta. Relevantni ugovor može zahtijevati korištenje uspostavljenog okvira financijskog izvještavanja kao što je okvir financijskog izvještavanja opće namjene koji je uspostavilo ovlašteno ili priznato tijelo za utvrđivanje standarda ili zakonom ili regulativom. Alternativno, ugovorne strane mogu se dogovoriti o korištenju okvira opće namjene s modifikacijama ili prilagodbama koje odgovaraju njihovim posebnim potrebama. U tom se slučaju primjenjivi okvir financijskog izvještavanja u financijskim informacijama i izvješću praktičara može opisati kroz odredbe o financijskom izvješćivanju određenog ugovora, a ne upućivanjem na modificirani okvir financijskog izvještavanja. U takvim slučajevima, bez obzira na to što kompilirane financijske informacije mogu biti šire dostupne, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja okvir je posebne namjene i od praktičara se zahtijeva ispunjavanje relevantnih zahtjeva za izvješćivanje iz ovog MSPU-a.

A38. Ako je primjenjivi okvir financijskog izvještavanja okvir za financijsko izvještavanje posebne namjene, MSPU od praktičara zahtijeva da evidentira sva ograničenja namjeravanog korištenja ili distribucije financijskih informacija u pismu o angažmanu te da u izvješću praktičara navede da se financijske informacije pripremaju na temelju okvira za financijsko izvješćivanje posebne namjene i kao rezultat toga možda neće biti prikladne za druge svrhe.

*Odgovornosti menadžmenta* (Vidjeti točku: (24(e))

A39. Ovaj MSPU zahtijeva od praktičara dobivanje suglasnosti menadžmenta ili, prema potrebi, onih koji su zaduženi za upravljanje, o odgovornostima mendažmenta u vezi s financijskim informacijama i kompilacijskim angažmanom kao preduvjet za prihvaćanje angažmana. U manjim subjektima menadžment ili osobe zadužene za upravljanje, ako je primjenjivo, možda nisu dobro informirane o tim odgovornostima, uključujući one koje proizlaze iz primjenjivog zakona ili regulative. Kako bi se postigao dogovor s menadžmentom na informiranoj osnovi, praktičar može smatrati potrebnim razgovarati o tim odgovornostima s menadžmentom prije nego što zatraži suglasnost menadžmenta o menadžmentovim odgovornostima.

A40. Ako menadžment ne prihvati svoje odgovornosti u kontekstu kompilacijskog angažmana, praktičar nije u mogućnosti preuzeti angažman i nije primjereno prihvaćanje angažmana od strane praktičara osim ako to nije potrebno u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom. U okolnostima u kojima je praktičar ipak dužan prihvatiti angažman, praktičar će možda morati s menadžmentom komunicirati o važnosti tih pitanja i posljedicama na angažman.

A41. Praktičar ima pravo osloniti se na menadžment koji treba pružiti sve relevantne informacije za kompilacijski angažman koje moraju biti točne, potpune i pravodobne. Oblik informacija koje je menadžment dostavio u svrhu angažmana razlikovat će se u različitim okolnostima angažmana. U širem smislu, sastojat će se od evidencija, dokumenata, objašnjenja i drugih informacija relevantnih za kompilaciju financijskih informacija korištenjem primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Pružene informacije mogu uključivati, na primjer, informacije o pretpostavkama, namjerama ili planovima menadžmenta na kojima se temelji razvoj računovodstvenih procjena potrebnih za kompiliranje informacija sukladno okviru primjenjivog financijskog izvještavanja.

*Pismo o angažmanu ili drugi oblik pisanog sporazuma* (Vidjeti točku: 25.)

A42. U interesu je i mendžmenta i angažiranih strana, ako nisu iste, i praktičara da praktičar pošalje pismo angažmana menadžmentu i, ako je primjenjivo, angažirajućim stranama prije obavljanja kompilacijskog angažmana kako bi se izbjegli nesporazumi u vezi s kompilacijskim angažmanom. Pismo o angažmanu potvrđuje prihvaćanje angažmana od strane praktičara i potvrđuje pitanja kao što su:

• Ciljevi i opseg angažmana, uključujući razumijevanje strana u angažmanu da angažman nije angažman s izražavanjem uvjerenja.

• Namjeravano korištenje i distribucija financijskih informacija te sva ograničenja njihove uporabe ili distribucije (ako je primjenjivo).

• Odgovornosti menadžmenta u odnosu na angažman za kompilaciju.

• Opseg odgovornosti praktičara, uključujući da praktičar neće izraziti revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu u financijske informacije.

• Oblik i sadržaj izvješća koje će izdati praktičar za angažman.

Oblik i sadržaj pisma o angažmanu

A43. Oblik i sadržaj pisma o angažmanu mogu se razlikovati za svaki angažman. Povrh pitanja koja zahtijeva ovaj MSPU, u pismu o angažmanu mogu se navesti, na primjer:

• dogovori o sudjelovanju drugih praktičara i stručnjaka u nekim aspektima kompilacijskog angažmana;

• dogovori koje treba postići s prethodnim praktičarom, ako ih ima, u slučaju početnog angažmana;

• mogućnost da se od menadžmenta ili osoba zaduženih za upravljanje, prema potrebi, zatraži da u pisanom obliku potvrde određene informacije ili objašnjenja koja su usmeno prenesena praktičaru tijekom angažmana;

• vlasništvo nad informacijama koje su korištene u svrhu kompilacijskog angažmana, uz razlikovanje između dokumenata i informacija o subjektu pruženih za angažman i praktičareve dokumentacije o angažmanu, uzimajući u obzir mjerodavno pravo i regulativu;

• zahtjev upravi i angažiranoj stranci, ako se razlikuju, da potvrde primitak pisma o angažmanu i da pristanu na uvjete angažmana navedene u njemu.

Ilustrativno pismo o angažmanu

A44. Ilustrativno pismo o angažman za kompilacijski angažman navedeno je u Dodatku 1. ovom MSPU-u.

*Ponavljajući angažmani* (Vidjeti točku: 26)

A45. Praktičar može odlučiti da neće slati novo pismo o angažmanu ili drugi pisani ugovor za svako razdoblje. Međutim, sljedeći čimbenici mogu ukazivati na to da je primjereno revidirati uvjete kompilacijskih angažmana ili podsjetiti menadžment ili angažiranu stranku, ako je primjenjivo, na postojeće uvjete angažmana:

• svaka indikacija da menadžment ili angažirajuća strana, ako je primjenjivo, pogrešno shvaća cilj i opseg angažmana,

• bilo koji izmijenjeni ili posebni uvjeti angažmana,

• nedavna promjena višeg menadžmenta subjekta,

• značajna promjena u vlasništvu subjekta,

• značajna promjena u vrsti ili veličini poslovanja subjekta,

• promjena zakonskih ili regulatornih zahtjeva koji utječu na subjekt,

• promjena primjenjivog okvira financijskog izvještavanja.

**Komunikacija s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje** (Vidjeti točku: 27)

A46. Primjereni vremenski okvir za komunikaciju razlikovat će se ovisno o okolnostima kompilacijskog angažmana. Relevantne okolnosti uključuju značaj i vrstu pitanja i sve mjere za koje se očekuje da će ih poduzeti menadžment ili osobe zadužene za upravljanje. Na primjer, može biti prikladno što prije priopćiti znatne poteškoće na koje se naišlo tijekom angažmana ako menadžment ili osobe zadužene za upravljanje mogu pomoći praktičaru da prevlada poteškoće.

A47. Relevantni etički zahtjevi mogu uključivati zahtjev za prijavljivanje utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative primjerenoj razini menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje. U nekim jurisdikcijama zakon ili regulativa mogu ograničiti komunikaciju praktičara o određenim pitanjima s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Zakonom ili regulativom može se izričito zabraniti komunikacija ili druga radnja koja bi mogla dovesti u pitanje istragu nadležnog tijela o stvarnom ili sumnjivom nezakonitom činu, uključujući upozoravanje subjekta, na primjer, kada je praktičar dužan prijaviti utvrđeno nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje nadležnom tijelu u skladu sa zakonom o sprečavanju pranja novca. U tim okolnostima, pitanja koja razmatra praktičar mogu biti složena i praktičar može smatrati primjerenim pribaviti pravni savjet.

**Obavljanje angažmana**

*Praktičarevo razumijevanje* (Vidjeti točku: 28)

A48. Stjecanje razumijevanja poslovanja subjekta i njegovih operativnih procesa, uključujući računovodstveni sustav subjekta i računovodstvene evidencije, kontinuirani je proces i koji se odvija tijekom cijelog kompilacijskog angažmana. Razumijevanje uspostavlja referentni okvir unutar kojeg praktičar donosi profesionalne prosudbe pri kompiliranju financijskih informacija.

A49. Širina i dubina razumijevanja koje praktičar ima ili stječe o subjektovom poslovanju i operativnim procesima manja je od onog koju ima menadžment. Ono je usmjereno na razinu koja je dovoljna da bi praktičar mogao kompilirati financijske informacije sukladno uvjetima angažmana.

A50. Primjeri pitanja koja praktičar može razmotriti pri razumijevanju subjektovog poslovanja i operativnih procesa te primjenjivog okvira financijskog izvještavanja uključuju:

• veličinu i složenost subjekta i njegovog poslovanja,

• složenost okvira za financijsko izvještavanje,

• subjektove obveze ili zahtjeve vezane za financijsko izvještavanje bilo da oni postoje u skladu s primjenjivim zakonima i regulativom, u skladu s odredbama ugovora ili drugog oblika sporazuma s trećom stranom ili u kontekstu dobrovoljnih aranžmana za financijsko izvještavanje,

• razinu razvijenosti subjektove menadžerske i upravljačke strukture u pogledu poslovođenja i nadziranja subjektovih računovodstvenih evidencija i sustava financijskog izvještavanja na kojima se temelji priprema financijskih informacija subjekta,

• razinu razvijenosti i složenosti subjektovih financijskih, računovodstvenih i izvještajnih sustava i povezanih kontrola,

• vrste imovine, obveza, prihoda i rashoda subjekta.

*Kompiliranje financijskih informacija*

Značajne prosudbe (Vidjeti točku: 30))

A51. U nekim kompilacijskim angažmanima praktičar ne pruža pomoć menadžmentu u vidu značajnih prosudbi. U drugim angažmanima praktičar može pružiti takvu pomoć, na primjer, u vezi s potrebnom računovodstvenom procjenom ili pomoći menadžmentu u razmatranju primjerenih računovodstvenih politika. Ako se pruža pomoć, potrebna je rasprava kako bi menadžment i osobe zadužene za upravljanje, prema potrebi, razumjele značajne prosudbe koje se odražavaju u financijskim informacijama i prihvatile svoju odgovornost za te prosudbe.

Čitanje financijskih informacija (Vidjeti točku: 31)

A52. Praktičarevo čitanje financijskih informacija namijenjeno je pomaganju praktičaru u ispunjavanju etičkih obveza praktičara koje su relevantne za kompilacijski angažman.

Predlaganje izmjena financijskih informacija

Upućivanje na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja ili opis primjenjivog okvira za financijsko izvještavanje (Vidjeti točku: 34 (a))

A53. Mogu postojati okolnosti u kojima je primjenjivi okvir financijskog izvještavanja uspostavljen okvir financijskog izvještavanja sa značajnim odstupanjima u praksi. Ako se u opisu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u kompiliranim financijskim informacijama upućuje na uspostavljeni okvir sa znatnim odstupanjima, praktičar će možda morati razmotriti je li upućivanje na uspostavljeni okvir obmanjujuće u okolnostima angažmana.

Izmjena za značajna pogrešna prikazivanja i za informacije koje ne smiju dovoditi u zabludu (Vidjeti točke: 34(b) – (c))

A54. Praktičarevo razmatranje značajnosti obavlja se u kontekstu primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Neki okviri financijskog izvještavanja raspravljaju o konceptu značajnosti u kontekstu pripreme i prezentacije financijskih informacija. Iako okviri financijskog izvještavanja mogu raspravljati o značajnosti u različitim terminima, oni općenito objašnjavaju da se:

• pogrešna prikazivanja, uključujući propuste, smatraju bitnima ako se od njih, pojedinačno ili skupno, može razumno očekivati da utječu na gospodarske odluke korisnika donesene na temelju financijskih informacija;

• prosudbe o materijalnosti donose s obzirom na okolnosti u okružju te na njih utječe veličina ili vrsta pogrešnog prikazivanja ili njihova kombinacija; i

• prosudbe o pitanjima koja su značajna korisnicima financijskih informacija temelje na razmatranju zajedničkih potreba korisnika financijskih informacija kao grupe. Ne razmatra se mogući učinak pogrešnih prikaza na određene pojedinačne korisnike čije se potrebe mogu uvelike razlikovati.

A55. Ako je prisutna u primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, takva rasprava pruža referentni okvir praktičaru u razumijevanju značajnosti za potrebe kompilacijskog angažmana. Ako nisu prisutna, gore navedena razmatranja pružaju praktičaru referentni okvir.

A56. Percepcija praktičara o potrebama korisnika financijskih informacija utječe na stajalište praktičara o značajnosti. U tom kontekstu razumna je praktičareva pretpostavka da korisnici:

• imaju razumno znanje o poslovnim i gospodarskim aktivnostima i računovodstvu te spremnost za proučavanje financijskih informacija s razumnom marljivošću;

• razumiju da se financijske informacije pripremaju i prezentiraju prema razinama značajnosti;

• prepoznaju nesigurnosti inherentne mjerenju iznosa na temelju korištenja procjena, prosudbi i razmatranja budućih događaja; i

• donose razumne ekonomske odluke na temelju informacija u financijskim informacijama.

A57. Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja može uključivati pretpostavku da se financijske informacije pripremaju na temelju pretpostavke vremenski neograničenog poslovanja. Ako praktičar postane svjestan postojanja nesigurnosti u pogledu sposobnosti subjekta da nastavi poslovati bez vremenskog ograničenja, praktičar može, ako je primjereno, predložiti primjereniju prezentaciju u okviru primjenjivog financijskog izvještavanja ili primjerenija objavljivanja o sposobnosti subjekta da nastavi vremenski neograničeno poslovati kako bi bio u skladu s tim okvirom i kako bi se izbjeglo da financijske informacije dovode u zabludu.

Uvjeti koji zahtijevaju da se praktičar povuče iz angažmana (Vidjeti točke: 33, 35)

A58. U okolnostima obuhvaćenima zahtjevima ovog MSPU-a u kojima je potrebno povlačenje iz angažmana, odgovornost za obavještavanje menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje o razlozima povlačenja pruža mogućnost davanja objašnjenja etičkih obveza praktičara.

**Dokumentacija** (Vidjeti točku: 38)

A59. Dokumentacija koju zahtijeva ovaj MSPU služi u brojne svrhe, uključujući sljedeće:

• osiguravanje evidencije o pitanjima koja su i dalje relevantna za buduće kompilacijske angažmane,

• omogućavanje angažiranom timu, ako je primjenjivo, da bude odgovoran za svoj rad, uključujući evidentiranje završetka angažmana.

A60. Praktičar također može razmotriti uključivanje u dokumentaciju o angažmanu primjerak bruto bilance subjekta, sažetak značajnih računovodstvenih evidencija ili druge informacije koje je praktičar koristio za provedbu kompilacije.

A61. Evidentirajući kako se kompilirane financijske informacije usklađuju s osnovnim evidencijama, dokumentima, objašnjenjima i drugim informacijama koje je menadžment dostavio za potrebe kompilacijskog angažmana, praktičar može, na primjer, voditi specifikaciju koja prikazuje usklađivanje stanja računa glavne knjige subjekta s kompiliranim financijskim podacima, uključujući sva usklađujuća dnevnička knjiženja ili druge izmjene financijskih informacija koje je praktičar dogovorio s menadžmentom tijekom angažmana.

**Izvješće praktičara** (Vidjeti točku: 40)

A62. isano izvješće obuhvaća izvješća izdana u tiskanom obliku i izvješća izdana korištenjem elektroničkog medija.

A63. Kad je praktičar svjestan da će kompilirane financijske informacije i izvješće praktičara biti uključeni u dokument koji sadrži druge informacije, kao što je financijsko izvješće, praktičar može razmotriti, ako oblik prezentacije dopušta, identifikaciju brojeva stranica na kojima se prikazuju financijske informacije. To pomaže korisnicima pri identificiranju financijskih informacija na koje se odnosi izvješće praktičara.

*Adresati izvješća* (Vidjeti točku: 40(b))

A64. Zakonom ili regulativom može se odrediti kome se izvješće praktičara treba uputiti u određenoj jurisdikciji. Izvješće praktičara obično je upućeno stranci koja je angažirala praktičara sukladno uvjetima angažmana, obično menadžmentu subjekta.

*Financijske informacije pripremljene pomoću okvira za financijsko izvještavanje posebne* namjene (Vidjeti točku: 40.(j))

A65. U skladu s ovim MSPU-om, ako se financijske informacije pripremaju na temelju okvira za financijsko izvještavanje

posebne namjene, izvješće praktičara mora skrenuti pozornost čitateljima izvješća na okvir financijskog izvještavanja za posebne namjene koji se koristi u financijskim informacijama te sadržavati iskaz kako stoga financijske informacije možda nisu prikladne za druge svrhe. To se može dopuniti dodatnom klauzulom kojom se ograničava ili distribucija ili korištenje izvješća praktičara ili oboje samo na namjeravane korisnike.

A66. Financijske informacije pripremljene za određenu svrhu mogu dobiti strane koje nisu namjeravani korisnici, a koje mogu htjeti koristiti te informacije u druge svrhe osim u one za koje su informacije bile namijenjene. Na primjer, regulator može zahtijevati od određenih subjekata podnošenje financijskih izvještaja pripremljenih na temelju okvira za financijsko izvještavanje posebne namjene, a ti financijski izvještaji moraju biti u javnoj evidenciji. Činjenica šire dostupnosti tih financijskih izvještaja stranama koje nisu namjeravani korisnici ne znači da bi financijski izvještaji tada postali financijski izvještaji opće namjene. Iskazi praktičara koje je potrebno uključiti u izvješće praktičara potrebne su kako bi se skrenula pozornost čitatelja na činjenicu da su financijski izvještaji pripremljeni u okviru financijskog izvještavanja posebne namjene te stoga ne mogu biti prikladni za druge svrhe.

Ograničenje distribucije i korištenja izvješća praktičara

A67. Praktičar može smatrati primjerenim navesti da je izvješće praktičara namijenjeno isključivo navedenim namjeravanim korisnicima financijskih informacija. Ovisno o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije i/ili korištenja izvješća praktičara samo na namjeravane korisnike.

*Završetak kompilacijskog angažmana i datiranje izvješća praktičara* (Vidjeti točke: 37, 38, 41)

A68. Proces koji postoji unutar subjekta za odobravanje financijskih informacija od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje, ako je primjereno, relevantan je za razmatranje praktičara pri završavanju kompilacijskog angažmana. Ovisno o vrsti i svrsi financijskih informacija, može postojati uspostavljen proces odobravanja koji menadžment ili osobe zadužene za upravljanje moraju slijediti, ili koji je propisan važećim zakonom i regulativom za pripremu i finalizaciju financijskih informacija ili financijskih izvještaja subjekta.

Ilustrativna izvješća (Vidjeti točku: 40))

A69. Dodatak 2. ovom MSPU-u sadrži ilustracije izvješća praktičara o kompilaciji koja uključuju zahtijevane elemente izvješća.

**Dodatak 1**

(Vidjeti točku: A 44)

## ILUSTRATIVNO PISMO O ANGAŽMANU ZA KOMPILACIJSKI ANGAŽMAN

U nastavku se nalazi primjer pisma o angažmanu za kompilacijski angažman koji ilustrira relevantne zahtjeve i smjernice sadržane u ovom MSPU-u. Ovo pismo nije obvezujuće, već je bila namjera da bude samo vodič koji se može koristiti zajedno s razmatranjima navedenim u ovom MSPU-u. Pismo će se morati prilagoditi zahtjevima i okolnostima pojedinačnih kompilacijskih angažmana. Nacrt je sastavljen tako da se odnosi na kompilaciju financijskih izvještaja za jedno izvještajno razdoblje i zahtijevao bi prilagodbu ako se namjerava ili očekuje primjena na ponavljajući angažman kako je opisano u ovom MSPU-u. Može biti primjereno zatražiti pravni savjet o prikladnosti svakog predloženog pisma.

Ovo pismo o angažmanu ilustrira sljedeće okolnosti:

• Financijski izvještaji kompiliraju se isključivo za korištenje od strane menadžmenta kompanije (ABC Company), a korištenje financijskih izvještaja bit će ograničeno na menadžment. Korištenje i distribucija izvješća praktičara također su ograničeni na menadžment.

• Kompilirani financijski izvještaji obuhvaćat će se samo bilancu kompanije na dan 31. prosinca 20X1. i račun dobiti i gubitka za godinu koja je tada završila, bez bilješki. Menadžment je odredio da se financijski izvještaji pripremaju na obračunskoj osnovi kako je opisano.

* * *

MENADŽMENTU[9] ABC KOMPANIJE:

*[Cilj i opseg kompilacijskog angažmana]*

Zatražili ste da vam pružimo sljedeće usluge:

Na osnovi informacija koje ćete pružiti, pomoći ćemo vam u pripremi i prezentaciji sljedećih financijskih izvještaja za kompaniju ABC: bilanca kompanije ABC na dan 31. prosinca 20X1. i račun dobiti i gubitka za godinu koja je tada završila, na temelju povijesnih troškova, odražavajući sve novčane transakcije i dodatno s računima obveza prema dobavljačima, potraživanjima od kupaca umanjenim za ispravak vrijednosti zbog nenaplativih računa, zaliha obračunatih na bazi prosječnih troškova, tekućom obvezom po osnovi poreza na dobit na izvještajni datum i kapitalizacijom značajne dugotrajne imovine po povijesnom trošku amortiziranom tijekom njihovog korisnog vijeka trajanja po pravocrtnoj metodi.

Ti financijski izvještaji neće sadržavati objašnjavajuće bilješke, osim bilješke u kojoj se opisuje osnova računovodstva kako je navedeno u ovom pismu o angažmanu.

Svrha u koju će se koristiti financijski izvještaji je pružiti financijske informacije za cijelu godinu koje prikazuju financijski položaj subjekta na datum financijskog izvješćivanja 31. prosinca 20X1. i financijsku uspješnost za godinu koja je tada završila. Financijski izvještaji bit će isključivo za vašu upotrebu i neće se distribuirati drugim stranama.

Naše odgovornosti

Angažman za kompilaciju uključuje primjenu stručnog znanja na području računovodstvenog i financijskog izvještavanja kako bi vam se pomoglo u pripremi i prezentaciji financijskih informacija. Budući da kompilacijski angažman nije angažman s izražavanjem uvjerenja, nismo dužni verificirati točnost ili potpunost informacija koje nam dostavite za obavljanje kompilacijskog angažmana ili na drugi način prikupiti dokaze za izražavanje revizijskog mišljenja ili zaključka o uvidu. U skladu s tim, nećemo izraziti revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni u skladu s računovodstvenom osnovom koju ste naveli, kao što je gore opisano.

Kompilacijski angažman obavit ćemo u skladu s Međunarodnim standardom o povezanim uslugama (MSPU) 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*. MSPU 4410 (izmijenjen) zahtijeva da se pri poduzimanju tog angažmana pridržavamo relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući načela integriteta, objektivnosti, profesionalne

[9] U cijelom ovom ilustrativnom pismu o angažmanu upućivanja na »vi«, »mi«, »nas«, »menadžment«, »oni koji su zaduženi za upravljanje« i »praktičar« mogu se koristiti ili izmijeniti ako je primjereno u danim okolnostima.

kompetentnosti i dužne pažnje. U tu svrhu dužni smo se pridržavati *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* izdanog od Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks).

Vaše odgovornosti

Kompilacijski angažman koji treba obaviti provodi se na osnovi toga što potvrđujete i razumijete da je naša uloga pomoći vam u pripremi i prezentaciji financijskih izvještaja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja koji ste usvojili za financijske izvještaje. U skladu s tim imate sljedeće opće odgovornosti koje su temeljne za naše poduzimanje kompilacijskog angažmana u skladu s MSPU 4410 (izmijenjen):

(a) odgovornost za financijske izvještaje te njihovu pripremu i prezentaciju u skladu s okvirom financijskog izvještavanja koji je prihvatljiv s obzirom na namjeravano korištenje financijskih izvještaja i namjeravane korisnike,

(b) odgovornost za točnost i potpunost evidencija, dokumenata, objašnjenja i drugih informacija koje nam dajete u svrhu sastavljanja financijskih izvještaja,

(c) odgovornost za prosudbe koje su potrebne za pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja, uključujući one za koje možemo pružiti pomoć tijekom kompilacijskog angažmana.

Naše izvješće o kompilaciji

Kao dio našeg angažmana, izdat ćemo svoje izvješće kao prilog financijskim izvještajima koje smo kompilirali, u kojem ćemo opisati financijske izvještaje i rad koji smo obavili u ovom kompilacijskom angažmanu [vidi priloženo]. U izvješću će se također napomenuti da je korištenje financijskih izvještaja ograničeno na svrhu navedenu u ovom pismu o angažmanu te da je korištenje i distribucija našeg izvješća predviđenog za kompilacijski angažman ograničena na vas, kao menadžment kompanije ABC.

Molimo vas da potpišete i vratite priloženi primjerak ovog pisma kako biste iskazali svoje prihvaćanje i suglasnost s našim angažmanom za kompilaciju ovdje opisanih financijskih izvještaja i našim odgovornostima.

[*Ostale relevantne informacije*]

[*Prema potrebi umetnuti druge informacije, kao što su dogovori o naknadama, fakturiranju i drugim posebnim uvjetima.*]

XYZ & Co.

Prihvaćeno i usuglašeno u ime menadžmenta kompanije ABC od strane:

(potpisano)

.....

Ime i naslov

Datum

**Dodatak 2.**

(Vidjeti točku: A69)

ILUSTRATIVNA IZVJEŠĆA PRAKTIČARA O KOMPILACIJI

**Kompilacijski angažman za financijske izvještaje opće namjene**

• Ilustracija 1: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja korištenjem okvira za financijsko izvješćivanje opće namjene.

**Kompilacijski angažman za financijske izvještaje pripremljene za posebnu namjenu**

• Ilustracija 2.: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja korištenjem modificiranog okvira za financijsko izvješćivanje opće namjene.

**Kompilacijski angažmani za financijske informacije pripremljene za posebnu namjenu u kojoj je korištenje ili distribucija financijskih podataka ograničena na namjeravane korisnike**

• Ilustracija 3: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja na osnovi računovodstva navedenoj u ugovoru.

• Ilustracija 4.: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja na osnovi računovodstva koju je odabrao menadžment subjekta za financijske informacije koje su potrebne za vlastite potrebe menadžmenta.

• Ilustracija 5.: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih informacija koje su element, račun ili stavka, a koje su [*umetnuti primjereno upućivanje na informacije koje su potrebne radi usklađenosti s regulativom*].

**Ilustracija 1: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja korištenjem okvira za financijsko izvješćivanje opće namjene.**

**• Financijski izvještaji opće namjene propisani primjenjivim zakonima u kojima se navodi da se financijski izvještaji subjekta pripremaju primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte (MSFI za MSS-ove).**

IZVJEŠĆE PRAKTIČARA O KOMPILACIJI

[Menadžmentu kompanije ABC]

Obavili smo kompilaciju priloženih financijskih izvještaja kompanije ABC na temelju informacija koje ste dostavili. Ti financijski izvještaji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju kompanije ABC na dan 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Ovaj kompilacijski angažman obavili smo u skladu s Međunarodnim standardom o povezanim uslugama 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*.

Primijenili smo svoju stručno znanje na području računovodstvenog i financijskog izvještavanja kako bismo vam pomogli u pripremi i prezentaciji ovih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte (MSFI za MSS-ove). Pridržavali smo se relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

Ovi financijski izvještaji te točnost i potpunost informacija korištenih za njihovo kompiliranje vaša su odgovornost.

Budući da angažman za kompilaciju nije angažman s izražavanjem uvjerenja, nismo dužni verificirati točnost ili potpunost informacija koje ste nam dali za kompiliranje ovih financijskih izvještaja. U skladu s tim ne izražavamo revizorsko mišljenje ni zaključak o uvidu o tome jesu li ti financijski izvještaji pripremljeni u skladu s MSFI-jem za MSS-ove.

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća praktičara]

[Adresa praktičara]

**Ilustracija 2.: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja korištenjem modificiranog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene.**

**• Financijski izvještaji pripremljeni na temelju okvira za financijsko izvješćivanje opće namjene koji je uprava donijela na izmijenjenoj osnovi.**

**• Primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte (MSFI za MSS-ove), isključujući postupanje s imovinom koja je revalorizirana, a nije vođena po povijesnom trošku.**

**• Korištenje ili distribucija financijskih izvještaja nije ograničena.**

IZVJEŠĆE PRAKTIČARA O KOMPILACIJI

[Menadžmentu kompanije ABC]

Obavili smo kompilaciju priloženih financijskih izvještaja kompanije ABC na temelju informacija koje ste dostavili. Ti financijski izvještaji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju kompanije ABC na dan 31. prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila te sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije.

Ovaj kompilacijski angažman obavili smo u skladu s Međunarodnim standardom o povezanim uslugama 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*.

Primijenili smo naše stručno znanje na području računovodstvenog i financijskog izvještavanja kako bismo vam pomogli u pripremi i prezentaciji tih financijskih izvještaja na osnovi računovodstva opisanoj u bilješci X u financijskim izvještajima. Pridržavali smo se relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

Ovi financijski izvještaji te točnost i potpunost informacija korištenih za njihovo sastavljanje vaša su odgovornost.

Budući da angažman za kompilaciju nije angažman s izražavanjem uvjerenja, nismo dužni verificirati točnost ili potpunost informacija koje ste nam dali za kompilaciju tih financijskih izvještaja. U skladu s tim ne izražavamo revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu o tome jesu li ti financijski izvještaji pripremljeni u skladu s računovodstvenom osnovom opisanom u bilješci X.

Kako je navedeno u bilješci X., financijski izvještaji pripremljeni su i prezentirani u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte (MSFI za MSS-ove), isključujući imovinu koja je revalorizirana u financijskim izvještajima te se ne vodi po povijesnom trošku. Financijski izvještaji pripremljeni su za svrhu opisanu u bilješci Y u financijskim izvještajima. U skladu s tim ovi financijski izvještaji možda nisu prikladni za druge svrhe.

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća praktičara]

[Adresa praktičara]

**Ilustracija 3: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja na temelju osnove računovodstva navedene u ugovoru.**

**• Financijski izvještaji pripremljeni u skladu s odredbama ugovora korištenjem osnove računovodstva koja je navedena u ugovoru.**

**• Praktičara je angažirala strana koja nije menadžment niti osobe zadužene za upravljanje subjektom.**

**• Financijski izvještaji namijenjeni su samo stranama navedenim u ugovoru.**

**• Distribucija i korištenje izvještaja praktičara ograničeno je na namjeravane korisnike financijskih izvještaja koji su navedeni u ugovoru.**

IZVJEŠĆE PRAKTIČARA O KOMPILACIJI

[Za angažiranu stranku][10]

Obavili smo kompilaciju priloženih financijskih izvještaja kompanije ABC (»Kompanija«) na temelju informacija koje nam je dostavio menadžment Društva (»Menadžment«). Ti financijski izvještaji obuhvaćaju *[navedite sve elemente financijskih izvještaja pripremljenih na osnovi računovodstva navedenoj u Ugovoru i razdoblje/datum na koji se odnose*].

Ovaj kompilacijski angažman obavili smo u skladu s Međunarodnim standardom o povezanim uslugama 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*.

Primijenili smo svoje stručno znanje na području računovodstvenog i financijskog izvještavanja kako bismo pomogli Menadžmentu u pripremi i prezentaciji tih financijskih izvještaja na osnovi računovodstva opisanoj u bilješci X uz financijske izvještaje. Pridržavali smo se relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

Financijski izvještaji te točnost i potpunost informacija koje su korištene za njihovu kompilaciju odgovornost su menadžmenta.

Budući da angažman za kompilaciju nije angažman s izražavanjem uvjerenja, nismo dužni verificirati točnost ili potpunost informacija koje nam je menadžment dostavio za sastavljanje tih financijskih izvještaja. U skladu s tim ne izražavamo revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu o tome jesu li ti financijski izvještaji pripremljeni u skladu s računovodstvenom osnovom opisanom u bilješci X.

Kao što je navedeno u Bilješci X, financijski izvještaji su pripremljeni i prezentirani na osnovi opisanoj u odredbi Z ugovora Kompanije s društvom XYZ Limited od datuma *[umetnuti datum relevantnog ugovora/sporazuma]*(»Ugovor«), a u svrhu opisanu u Bilješci Y u financijskim izvještajima. U skladu s tim, ovi financijski izvještaji namijenjeni su za korištenje samo stranama navedenim u Ugovoru i možda nisu prikladni za druge svrhe.

Naše izvješće o kompilaciji namijenjeno je isključivo stranama navedenim u Ugovoru i ne smije se distribuirati drugim stranama.

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća praktičara]

[Adresa praktičara]

[10] Alternativno, primjereni adresat naveden u relevantnom ugovoru

**Ilustracija 4.: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih izvještaja na osnovi računovodstva koju je odabrao menadžment subjekta za financijske informacije potrebne za vlastite potrebe.**

**• Financijski izvještaji pripremljeni su pomoću okvira za financijsko izvješćivanje posebne namjene te su namijenjeni samo menadžmentu kompanije za vlastite potrebe.**

**• Financijski izvještaji uključuju određene obračunske stavke i sastoje se samo od bilance, računa dobiti i gubitka i jedne bilješke koja se odnosi na osnovu računovodstva koja se koristi za financijske izvještaje.**

**• Financijski izvještaji namijenjeni su samo menadžmentu.**

**• Distribucija i korištenje izvješća praktičara ograničeno je na menadžment.**

IZVJEŠĆE PRAKTIČARA O KOMPILACIJI

[Menadžmentu kompanije ABC]

Obavili smo kompilaciju priloženih financijskih izvještaja kompanije ABC na temelju informacija koje ste dostavili. Ti financijski izvještaji obuhvaćaju bilancu stanja kompanije ABC na dan 31. prosinca 20X1. i račun dobiti i gubitka za godinu koja je tada završila.

Ovaj kompilacijski angažman obavili smo u skladu s Međunarodnim standardom o povezanim uslugama 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*.

Primijenili smo naše stručno znanje na području računovodstvenog i financijskog izvještavanja kako bismo vam pomogli u pripremi i prezentaciji tih financijskih izvještaja na osnovi računovodstva koja je opisana u bilješci X u financijskim izvještajima. Pridržavali smo se relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

Financijski izvještaji te točnost i potpunost informacija korištenih za njihovu kompilaciju vaša su odgovornost.

Budući da angažman za kompilaciju nije angažman s izražavanjem uvjerenja, nismo dužni verificirati točnost ili potpunost informacija koje ste nam dali za kompilaciju tih financijskih izvještaja. U skladu s tim ne izražavamo revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu o tome jesu li ti financijski izvještaji pripremljeni u skladu s računovodstvenom osnovom opisanom u bilješci X.

Bilješka X navodi osnovu na kojoj se pripremaju ti financijski izvještaji, a njihova svrha opisana je u bilješci Y. U skladu s tim, ovi financijski izvještaji namijenjeni su samo za vašu uporabu i možda nisu prikladni za druge svrhe.

Naše izvješće o kompilaciji namijenjeno je isključivo vašoj upotrebi u svojstvu menadžmenta kompanije ABC i ne smije se distribuirati drugim stranama.

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća praktičara]

[Adresa praktičara]

**Ilustracija 5: Izvješće praktičara o angažmanu za kompilaciju financijskih informacija koje su element, račun ili stavka koji su *[umetnuti primjerenu referencu na informacije potrebne za potrebe usklađenosti s regulativom].***

**• Financijske informacije pripremljene za posebnu namjenu tj. za ispunjavanje zahtjeva financijskog izvještavanja koje je odredio regulator u skladu s odredbama koje je odredio regulator koje propisuju oblik i sadržaj financijskih informacija.**

**• Primjenjivi okvir financijskog izvješćivanja je okvir sukladnosti.**

**• Financijske informacije namijenjene su zadovoljavanju potreba određenih korisnika, a korištenje financijskih podataka ograničeno je na te korisnike.**

**• Distribucija izvještaja praktičara ograničena je na namjeravane korisnike.**

IZVJEŠĆE PRAKTIČARA O KOMPILACIJI

[Menadžmentu kompanije ABC][11]

Obavili smo kompilaciju priloženog seta izvještaja [*identificirati kompilirane financijske informacije*] kompanije ABC na dan 31. prosinca 20X1 (»Set izvještaja«) na temelju informacija koje ste dostavili.

Ovaj kompilacijski angažman obavili smo u skladu s Međunarodnim standardom o povezanim uslugama 4410 (izmijenjen), *Angažmani za kompilacije*.

Primijenili smo svoje stručno znanje na području računovodstvenog i financijskog izvještavanja kako bismo vam pomogli u pripremi i prezentaciji Seta izvještaja kako je propisano [*umetnuti naziv ili upućivanje na relevantnu regulativu*]. Pridržavali smo se relevantnih etičkih zahtjeva uključujući načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

Ovaj Set izvještaja te točnost i potpunost informacija koje su korištene za kompilaciju su vaša odgovornost.

Budući da angažman za kompilaciju nije angažman s izražavanjem uvjerenja nismo dužni verificirati točnost ili potpunost informacija koje ste nam dali za kompiliranje Seta izvještaja. U skladu s tim praktičar ne izražava revizorsko mišljenje ili zaključak o uvidu o tome je li Set izvještaja pripremljen u skladu s [*umetnuti naziv ili upućivanje na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja kako je navedeno u relevantnoj regulativi*].

Kao što je navedeno u bilješci X, Set izvještaja je pripremljen i prezentiran na temelju propisanog [*umetnuti naziv ili upućivanje na primjenjivi okvir financijskog izvještavanja kako je navedeno u relevantnoj regulativi*], u svrhu usklađenosti kompanije ABC s [umetnuti naziv ili upućivanje na relevantnu regulativu]. U skladu s tim Set izvještaja se koristi samo za tu svrhu i možda nije prikladan za bilo koju drugu svrhu.

Naše izvješće o kompilaciji namijenjeno je isključivo za korištenje od strane kompanije ABC i regulatora F i ne smije se distribuirati stranama koje nisu kompanija ABC ili regulator F.

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća praktičara]

[Adresa praktičara]

[11] Alternativno, primjereni adresat naveden u primjenjivim zahtjevima financijskog izvješćivanja

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA POVEZANE USLUGE 4400 (IZMIJENJEN)**

# ANGAŽMANI ZA DOGOVORENE POSTUPKE

(Stupa na snagu za angažmane za dogovorene postupke za koje su uvjeti angažmana ugovoreni na 1. siječnja 2022. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ


| | Točka |
|---|---|
| **Uvod** | |
| Područje primjene ovog MSPU-A | 1 – 3 |
| Angažman za obavljanje dogovorenih postupaka | 4 – 6 |
| Mjerodavnost ovog MSPU-a | 7 – 10 |
| Datum stupanja na snagu | 11 |
| **Ciljevi** | 12 |
| **Definicije** | 13 |
| **Zahtjevi** | |
| Obavljanje angažmana za dogovorene posutpke u skladu s ovim MSPU-om | 14 – 16 |
| Relevantni etički zahtjevi | 17 |
| Profesionalna prosudba | 18 |
| Kontrola kvalitete na razini angažmana | 19 – 20 |
| Prihvaćanje i nastavljanje angažmana | 21 – 23 |
| Ugovaranje uvjeta angažmana | 24 – 26 |
| Obavljanje dogovorenih postupaka | 27 – 28 |
| Korištenje rada praktičarevog stručnjaka | 29 |
| Izvješće o dogovorenim postupcima | 30 – 33 |
| Poduzimanje angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka zajedno s drugim angažmanom | 34 |
| Dokumentacija | 35 |
| **Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima** | |
| Područje primjene ovog MSPU-a. | A1 – A8 |
| Datum stupanja na snagu | A9 |
| Definicije | A10 – A13 |
| Relevantni etički zahtjevi | A14 – A20 |
| Profesionalna prosudba | A21 – A23 |
| Kontrola kvalitete na razini angažmana | A24 – A27 |
| Prihvaćanje i nastavljanje angažmana…. | A28 – A38 |
| Ugovaranje uvjeta angažmana | A39 – A44 |
| Obavljanje dogovorenih postupaka | A45 |
| Korištenje rada praktičarevog stručnjaka | A46 – A50 |
| Izvješće o dogovorenim postupcima | A51 – A58 |
| Poduzimanje angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka zajedno s drugim angažmanom | A59 |
| Dokumentacija | A60 |

Dodatak 1: Ilustrativno pismo o angažiranju za angažman za dogovorene postupke

Dodatak 2: Ilustracije izvješća o dogovorenim postupcima


Međunarodni standard za povezane usluge (MSPU) 4400 (izmijenjen) – Angažmani za dogovorene postupke, mora se čitati u kontekstu Predgovora objavama tekstova o međunarodnoj kontroli kvalitete, reviziji, uvidu, drugim uslugama s izražavanjem mišljenja i povezanim uslugama.

Sivo osjenčani dijelovi su prilagođeni iz Međunarodnog standarda za povezane usluge (MSPU) 4410 (izmijenjen) – *Angažmani za kompilacije* i odnose se na Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i angažmane za povezane usluge*.

## Uvod

### Područje primjene ovog MSPU-a

1. Ovaj Međunarodni standard za povezane usluge (MSPU) uređuje:

   (a) odgovornosti praktičara kada je angažiran obaviti angažman za dogovorene postupke; i

   (b) oblik i sadržaj izvješća o dogovorenim postupcima.

2. Ovaj MSPU primjenjuje se na obavljanje angažmana za dogovorene postupke u vezi s financijskim ili nefinancijskim predmetnim pitanjima. (Vidjeti točke A1 – A2)

### Odnos s MSKK 1[1]

3. Sustavi kontrole kvalitete, politike i postupci su odgovornost društva. MSKK 1 se primjenjuje na društva profesionalnih računovođa u pogledu angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka koje je ugovorilo društvo. Odredbe ovog MSPU-a u pogledu kontrole kvalitete na razini pojedinačnog angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka se pretpostavljaju na osnovi da je društvo obveznik primjene zahtjeva MSKK 1 ili zahtjeva koji su barem jednako toliko zahtjevni. (Vidjeti točke A3 – A8)

### Angažman za obavljanje dogovorenih postupaka

4. U angažmanu za dogovorene postupke, praktičar obavlja postupke koji su ugovoreni od strane praktičara i angažirajuće strane, pri čemu je angažirajuća strana potvrdila da su postupci koji se obavljaju primjereni za svrhu angažmana. Praktičar izvješćuje o obavljenim postupcima i povezanim nalazima u izvješću o dogovorenim postupcima. Angažirajuća strana i drugi namjeravani korisnici sami razmatraju dogovorene postupke i nalaze o kojima je izvijestio praktičar te izvlače vlastite zaključke iz rada koji je obavio praktičar.

5. Vrijednost angažmana za dogovorene postupke koji su obavljeni u skladu s ovim MSPU-om proizlazi iz:

   (a) praktičarevog pridržavanja profesionalnih standarda, uključujući relevantne etičke zahtjeve; i

   (b) jasnog izvješćivanja o obavljenim postupcima i povezanim nalazima.

6. Angažman za dogovorene postupke nije revizija, uvid ili drugi angažman s izražavanjem uvjerenja. Angažman za dogovorene postupke ne uključuje pribavljanje dokaza s ciljem da praktičar izrazi mišljenje ili zaključak s izražavanjem uvjerenja u bilo kojem obliku.

[1] Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i angažmane za povezane usluge.*

**Mjerodavnost ovog MSPU-a**

7. Ovaj MSPU sadrži ciljeve praktičara u primjeni MSPU-a, koji daju kontekst u kojem se postavljaju zahtjevi ovog MSPU-a. Ciljevi su namijenjeni pomaganju praktičaru pri razumijevanju onoga što treba biti postignuto u angažmanu za dogovorene postupke.
8. Ovaj MSPU sadrži zahtjeve koji su izraženi korištenjem termina »će/mora/dužan je/obvezan je« koji su oblikovani s ciljem da praktičar postigne navedene ciljeve.
9. Dodatno, ovaj MSPU sadrži uvodni materijal, definicije, materijal za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima koji daju kontekst relevantan za ispravno razumijevanje ovog MSPU-a.
10. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima daju daljnja objašnjenja zahtjeva i smjernice za njihovu provedbu. Iako smjernice same po sebi ne nameću zahtjev, one su relevantne za ispravnu primjenu zahtjeva. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima mogu također dati pozadinske informacije o pitanjima iz ovog MSPU-a koje pomažu u primjeni zahtjeva.

**Stupanje na snagu**

11. Ovaj MSPU stupa na snagu za angažmane za dogovorene postupke za koje su uvjeti angažmana ugovoreni na dan 1. siječnja 2022. ili nakon toga dana. (Vidjeti točku A9)

**Ciljevi**

12. Ciljevi praktičara u angažmanu za dogovorene postupke prema ovom MSPU su:

    (a) s angažirajućom stranom dogovoriti postupke koje treba obaviti;

    (b) obaviti dogovorene postupke; i

    (c) izvijestiti o obavljenim postupcima i povezanim nalazima u skladu s zahtjevima ovog MSPU-a.

**Definicije**

13. Za svrhe ovog MSPU-a, sljedeći pojmovi imaju značenja koja su im dolje pripisana:

    (a) Dogovoreni postupci – postupci koji su dogovoreni od strane praktičara i angažirajuće strane (i, ako je relevantno, drugih strana). (Vidjeti točku A10)

    (b) Angažman za dogovorene postupke – angažman u kojem je praktičar angažiran za provedbu postupaka koje su dogovorili praktičar i angažirajuća strana (i, ako je relevantno, druge strane) i izvijestiti o obavljenim postupcima i povezanim nalazima u izvješću o dogovorenim postupcima. (Vidjeti točku A10)

    (c) Angažirani partner – partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za angažman i njegovu provedbu te za izvješće o dogovorenim postupcima koje se izdaje u ime društva i koja, ako postoji obveza, ima primjereno ovlaštenje izdano od strane profesionalnog, zakonskog ili regulatornog tijela.

    (d) Angažirajuća strana – strana(strane) koja angažira(angažiraju) praktičara u svrhu provedbe angažmana za dogovorene postupke. (Vidjeti točku A11)

    (e) Angažirani tim – svi partneri i osoblje koje obavlja angažman za dogovorene postupke i bilo koji pojedinci koje je angažiralo društvo ili društvo u mreži koji obavljaju postupke u okviru angažmana. Ovo isključuje praktičarevog vanjskog eksperta kojeg je angažiralo društvo ili društvo u mreži.

    (f) Nalazi – nalazi su činjenični rezultati obavljenih dogovorenih postupaka. Nalaze se može objektivno verificirati. Pozivanje na nalaze u ovom MSPU-u isključuje mišljenja ili zaključke u bilo kojem obliku kao i bilo koje preporuke koje praktičar može dati. (Vidjeti točke A12 – A13)

    (g) Namjeravani korisnici – pojedinac (pojedinci) ili organizacija (organizacije) ili grupa (grupe) za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće o dogovorenim postupcima. U nekim slučajevima mogu postojati namjeravani korisnici različiti od onih na koje je naslovljeno izvješće o dogovorenim postupcima. (Vidjeti točku A10)

    (h) Praktičar – pojedinac (pojedinci) koji obavljaju angažman (obično angažirani partner ili drugi članovi angažiranog tima, ili, kada je primjenjivo, društvo). Ako ovaj MSPU izričito namjerava da zahtjev ili odgovornost ispuni odnosno preuzme angažirani partner, radije je korišten termin »angažirani partner« nego »praktičar«.

    (i) Praktičarev stručnjak – pojedinac ili organizacija koja ima ekspertizu na području koje je različito od usluga s izražavanjem mišljenja i povezanih usluga, a čiji se rad u tom području koristi radi pomoći praktičaru u ispunjavanju njegovih obveza po osnovi angažmana za dogovorene postupke. Praktičarev stručnjak može biti ili praktičarev interni stručnjak (koji je partner ili dio osoblja, uključujući privremeno osoblje, praktičarevog društva ili društva u mreži) ili praktičarev eksterni stručnjak.

    (j) Profesionalna prosudba – primjena relevantnog treninga, znanja i iskustva unutar konteksta koji daje ovaj MSPU i relevantnih etičkih zahtjeva u donošenju informiranih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u danim okolnostima angažmana za dogovorene postupke.

    (k) Relevantni etički zahtjevi – etički zahtjevi kojima podliježe angažirani tim kada obavlja angažmane za dogovorene postupke. Ovi zahtjevi obično obuhvaćaju *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti (IESBA Kodeks))* izdanog od Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji.

    (l) Odgovorna strana – strana/strane koje su odgovorne za predmetno pitanje u vezi s kojim se obavljaju dogovoreni postupci.

**Zahtjevi**

**Obavljanje angažmana za dogovorene postupke u skladu s ovim MSPU-om**

14. Praktičar je dužan razumjeti cijeli tekst ovog MSPU-a uključivo s materijalom za primjenu i drugim materijalima s objašnjenjima kako bi razumio njegove ciljeve i ispravno primijenio njegove zahtjeve.

*Usklađenost s relevantnim zahtjevima*

15. Praktičar će se pridržavati svakog zahtjeva ovog MSPU-a osim ako neki zahtjev nije relevantan za određeni angažman za dogovorene postupke, na primjer, ako okolnosti na koje se odnosi zahtjev ne postoje u tom angažmanu.
16. Praktičar se neće pozivati na usklađenost s ovim MSPU-om osim ako je praktičar primijenio sve zahtjeve ovog MSPU-a koji su relevantni za angažman za dogovorene postupke.

**Relevantni etički zahtjevi**

17. Praktičar će se pridržavati relevantnih etičkih zahtjeva. (Vidjeti točke A14 – A20)

**Profesionalna prosudba**

18. Praktičar će donositi profesionalnu prosudbu u prihvaćanju, obavljanju i izvješćivanju o angažmanu za dogovorene postupke, uzimajući u obzir dane okolnosti angažmana. (Vidjeti točke A21 – A23)

**Kontrola kvalitete na razini angažmana**

19. Angažirani partner bit će odgovoran za:

(a) ukupnu kvalitetu angažmana za dogovorene postupke uključujući, ako je primjenjivo, rad obavljen od strane praktičarevog stručnjaka; i (Vidjeti točku A24)

(b) angažman koji je obavljen u skladu s politikama i postupcima društva povezanim s kontrolom kvalitete tako da:

(i) se pridržava primjerenih postupaka u odnosu na prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentom i prihvaćanje i nastavljanje angažmana; (Vidjeti točku A25)

(ii) bude uvjeren da angažirani tim i bilo koji praktičarevi stručnjaci koji nisu dio angažiranog tima, skupno imaju primjerene kompetencije i sposobnosti za obavljanje angažmana za dogovorene postupke;

(iii) bude na oprezu naspram indikatora nepridržavanja relevantnih etičkih zahtjeva od strane članova angažiranog tima te da odredi primjerene radnje ako uoči pojave koje ukazuju na to da se članovi angažiranog tima nisu pridržavali relevantnih etičkih zahtjeva; (Vidjeti točku A26)

(iv) usmjeruje, nadzire i obavlja angažman u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i

(v) preuzima odgovornost za održavanje primjerene dokumentiranosti angažmana.

20. Ako će se koristiti rad praktičarevog stručnjaka, angažirani partner mora biti uvjeren da će praktičar biti uključen u rad praktičarevog stručnjaka u onoj mjeri koja je dovoljna da preuzme odgovornost za nalaze uključene u izvješće o dogovorenim postupcima. (Vidjeti točku A27)

**Prihvaćanje i nastavljanje angažmana**

21. Prije prihvaćanja ili nastavljanja angažmana za dogovorene postupke praktičar će steći razumijevanje svrhe angažmana. Praktičar neće prihvatiti ili nastaviti angažman ako je svjestan bilo koje činjenice ili okolnosti koje ukazuju na to da su postupci čije obavljanje se traži od praktičara neprimjereni za svrhu angažmana za dogovorene postupke. (Vidjeti točke A28 – A31)

22. Praktičar će prihvatit ili nastaviti angažman za dogovorene postupke samo ako: (Vidjeti točke A28 – A31)

(a) angažirajuća strana potvrdi da su očekivani postupci koji će obaviti primjereni za svrhu angažmana;

(b) očekuje kako će moći pribaviti informacije koje su potrebne za obavljanje dogovorenih postupaka;

(c) se dogovoreni postupci i povezani nalazi mogu opisati objektivno, u terminima koji su jasni i ne dovode u zabludu i nisu podložnim raznim tumačenjima; (Vidjeti točke A32 – A36)

(d) nema razloga vjerovati da se neće ispuniti relevantni etički zahtjevi; i

(e) nema razloga vjerovati da zahtjevi neovisnosti neće biti ispunjeni, ako je dužan pridržavati se zahtjeva neovisnosti. (Vidjeti točke A37 – A38)

23. Ako angažirani partner pribavi informacije koje bi bile razlog da društvo odbije angažman da su te informacije bile raspoložive ranije, angažirani partner će te informacije promptno komunicirati društvu tako da društvo i angažirani partner mogu poduzeti potrebne radnje.

**Ugovaranje uvjeta angažmana**

24. Praktičar će dogovoriti uvjete angažmana za dogovorene postupke s angažirajućom stranom i unijeti dogovorene uvjete angažmana u pismo o angažiranju ili drugi prikladni oblik pisanog ugovora. Ovi uvjeti uključivat će sljedeće: (Vidjeti točke A39 – A40)

(a) identifikaciju predmetnog(predmetnih) pitanja u vezi s kojim(a) će se obaviti dogovoreni postupci;

(b) svrhu angažmana i namjeravane korisnike izvješća o dogovorenim postupcima a koje korisnike je identificirala angažirajuća strana;

(c) ako je primjenjivo, odgovornu stranu koja je identificirana od strane angažirajuće strane te izjava da se angažman za dogovorene postupke obavlja na temelju toga da je odgovorna strana odgovorna za predmetno pitanje u vezi s kojim se obavljaju dogovoreni postupci;

(d) prihvaćanje relevantnih etičkih zahtjeva kojih će se praktičar pridržavati u obavljanju angažmana za dogovorene postupke;

(e) izjavu o tome je li praktičar obvezan se pridržavati zahtjeva neovisnosti i, ako jest, navod o relevantnim zahtjevima neovisnosti; (Vidjeti točke A37 – A38)

(f) vrstu angažmana za dogovorene postupke, uključujući odredbe o tome da:

(i) angažman za dogovorene postupke uključuje praktičara koji obavlja postupke dogovorene s angažirajućom stranom (i, ako je relevantno, drugim stranama) i izvješćuje o nalazima; (Vidjeti točku A10)

(ii) su nalazi činjenični rezultati obavljenih dogovorenih postupaka;

(iii) angažman za dogovorene postupke nije angažman s izražavanjem uvjerenja i sukladno tome praktičar ne izražava mišljenje ili zaključak s uvjerenjem;

(g) potvrdu angažirajuće strane (i, ako je relevantno, drugih strana) da su dogovoreni postupci primjereni za svrhu angažmana; (Vidjeti točku A10)

(h) identifikaciju adresata izvješća o dogovorenim postupcima;

(i) vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka koji će se obaviti, opisano u terminima koji su jasni, ne dovode u zabludu i nisu podložni raznim tumačenjima; i (Vidjeti točke A41 – A42)

(j) navod o očekivanom obliku i sadržaju izvješća o dogovorenim postupcima.

25. Ako dogovoreni postupci budu modificirani tijekom trajanja angažmana, praktičar će dogovoriti izmjene i dopune uvjeta angažmana s angažirajućom stranom koje održavaju modificirane postupke. (Vidjeti točku A43)

*Ponavljajući angažmani za dogovorene postupke*

26. Kod ponavljajućih angažmana za dogovorene postupke, praktičar će ocijeniti zahtijevaju li okolnosti, uključujući promjene u razmatranjima vezanim za prihvaćanje angažmana, izmjene i dopune uvjeta angažmana i postoji li potreba za podsjećanjem angažirajuće strane o postojećim uvjetima angažmana. (Vidjeti točku A44)

**Obavljanje dogovorenih postupaka**

27. Praktičar će obaviti postupke kao što je dogovoreno u uvjetima angažmana.

28. Praktičar će razmotriti hoće li zatražiti pisane izjave. (Vidjeti točku A45)

**Korištenje rada praktičarevog stručnjaka**

29. Ako praktičar koristi rad svojeg stručnjaka, praktičar će: (Vidjeti točke A46 – A47, A50)

(a) ocijeniti kompetencije, sposobnosti i objektivnost svojeg stručnjaka;

(b) dogovoriti se sa svojim stručnjakom o vrsti, opsegu i ciljevima stručnjakovog rada; (Vidjeti točke A48 – A49)

(c) utvrditi jesu li vrsta, vremenski raspored i opseg rada koji je obavio praktičarev stručnjak konzistentni s zadatkom koji je s njime dogovoren; i

(d) utvrditi opisuju li nalazi adekvatno rezultate obavljenog rada, uzimajući u obzir rad obavljen od strane praktičarevog stručnjaka.

**Izvješće o dogovorenim postupcima**

30. Izvješće o dogovorenim postupcima bit će u pisanom obliku i uključivat će: (Vidjeti točku A51)

(a) naslov izvješća koji jasno navodi da je riječ o izvješću o dogovorenim postupcima;

(b) naslovljenika kao što je navedeno u uvjetima angažmana;

(c) identifikaciju predmetnog pitanja u vezi s kojim su obavljeni dogovoreni postupci; (Vidjeti točku A52)

(d) identifikaciju svrhe izvješća o dogovorenim postupcima i navod da izvješće o dogovorenim postupcima ne može biti prikladno za drugu svrhu; (Vidjeti točke A53 – A54)

(e) opis angažmana za dogovorene postupke koji navodi da:

(i) angažman za dogovorene postupke uključuje praktičara koji obavlja postupke dogovorene s angažirajućom stranom (i ako je relevantno, drugim stranama) i koji izvješćuje o nalazima; (Vidjeti točku A10)

(ii) su nalazi činjenični rezultati obavljenih dogovorenih postupaka; i

(iii) je angažirajuća strana (i, ako je relevantno, druge strane) potvrdila da su dogovoreni postupci primjereni za svrhu angažmana; (Vidjeti točku A10)

(f) ako je primjenjivo, odgovornu stranu koju je identificirala angažirajuća strana te navod da je odgovorna strana odgovorna za predmetno pitanje u vezi s kojim su obavljeni dogovoreni postupci;

(g) navod o tome da je angažman obavljen u skladu s MSPU-om 4400 (»izmijenjen«);

(h) navod da se praktičar ne izjašnjava o prikladnosti dogovorenih postupaka;

(i) navod o tome da angažman za dogovorene postupke nije angažman s izražavanjem uvjerenja te da sukladno tome praktičar ne izražava mišljenje ili zaključak s uvjerenjem;

(j) navod o tome da bi praktičar mogao uočiti druga pitanja da je obavio dodatne postupke;

(k) navod o tome da praktičar ispunjava etičke zahtjeve IESBA Kodeksa ili drugih profesionalnih zahtjeva ili zahtjeva koje nameće zakon ili regulativa koji su barem jednako zahtjevni;

(l) u odnosu na neovisnost:

(i) ako praktičar nije obvezan biti neovisan te nije na drugi način dogovorio u uvjetima angažmana pridržavanje zahtjeva neovisnosti, navod o tome da za svrhe angažmana ne postoje zahtjevi neovisnosti kojih se praktičar mora pridržavati; ili

(ii) ako je praktičar dužan biti neovisan ili je u uvjetima angažmana ugovorio da će ispunjavati zahtjeve neovisnosti, navod o tome da je praktičar ispunio sve relevantne zahtjeve neovisnosti. Navod će identificirati relevantne zahtjeve neovisnosti;

(m) navod da društvo u kojem je praktičar član primjenjuje MSKK 1 ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve zakona ili regulative koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1. Ako praktičar nije profesionalni računovođa navod će identificirati profesionalne zahtjeve ili zahtjeve zakona ili regulative koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1;

(n) opis obavljenih postupaka s pojedinostima o vrsti, opsegu, i, ako je primjenjivo, vremenskom rasporedu, za svaki postupak kao što je ugovoreno u uvjetima angažmana; (Vidjeti točke A55 – A57)

(o) nalaze proizašle iz svakog obavljenog postupka uključujući pojedinosti o utvrđenim odstupanjima; (Vidjeti točke A55 – A56)

(p) praktičarev potpis;

(q) datum izvješća o dogovorenim postupcima; i

(r) mjesto u jurisdikciji u kojem praktičar obavlja djelatnost.

31. Ako se praktičar u izvješću o dogovorenim postupcima poziva na rad koji je obavio praktičarev stručnjak formulacija teksta u izvješću neće podrazumijevati da je praktičareva odgovornost za obavljanje postupaka smanjena zbog uključivanja stručnjaka. (Vidjeti točku A58)

32. Ako praktičar osim opisa nalaza sukladno točki 30(o) daje i sažetak nalaza u izvješću o dogovorenim postupcima:

(a) sažetak nalaza bit će opisan na objektivan način u pojmovima koji su jasni i ne dovode u zabludu te nisu podložni različitim tumačenjima; i

(b) izvješće o dogovorenim postupcima će uključivati navod o tome da čitanje sažetka nije zamjena za čitanje cjelovitog izvješća.

33. Praktičar će datirati izvješće o dogovorenim postupcima ne ranije od datuma na koji je praktičar dovršio dogovorene postupke i utvrdio nalaze u skladu s ovim MSPU-om.

**Poduzimanje angažmana za obavljanje dogovorenih postupaka zajedno s drugim angažmanom**

34. Izvješće o dogovorenim postupcima mora se jasno razlikovati od izvješća o drugim angažmanima. (Vidjeti točku A59)

**Dokumentacija**

35. Praktičar će u pisanu dokumentaciju angažmana uključiti: (Vidjeti točku A60)

(a) pisane uvjete angažmana i, ako je primjenjivo, suglasnost angažirajuće strane s izmjenama i dopunama postupaka;

(b) vrstu, vremenski raspored i opseg obavljenih dogovorenih postupaka; i

(c) nalaze proizašle iz obavljenih dogovorenih postupaka.

* * *

MATERIJAL ZA PRIMJENU I OSTALI MATERIJALI S OBJAŠNJENJIMA

**Područje primjene ovog MSPU-a** (Vidjeti točku 2)

A1. Navođenje »predmetnih pitanja« u ovom MSPU-u obuhvaća bilo koje pitanje u svezi s kojim se izvode dogovorenih postupci, uključujući informacije, dokumente, mjerenja ili pridržavanje zakona i regulative, ovisno što je relevantno.

A2. Primjeri financijskih i nefinancijskih predmetnih pitanja u vezi s kojima se može obaviti angažman za dogovorene postupke uključuju:

• financijska predmetna pitanja koja su povezana s:

o financijskim izvještajima subjekta ili posebnim grupama transakcija, stanja računa ili objavljivanja unutar financijskih izvještaja,

o prihvatljivošću izdataka koji se potražuju od programa financiranja,

o prihodom radi utvrđivanja licencnih naknada, najamnine ili fanšiznih naknada koje se temelje na postotku od prihoda,

o pokazateljima adekvatnosti kapitala za regulatorna tijela.

• nefinancijska predmetna pitanja koja su povezana s:

o brojevima putnika o kojima se izvještavaju tijela nadležna za civilnu avijaciju,

o promatranjem uništavanja lažne ili oštećene robe o kojem se izvješćuje regulatorno tijelo,

o procesima generiranja podataka za lutrijska izvlačenja o kojima se izvješćuje regulatorno tijelo,

o količinom emisije stakleničkih plinova o kojoj se izvješćuje regulatorno tijelo.

Gornji popis nije potpun. Dodatne vrste predmetnih pitanja mogu nastati kako se zahtjevi za eksternim izvještavanjem razvijaju.

*Odnos s MSKK 1* (Vidjeti točku 3)

A3. MSKK 1 uređuje odgovornosti društva za uspostavljanje i održavanje vlastitog sustava kontrole kvalitete angažmana za povezane usluge, uključujući angažmane za dogovorene postupke. Ove odgovornosti usmjerene su uspostavi:

• sustava kontrole kvalitete društva; i

• povezanih politika društva koje su oblikovanje radi postizanja cilja sustava kontrole kvalitete i njegovih postupaka za implementaciju i monitoring pridržavanja tih politika.

A4. Prema MSKK 1, društvo ima obvezu uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete kako bi steklo razumno uvjerenje o tome da:

(a) se društvo i njegovo osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva; i

(b) su izvješća izdana od strane društva ili angažiranih partnera primjerena u danim okolnostima.[2]

A5. Jurisdikcija koja nije usvojila MSKK 1 u odnosu na angažmane za dogovorene postupke može donijeti zahtjeve kontrole kvalitete u društvima koja obavljaju takve angažmane. Odredbe ovog MSPU-a koje se odnose na kontrolu kvalitete na razini angažmana pretpostavljaju da su doneseni zahtjevi kontrole kvalitete barem jednako zahtjevni kao i zahtjevi MSKK 1. To se postiže onda kada ti zahtjevi nameću društvu obvezu postizanja ciljeva zahtjeva iz MSKK 1, uključujući obvezu uspostavljanja sustava kontrole kvalitete koji uključuje politike i postupke za postupanje sa svakim od sljedećih elemenata:

• odgovornošću vodstva za kvalitetu unutar društva;

• relevantnim etičkim zahtjevima;

• prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i određenih angažmana;

• ljudskim resursima;

• uspješnošću angažmana; i

• monitoringom.

A6. Unutar konteksta sustava internih kontrola društva, angažirani timovi imaju odgovornost implementirati postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na angažman.

A7. Angažirani tim je ovlašten oslanjati se na sustav internih kontrola društva osim ako informacije koje pruža društvo ili druge strane ne govore drugačije. Na primjer, angažirani tim može se osloniti na sustav kontrole kvalitete društva u odnosu na:

• kompetentnost osoblja zbog postupaka provedenih pri zapošljavanju i formalnog treninga,

• održavanje odnosa s klijentima putem sustava prihvaćanja i nastavljanja,

• pridržavanje pravnih i regulatornih zahtjeva putem monitoring procesa.

Pri razmatranju nedostataka koji su identificirani u sustavu kontrola kvalitete društva a koji mogu utjecati na angažman za dogovorene postupke, angažirani partner može razmatrati mjere koje je društvo poduzelo radi otklanjanja nedostataka a koje angažirani partner smatra dostatnima u kontekstu konkretnog angažmana za dogovorene postupke.

A8. Nedostatak u sustavu internih kontrola kvalitete ne znači nužno da angažman za dogovorene postupke nije obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim pravnim i regulatornim zahtjevima ili da izvješće o dogovorenim postupcima nije primjereno.

**Datum stupanja na snagu** (Vidjeti točku 11)

A9. Za uvjete obavljanja angažmana koji obuhvaćaju više godina, praktičari mogu htjeti ažurirati uvjete angažmana tako da se ti angažmani za dogovorene postupke obavljaju u skladu s ovim MSPU-om na ili nakon datuma stupanja na snagu ovog MSPU-a.

**Definicije**

*Angažirajuća strana i ostali namjeravani korisnici* (Vidjeti točke 13(a), 13(b), 13(d), 13(g), 24(f)(i), 24(g), 30(e)(i), 30(e)(iii))

A10. U određenim uvjetima, povrh dogovora s angažirajućom stranom postupci mogu biti dogovoreni s namjeravanim korisnicima. Namjeravani korisnici koji nisu angažirajuća strana mogu također potvrditi primjerenost postupaka.

A11. Angažirajuća strana može biti, u raznim okolnostima, odgovorna strana, regulator ili drugi namjeravani korisnik. Upućivanja na angažirajuću stranu u ovom MSPU-u uključuju više angažirajućih strana kada je to relevantno.

*Nalazi* (Vidjeti točku 13(f))

A12. Nalazi se mogu objektivno verificirati, što znači da se očekuje da bi različiti praktičari obavljanjem istih postupaka došli do istih rezultata. Nalazi isključuju izražavanje uvjerenja ili zaključka kao i bilo kakve preporuke koje bi praktičar mogao dati.

A13. Praktičari mogu koristiti termin »činjenični nalazi« umjesto »nalaza«, na primjer, u slučajevima u kojima praktičar smatra da termin »nalazi« može biti pogrešno shvaćen. Ovo može biti u jurisdikcijama ili jezicima gdje se termin »nalazi« može shvatiti na način da uključuje rezultate koji nisu činjenični.

**Relevantni etički zahtjevi** (Vidjeti točku 17)

*Objektivnost i neovisnost*

A14. Praktičar koji obavlja angažman za dogovorene postupke dužan je pridržavati se relevantnih etičkih zahtjeva. Relevantni etički zahtjevi redovno obuhvaćaju IESBA Kodeks,

[2] MSKK 1, točka 11

zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži. IESBA Kodeks zahtijeva od praktičara pridržavanje temeljnih načela uključujući objektivnost koja zahtijeva od praktičara da ne kompromitiraju svoju profesionalnu ili poslovnu prosudbu zbog pristranosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih osoba. Sukladno tome, relevantni etički zahtjevi kojima podliježe praktičar bi od praktičara barem zahtijevali objektivnost u obavljanju angažmana za dogovorene postupke.

A15. IESBA Kodeks ne sadrži zahtjeve neovisnosti za angažmane za dogovorene postupke. Međutim, nacionalni etički kodeksi, zakoni ili regulative, ostali profesionalni zahtjevi ili odredbe ugovora, program ili aranžman koji se odnosi na predmetno pitanje angažmana za dogovorene postupke može sadržavati zahtjeve koji se odnose na neovisnost.

*Nepridržavanje zakona i regulative*[3]

A16. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu:

(a) zahtijevati od praktičara izvještavanje o identificiranom nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje zakona i regulative odgovarajućem tijelu izvan društva,

(b) uspostaviti odgovornosti prema kojima izvještavanja odgovarajućeg tijela izvan društva može biti primjereno u danim okolnostima.[4]

A17. Izvještavanje o identificiranim nepridržavanjima zakona i regulative odgovarajućem tijelu izvan društva može biti obvezno ili primjereno u danim okolnostima zbog toga što:

(a) zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi nameću praktičaru obvezu izvještavanja;

(b) je praktičar utvrdio da je izvještavanje primjerena radnja za postupanje s identificiranim nepridržavanjima ili sumnjom na nepridržavanje u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima; ili

(c) zakon, regulative ili relevantni etički zahtjevi daju praktičaru pravo da to učini.

A18. Od praktičara se ne očekuje razina razumijevanja zakona i regulative viša od one koja je potrebna za obavljanje angažmana za dogovorene postupke. Međutim, zakon, regulative ili relevantni etički zahtjevi mogu očekivati da praktičar primijeni znanje, profesionalnu prosudbu i ekspertizu pri postupanju s identificiranim nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje. Postoji li nepridržavanje je u konačnici stvar koju mora utvrditi sud ili drugo primjereno tijelo koje donosi odluke.

A19. U nekim okolnostima, izvještavanje o identificiranom nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje zakona i regulative odgovarajućem nadležnom tijelu izvan subjekta može biti zabranjeno praktičarevom obvezom čuvanja povjerljivosti sukladno zakonu, regulativi ili drugim relevantnim etičkim zahtjevima. U drugim slučajevima izvještavanje o identificiranom nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje zakona i regulative odgovarajućem nadležnom tijelu izvan subjekta ne bi se smatralo povredom obveze čuvanja povjerljivosti sukladno relevantnim etičkim zahtjevima.[5]

A20. Praktičar može razmotriti obavljanje interne konzultacije (npr. unutar društva ili društva iz mreže), pribavljanje pravnog savjeta radi razumijevanja profesionalnih ili zakonskih implikacija poduzimanja neke određene radnje, ili konzultiranje, na anonimnoj osnovi, s regulatorom ili profesionalnim tijelom (osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom ili bi bilo povreda obveze čuvanja povjerljivosti).[6]

**Profesionalna prosudba** (Vidjeti točku 18)

A21. Profesionalna prosudba se ostvaruje u primjeni zahtjeva ovog MSPU-a i relevantnih etičkih zahtjeva i u donošenju informiranih odluka o pravcima djelovanja kroz cijeli angažman za dogovorene postupke, kada je primjereno.

A22. U prihvaćanju, provedbi i izvješćivanju o angažmanu za dogovorene postupke profesionalna prosudba se ostvaruje, na primjer u:

Prihvaćanju angažmana

• raspravljanjem i dogovaranjem s angažirajućom stranom (i, ako je relevantno, drugim stranama) o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu postupaka koje treba obaviti (uzimajući u obzir svrhu angažmana),

• utvrđivanjem jesu li ispunjeni uvjeti za prihvaćanje i nastavljanje angažmana,

• utvrđivanjem resursa koji su potrebni za obavljanje postupaka koji su ugovoreni u uvjetima angažmana, uključujući potrebu za uključivanjem praktičarevog stručnjaka,

• određivanjem primjerenih radnji ako praktičar postane svjestan činjenica ili okolnosti koje sugeriraju da su postupci, za koje je od praktičara tražena suglasnost, neprimjereni svrsi angažmana za dogovorene postupke.

Provedbi angažmana

• određivanjem primjerenih radnji ili reakcija ako pri obavljanju dogovorenih postupaka praktičar postane svjestan:

o pojava koje mogu ukazivati na prijevaru ili nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje zakona ili regulative.

o drugih pojava koje mogu baciti sumnju na integritet informacija koje su relevantne za angažman za dogovorene postupke ili koje indiciraju da informacije mogu dovoditi u zabludu.

o postupaka koji se ne mogu obaviti kako je ugovoreno.

Izvješćivanju o angažmanu

• opisivanjem nalaza na objektivan način i s dostatnim pojedinostima, uključujući slučajeve u kojima su utvrđena odstupanja.

A23. U provedbi angažmana za dogovorene postupke, potreba praktičara za profesionalnom prosudbom u obavljanju dogovorenih postupaka je ograničena iz razloga koji uključuju:

• angažman za dogovorene postupke uključuje obavljanje postupaka koji su ugovoreni od strane praktičara i angažirajuće strane pri čemu je angažirajuća strana potvrdila da su obavljeni postupci primjereni svrsi angažmana,

• dogovoreni postupci i nalazi koji proizlaze iz obavljanja tih postupaka mogu biti opisani objektivno u terminima koji su jasni, koji ne dovode u zabludu i koji nisu podložni različitim tumačenjima,

• nalazi se mogu objektivno verificirati što znači da se očekuje da različiti praktičari koji obavljaju iste postupke doći do jednakih rezultata.

[3] Relevantni etički zahtjevi mogu ukazivati da nepridržavanje zakona i regulative uključuje prijevaru. Vidjeti, na primjer, 360.5 P2 IESBA Kodeksa.

[4] Vidjeti, na primjer, točke Z360.36 do 360.36P3 IESBA Kodeksa.

[5] Vidjeti, na primjer, točke Z114.1, 114.1 P1 i Z360.37 IESBA Kodeksa.

[6] Vidjeti, na primjer, točku 360.39 P1 IESBA Kodeksa.

**Kontrola kvalitete na razini angažmana** (Vidjeti točke 19 – 20)

A24. Radnje angažiranog partnera i primjerene poruke ostalim članovima angažiranog tima u preuzimanju odgovornosti za ukupnu kvalitetu angažmana, naglašavaju važnost postizanja kvalitete angažmana kroz:

(a) obavljanje posla uz pridržavanje profesionalnih standarda te regulatornih i zakonskih zahtjeva;

(b) pridržavanje politika i postupaka društva koji se odnose na kontrolu kvalitete kada je primjenjivo; i

(c) izdavanje praktičarevog izvješća za angažman u skladu s ovim MSPU-om.

A25. MSKK 1 zahtijeva od društva pribavljanje informacija koje društvo smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, prilikom odlučivanja o nastavljanju postojećeg angažmana i prilikom razmatranja prihvaćanja novog angažmana s postojećim klijentom. Informacije koje pomažu angažiranom partneru pri utvrđivanju je li prihvaćanje ili nastavljanje odnosa s klijentom i angažmana za dogovorene postupke primjereno mogu uključivati informacije povezane s integritetom glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih zaduženih za upravljanje. Ako angažirani partner ima razloga sumnjati u menadžmentov integritet u mjeri koja će vjerojatno utjecati na ispravno obavljanje angažmana, možda nije primjereno prihvatiti angažman.

A26. MSKK 1 određuje odgovornosti društva za uspostavljanje politika i postupaka oblikovanih radi pružanja razumnog uvjerenja da se društvo i njegovo osoblje pridržava relevantnih etičkih zahtjeva. Ovaj MSPU određuje odgovornosti angažiranog partnera u odnosu na pridržavanje relevantnih etičkih zahtjeva od strane angažiranog tima.

A27. Ako praktičar ne može ispuniti zahtjev iz točke 20, može biti primjereno da se praktičar dogovori s angažirajućom stranom o ograničenju opsega angažmana za dogovorene postupke na one postupke za koje praktičar može primjereno preuzeti odgovornost. Angažirajuća strana može zasebno angažirati stručnjaka za obavljanje ostalih postupaka.

**Prihvaćanje i nastavljanje angažmana** (Vidjeti točke 21 – 23)

A28. Pri stjecanju razumijevanja svrhe angažmana za dogovorene postupke praktičar može postati svjestan indikatora o tome da su postupci, za koje je od praktičara traženo da ih obavi, neprimjereni svrsi angažmana za dogovorene postupke. Na primjer, praktičar može biti svjestan činjenica ili okolnosti koje ukazuju na sljedeće:

• postupci su odabrani s ciljem postizanja pristranosti u donošenju odluka od strane namjeravanih korisnika,

• predmetno pitanje u vezi s kojima se obavljaju dogovoreni postupci je nepouzdano,

• angažman s izražavanjem uvjerenja ili savjetodavna usluga može bolje udovoljiti potrebama angažirajuće strane ili drugih namjeravanih korisnika.

A29. Druge radnje koje mogu uvjeriti praktičara da su ispunjeni uvjeti iz točaka 21 i 22 uključuju:

• uspoređivanje postupaka koje treba obaviti s pisanim zahtjevima navedenim, na primjer, u zakonu ili regulativi, ili u ugovoru (ponekad nazvanom »uvjeti ugovora«), gdje je primjereno;

• traženje od angažirajuće strane da:

– namjeravanom korisniku (korisnicima) dostavi primjerak anticipiranih postupaka te oblik i sadržaj izvješća o dogovorenim postupcima kako su navedeni u uvjetima angažmana,

– od namjeravanog (namjeravanih) korisnika pribavi potvrdu o prihvaćanju postupaka koje treba obaviti,

o raspravi postupke koje treba obaviti s odgovarajućim predstavnicima namjeravanog (namjeravanih) korisnika.

• čitanje korespondencije između angažirajuće strane i drugog (drugih) namjeravanog (namjeravanih) korisnika ako angažirajuća strana nije jedini namjeravani korisnik.

A30. Ako uvjeti iz točaka 21 i 22 nisu ispunjeni, malo je vjerojatno da će angažman za dogovorene postupke udovoljiti potrebama angažirajuće strane ili drugih namjeravanih korisnika. U takvim okolnostima praktičar može predložiti druge usluge kao što je angažman s izražavanjem uvjerenja koji može biti primjereniji.

A31. Svi uvjeti iz točaka 21 i 22 se također primjenjuju na postupke koji su dodani ili modificirani tijekom angažmana.

*Opisi dogovorenih postupaka i nalaza* (Vidjeti točku 22(c))

A32. Postupci koje treba obaviti tijekom angažmana za dogovorene postupke mogu biti propisani zakonom ili regulativom. U nekim okolnostima, zakon ili regulativa mogu također propisati način na koji postupci ili nalazi moraju biti opisani u izvješću o dogovorenim postupcima. Kao što je navedeno u točki 22(c), uvjet za prihvaćanje angažmana za dogovorene postupke jest da je praktičar utvrdio da se dogovoreni postupci i nalazi mogu opisati objektivno, u terminima koji su jasni, koji ne dovode u zabludu i ne podliježu različitim tumačenjima.

A33. Dogovoreni postupci su opisani objektivno, u terminima koji su jasni i ne dovode u zabludu i nisu podložni različitim tumačenjima. Ovo znači da su opisani na razini određenosti koja je dostatna da namjeravani korisnik razumije vrstu, opseg i, ako je primjenjivo, vremenski raspored postupaka koji su obavljeni. Važno je razumjeti da se bilo koji termin može potencijalno koristiti na način koji je nejasan ili koji dovodi u zabludu ovisno o kontekstu ili izostanku konteksta. Pretpostavljajući da su termini primjereni u kontekstu u kojem su korišteni, primjeri opisa radnji koji mogu biti prihvatljivi uključuju:

• potvrditi,
• usporediti,
• provjeriti usklađenost,
• pratiti trag,
• pregledati,
• postaviti upit,
• ponovo izračunati,
• promatrati.

A34. Termini koji mogu biti nejasni, dovoditi u zabludu ili podložni različitim tumačenjima ovisno o kontekstu u kojem se koriste, mogu uključivati, na primjer:

• termine koji se povezuju s izražavanjem mišljenja sukladno IAASB-ovim standardima kao što su: »fer prezentiraju« ili »istinito i objektivno«, »revizija«, »uvid«, „izražavanje mišljenja», »mišljenje« ili »zaključak«.

• termine koji podrazumijevaju izražavanje mišljenja u izražavanju uvjerenja ili izražavanje zaključka kao što su: »potvrđujemo«, »verificiramo«, »utvrdili smo« ili »osigurali smo« u odnosu na nalaze.

• nejasne ili neodređene rečenice kao što je »pribavili smo sva objašnjenja i obavili postupke koje smo smatrali potrebnim.«

• termine koji su podložni različitim tumačenjima kao što su »značajno« ili »signifikantno.«

• neprecizne opise postupaka kao što su »raspraviti«, »ocijeniti«, »testirati«, »analizirati« ili »ispitati« bez navođenja vrste i opsega te, ako je primjenjivo, vremenskog rasporeda postupaka koji će se obaviti. Na primjer, korištenje riječi »raspraviti« može biti neprecizno ako se ne odredi s kim će se rasprava obaviti ili koja će se pitanja postaviti.

• termine koji sugeriraju da nalazi ne odražavaju činjenične rezultate kao što su »prema našem mišljenju«„„iz naše perspektive« ili »zauzeli smo stajalište da.»

A35. Na primjer, malo je vjerojatno da će postupak kao što je »uvid u alokaciju troškova radi utvrđivanja njihove razumnosti« ispuniti uvjet da termini budu jasni, ne dovode u zabludu ili da nisu podložni različitim tumačenjima jer:

• termin »uvid« može biti pogrešno protumačen od strane nekih korisnika na način da je alokacija troškova bila podvrgnuta angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja čak i ako takvo izražavanje mišljenja u tom postupku nije bilo namjeravano.

• termin »razumno« je podložan različitim tumačenjima o tome što je »razumno».

A36. U okolnostima u kojima zakon ili regulativa određuje postupak ili opisuje postupak koristeći termine koji su nejasni, dovode u zabludu ili su podložni različitim tumačenjima, praktičar može ispuniti uvjet iz točke 22(c) na način da, na primjer, zatraži od angažirajuće strane:

• modificiranje postupka ili opisa postupka tako da isti više nije nejasan, ne dovodi u zabludu ili nije podložan različitim tumačenjima.

• uključivanje definicije termina u izvješće o dogovorenim postupcima ako termin koji je nejasan, dovodi u zabludu ili je podložan različitim tumačenjima, na primjer, zbog zakona ili regulative.

*Pridržavanje zahtjeva neovisnosti* (Vidjeti točke 22(e), 24(e))

A37. Točka 22(e) primjenjuje se kada se od praktičara zahtijeva pridržavanje zahtjeva neovisnosti iz razloga kao što su oni navedeni u točki A15. Točka 22(e) se također primjenjuje kada se praktičar suglasi s angažirajućom stranom u uvjetima angažmana da će se pridržavati zahtjeva neovisnosti. Na primjer, praktičar je mogao inicijalno utvrditi da nije dužan pridržavati se zahtjeva neovisnosti sukladno relevantnim etičkim zahtjevima, zakonu ili regulativi ili zbog drugih razloga. Međutim, prilikom razmatranja prihvaćanja i nastavljanja angažmana ili ugovaranja uvjeta angažmana, praktičarevo znanje o sljedećim pitanjima može ukazivati da je primjereno za svrhu angažmana obaviti raspravu s angažirajućom stranom o pridržavanju određenih zahtjeva neovisnosti:

• svrha angažmana za dogovorene postupke;

• identificiranje angažirajuće strane, drugih namjeravanih korisnika i odgovorne strane (ako je različita od angažirajuće strane);

• vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka koji će se obaviti; ili

• drugi angažmani koje obavlja praktičar ili je obavljao za angažirajuću stranu, druge namjeravane korisnike ili odgovornu stranu (ako je različita od angažirajuće strane).

A38. Praktičar može biti revizor financijskih izvještaja angažirajuće strane (ili odgovorne strane ako je ona različita od angažirajuće strane). U takvim okolnostima, ako je praktičar također angažiran za obavljanje angažmana za dogovorene postupke, namjeravani korisnici izvješća o dogovorenim postupcima mogu pretpostaviti da je praktičar neovisan za svrhe angažmana za dogovorene postupke. Stoga praktičar može ugovoriti s angažirajućom stranom da je praktičarevo pridržavanje zahtjeva neovisnosti koji se primjenjuju na reviziju financijskih izvještaja primjereno za svrhe angažmana za dogovorene postupke. U takvim se slučajevima odredba o obvezi praktičara da se pridržava zahtjeva neovisnosti uključuje u uvjete angažmana u skladu s točkom 24(e).

**Ugovaranje uvjeta angažmana** (Vidjeti točke 24 – 25)

A39. Ako je relevantno, dodatne odredbe mogu biti uključene u pismo o angažiranju, na primjer:

• aranžmani koji se tiču uključivanja praktičarevog stručnjaka u neke aspekte angažmana o dogovorenim postupcima.

• bilo koja ograničenja vezana uz korištenje ili distribuciju izvješća o dogovorenim postupcima.

A40. Ilustrativno pismo o angažiranju za dogovorene postupci dano je u Dodatku 1.

A41. Praktičar može ugovoriti s angažirajućom stranom da će postupci koji trebaju biti obavljeni uključivati kvantitativne pragove za utvrđivanje izuzetaka. Ako je tome tako, ovi kvantitativni pragovi se uključuju u opise postupaka u uvjetima angažmana.

A42. U nekim okolnostima, zakon ili regulativa može propisati samo vrstu postupaka koje treba obaviti. U takvim okolnostima, a u skladu s točkom 24(i), praktičar s angažirajućom stranom ugovara vremenski raspored i opseg postupaka tako da angažirajuća strana ima osnovu za potvrđivanje primjerenosti postupaka koji se trebaju obaviti za svrhu angažmana.

A43. U nekim okolnostima, ugovaranje uvjeta angažmana i obavljanje dogovorenih postupaka odvija se na linearan i diskontinuiran (točkast) način. U drugim okolnostima ugovaranje uvjeta angažmana i obavljanje dogovorenih postupaka je iterativan proces s promjenama dogovorenih postupaka koje se ugovaraju tijekom odvijanja angažmana kao reakcija na nove informacije koje se pojavljuju. Ako se postupci koji su prethodno ugovoreni trebaju modificirati, točka 25 zahtijeva od praktičara dogovaranje izmjena i dopuna uvjeta angažmana s angažirajućom stranom. Izmijenjeni i dopunjeni uvjeti angažmana mogu, na primjer, imati oblik ažuriranog pisma o angažiranju, dodatka postojećem pismu o angažiranju ili neki drugi oblik pisanog potvrđivanja.

*Ponavljajući angažmani* (Vidjeti točku 26)

A44. Praktičar može odlučiti ne poslati novo pismo o angažiranju ili drugi pisani ugovor za ponavljajući angažman. Međutim, sljedeći čimbenici mogu ukazivati da je primjereno promijeniti uvjete angažmana ili podsjetiti angažirajuću stranu na postojeće uvjete angažmana:

• bilo koja naznaka da agažirajuća strana ne razumije svrhu angažmana za dogovorene postupke ili vrstu, vremenski raspored ili opseg dogovorenih postupaka,

• bilo koja izmjena uvjeta ili posebni uvjeti angažmana uključujući bilo koje promjene u prethodno dogovorenim postupcima,

• promjene u zakonskim, regulatornim ili ugovornim zahtjevima koje utječu na angažman,

• promjena u menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje kod angažirajuće strane.

**Obavljanje dogovorenih postupaka** (Vidjeti točku 28)

A45. Praktičar može odlučiti zatražiti pisane izjave u nekim okolnostima, na primjer:

• ako dogovoreni postupci uključuju postavljanje upita, praktičar može zatražiti pisane izjave o odgovorima koji su dani usmeno,

• ako angažirajuća strana nije odgovorna strana, praktičar može ugovoriti s angažirajućom stranom uključivanje, kao jednog dogovorenog postupka, traženje pisanih izjava od odgovorne strane.

**Korištenje rada praktičarevog stručnjaka** (Vidjeti točku 29)

A46. Korištenje rada praktičarevog stručnjaka može uključivati korištenje stručnjaka radi pomoći praktičaru pri:

• raspravljanju s angažirajućom stranom o dogovorenim postupcima koje treba obaviti. Na primjer, odvjetnik može dati praktičaru savjete o oblikovanju nekog postupka radi rješavanja pravnih aspekata nekog ugovora; ili

• obavljanju jednog ili više dogovorenih postupaka. Na primjer, kemičar može obaviti jedan od dogovorenih postupaka kao što je utvrđivanje razina toksina u uzorku zrna.

A47. Praktičarev stručnjak može biti eksterni stručnjak kojega je angažirao praktičar ili interni stručnjak koji je dio društva i stoga podliježe sustavu društva za kontrolu kvalitete. Praktičar je ovlašten osloniti se na sustav društva za kontrolu kvalitete osim ako informacije koje dobiva od društva ili drugih strana ne sugeriraju drugačije. Opseg toga oslanjanja varirat će s okolnostima i može utjecati na vrstu, vremenski raspored i opseg praktičarevih postupaka u odnosu na pitanja kao što su:

• kompetencije i sposobnosti kroz programe zapošljavanja i treninga,

• praktičareva ocjena objektivnosti praktičarevog stručnjaka,

• ugovor s praktičarevim stručnjakom.

Takvo oslanjanje ne smanjuje praktičarevu odgovornost za ispunjenje zahtjeva ovog MSPU-a.

A48. Ako praktičarev stručnjak obavlja jedan ili više dogovorenih postupaka, dogovor o vrsti, opsegu i ciljevima toga rada stručnjaka kao što je zahtijevano točkom 29(b) uključuje vrstu, vremenski raspored postupaka koje treba obaviti praktičarev stručnjak. Povrh zahtjeva koje sadrži točka 29(b), može biti primjereno da praktičarev ugovor s praktičarevim stručnjakom uključuje pitanja kao što su sljedeća:

(a) odnosne uloge i odgovornosti praktičara i tog stručnjaka;

(b) vrstu, vremenski raspored i opseg komunikacije između praktičara i tog stručnjaka uključujući o oblik bilo kojeg izvješća koje taj stručnjak mora pružiti; i

(c) potrebu da se praktičarev stručnjak pridržava zahtjeva povjerljivosti.

A49. Pitanja koja su navedena u točki A47 mogu utjecati na razinu pojedinosti i formalnosti ugovora između praktičara i praktičarevog stručnjaka uključujući je li primjereno da taj ugovor bude u pisanom obliku. Ugovor između praktičara i praktičarevog eksternog stručnjaka je često u obliku pisma o angažiranju.

A50. Kada će se koristiti rad praktičarevog stručnjaka može biti primjereno obaviti neke od postupaka koje zahtijeva točka 29 u fazi prihvaćanja ili nastavljanja angažmana.

**Izvješće o dogovorenim postupcima** (Vidjeti točke 30 – 33)

A51. Dodatak 2 sadrži ilustracije izvješća o dogovorenim postupcima.

*Predmetno pitanje u vezi s kojim se obavljaju dogovoreni postupci* (Vidjeti točku 30(c))

A52. Ako je primjenjivo, radi izbjegavanja nesporazuma, praktičar može htjeti razjasniti da izvješće o dogovorenim postupcima ne pruža informacije izvan opsega predmetnih pitanja u vezi s kojima su obavljeni dogovoreni postupci. Na primjer, ako je praktičar angažiran za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi sa salda-kontima kupaca i zaliha subjekta, praktičar može htjeti uključiti navod da se izvješće o dogovorenim postupcima odnosi samo na te račune i ne proteže se na financijske izvještaje subjekta kao cjelinu.

*Svrha izvješća o dogovorenim postupcima* (Vidjeti točku 30(d))

A53. Povrh navoda koji se zahtijeva u točki 30(d), praktičar može smatrati primjerenim ukazati na to da je izvješće o dogovorenim postupcima isključivo namijenjeno angažirajućoj strani i namjeravanim korisnicima. Ovisno o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, ovo se može postići ograničenjem distribucije ili korištenja izvješća o dogovorenim postupcima. U nekim jurisdikcijama može biti moguće ograničiti korištenje izvješća o dogovorenim postupcima ali ne i njihovu distribuciju. U drugim jurisdikcijama može biti moguće ograničiti distribuciju izvješća o dogovorenim postupcima ali ne i njegovo korištenje.

A54. Čimbenici koje praktičar može razmotriti pri odlučivanju o tome hoće li ograničiti distribuciju ili korištenje izvješća o dogovorenim postupcima (ako je to dopušteno) uključuju:

• postoji povećani rizik da će korisnici koji nisu namjeravani korisnici pogrešno razumjeti svrhu angažmana za dogovorene postupke ili pogrešno protumačiti nalaze,

• dogovoreni postupci su oblikovani isključivo za korištenje od strane internih korisnika kao što je menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje angažirajućom stranom,

• dogovoreni postupci ili nalazi uključuju povjerljive informacije.

*Dogovoreni postupci i nalazi* (Vidjeti točku 30(n) – 30(o))

A55. Ako praktičar ne može opisati dogovorene postupke ili nalaze bez uključivanja povjerljivih ili osjetljivih informacija, praktičar može razmotriti:

• interno konzultiranje (na primjer, unutar društva ili društva iz mreže);

• eksterno konzultiranje (na primjer, s relevantnim profesionalnim tijelom ili drugim praktičarem); ili

• pribavljanje pravnog savjeta,

kako bi razumio profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja nekog određenog pravca djelovanja.

A56. Mogu postojati okolnosti u kojima je činjenica da prethodno dogovoreni postupci nisu bili obavljeni ili su bili modificirani važna za razmatranje dogovorenih postupaka i nalaza od strane namjeravanih korisnika. Na primjer, ovo može biti slučaj kada su postupci navedeni u zakonu i regulativi. U takvim okolnostima, praktičar može u izvješću o dogovorenim postupcima identificirati postupke koji su dogovoreni u izvornim uvjetima angažmana a koji nisu obavljeni ili su bili modificirani te zašto je došlo do tih okolnosti.

A57. Praktičar može upućivati na datum na koji su sklopljeni dogovoreni postupci u uvjetima angažmana.

*Upućivanje na praktičarevog stručnjaka* (Vidjeti točku 31)

A58. U nekim okolnostima, zakon ili regulativa može zahtijevati pozivanje u izvješću o dogovorenim postupcima na praktičarevog stručnjaka koji je obavio bilo koji od dogovorenih postupaka. Na primjer, takvo upućivanje može biti zahtijevano u svrhu transparentnosti u javnom sektoru. Praktičar može ovo također smatrati primjerenim u drugim okolnostima, na primjer, kada upućuje na praktičarevog stručnjaka u opisivanju dogovorenih postupaka. Unatoč tome, praktičar ima isključivu odgovornost za nalaze koji su uključeni u izvješće o dogovorenim postupcima i ta odgovornost se ne smanjuje korištenjem praktičarevog stručnjaka. Stoga je važno da ako izvješće o dogovorenim postupcima upućuje na praktičarevog stručnjaka, izvješće ne podrazumijeva da je praktičareva odgovornost smanjena zbog pozivanja na praktičarevog stručnjaka.

**Poduzimanje angažmana za dogovorene postupke zajedno s drugim angažmanom** (Vidjeti točku 34)

A59. Od praktičara se može tražiti obavljanje drugih angažmana zajedno s angažmanom za dogovorene postupke, kao što je pružanje preporuka koje proizlaze iz angažmana za dogovorene postupke. Takva traženja mogu imati oblik jednog zahtjeva da praktičar obavi dogovorene postupke i da daje preporuke te uvjeti različitih angažmana mogu biti navedeni u jednom pismu o angažiranju. Radi izbjegavanja nesporazuma, točka 34 zahtijeva da izvješće o dogovorenim postupcima bude jasno odvojeno od izvješća za ostale angažmane. Na primjer, preporuke mogu biti:

• dane u dokumentu koji je odvojen od izvješća o dogovorenim postupcima; ili

• uključene u dokument koji sadrži i izvješće o dogovorenim postupcima i preporuke ali sa jasno odvojenim preporukama od izvješća o dogovorenim postupcima, na primjer, stavljanjem izvješća o dogovorenim postupcima i preporuka u odvojene dijelove dokumenta.

**Dokumentacija** (Vidjeti točku 35)

A60. Dokumentacija o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu obavljenih dogovorenih postupaka može uključivati, na primjer, evidenciju o:

• identificirajućim obilježjima predmetnog (predmetnih) pitanja u vezi s kojima se obavljaju dogovoreni postupci. Identificirajuća obilježja će varirati ovisno o vrsti dogovorenih postupaka i predmetnom pitanju (predmetnim pitanjima) u vezi s kojima se obavlja neki dogovoreni postupak. Na primjer:

– u postupku s narudžbenicama praktičar može identificirati dokumente odabrane prema njihovom datumu i jedinstvenim brojevima narudžbenica,

– u postupku koji zahtijeva odabir svih stavki koje prelaze određeni iznos iz dane populacije, praktičar može evidentirati opseg postupka i identificirati populaciju (na primjer, sva knjiženja u dnevniku iznad određenog iznosa za određeno razdoblje, svi radni listovi za sate iznad određenog broja za određene mjesece ili svaka deseta stavka na određenom popisu),

– u postupku koji zahtijeva postavljanje upita određenom osoblju praktičar može evidentirati datume upita, imena i nazive radnih mjesta osoblja i pitanja koja su postavljena,

– u postupku promatranja, praktičar može evidentirati proces ili pojavu koja se promatra, relevantne pojedince, njihove odnosne odgovornosti i mjesto i vrijeme obavljenog promatranja.

• tko je obavio dogovorene postupke i datum na koji su obavljeni ti postupci,

• tko je pregledao obavljene dogovorene postupke te datum i opseg tog pregleda.

**Dodatak 1**

(Vidjeti točku A40)

## ILUSTRATIVNO PISMO O ANGAŽIRANJU ZA ANGAŽMAN ZA DOGOVORENE POSTUPKE

Sljedeće je primjer pisma o angažiranju za angažman za dogovorene postupke koji ilustrira relevantne zahtjeve i upute koje su sadržane u ovom MSPU-u. Ovo pismo nije mjerodavno i namjera je da bude vodič koji se može koristiti u svezi s razmatranjima prikazanim u ovom MSPU-u. Potrebno ga je prilagoditi sukladno zahtjevima pojedinih angažmana za dogovorene postupke. Ovaj nacrt odnosi se na angažman za dogovorene postupke u jednom izvještajnom razdoblju i moralo bi ga se preinačiti ako se namjerava ili se očekuje primjena na ponavljajući angažman kao što je opisano u ovom MSPU-u. Može biti primjereno tražiti pravni savjet o tome je li bilo koje predloženo pismo prikladno.

[Naslovljenik – Angažirajuća strana]

Zatražili ste da obavimo angažman za dogovorene postupke vezano uz nabavu [xyz] proizvoda. Ovo pismo ima za svrhu potvrditi naše razumijevanje uvjeta i ciljeva našeg angažmana i vrstu i ograničenja usluga koje ćemo pružiti. Naš angažman bit će proveden u skladu s Međunarodnim standardom o povezanim uslugama (MSPU) 4400 (izmijenjen), *Angažmani za dogovorene postupke*. U provedbi angažmana za dogovorene postupke pridržavat ćemo se [opisati relevantne etičke zahtjeve], koji od nas ne zahtijevaju neovisnost.

Angažman za dogovorene postupke koji se obavlja u skladu s MSPU-om 4400 (izmijenjen) uključuje naše obavljanje postupaka koji su dogovoreni s vama i izvješćivanje o nalazima u izvješću o dogovorenim postupcima. Nalazi su činjenični rezultati obavljenih dogovorenih postupaka. Vi [i, ako je relevantno, druge strane] potvrđuju da su postupci primjereni svrsi angažmana. Ne izražavamo mišljenje o primjerenosti postupaka. Ovaj angažman za dogovorene postupke bit će obavljen na temelju toga da je [odgovorna strana] odgovorna za predmetno pitanje u vezi s kojim se obavljaju dogovoreni postupci. Nadalje, ovaj angažman za dogovorene postupke nije angažman s izražavanjem uvjerenja. Sukladno tome, ne izražavamo mišljenje ili zaključak s izražavanjem uvjerenja.

Postupci koje ćemo obaviti imaju isključivu svrhu pomoći vam pri utvrđivanju je li vaša nabava [xyz] proizvoda u skladu s vašim poli-

tikama nabave.[7] Sukladno tome, naše izvješće će biti naslovljeno na vas i naše izvješće možda nije prikladno za drugu svrhu.

Dogovorili smo obaviti sljedeće postupke i izvijestiti vas o nalazima koji proizađu iz našeg rada:

• pribaviti od menadžmenta [odgovorna strana] popis svih ugovora koji su potpisani u razdoblju od [1. siječnja, 20X1.] do [31. prosinca, 20X1.] za [xyz] proizvode (»popis«) i identificirati sve ugovore čija vrijednost prelazi 25.000 USD.

• Za svaki identificirani ugovor na popisu čija vrijednost prelazi 25.000 USD usporediti ugovor s evidencijom nuđenja i utvrditi je li ugovor bio podložan nadmetanju od strane najmanje tri ugovaratelja koji su na »Popisu pretkvalificiranih ugovaratelja« [odgovorne strane].

• Za svaki identificirani ugovor na popisu čija vrijednost prelazi 25.000 USD usporediti iznos plativ po potpisanom ugovoru s iznosom koji je konačno plaćen od [odgovorne strane] ugovaratelju i utvrditi je li konačno plaćeni iznos jednak ugovorenom iznosu u ugovoru

Postupci će se provesti u razdoblju od [datum] do [datum].

Naše izvješće o dogovorenim postupcima

Kao dio našeg angažmana izdat ćemo izvješće koje će opisati dogovorene postupke i nalaze obavljenih postupaka [unijeti prikladno upućivanje na očekivani oblik i sadržaj izvješća o dogovorenim postupcima].

Molimo potpišite i vratite priloženi primjerak ovog pisma radi potvrđivanja i prihvaćanja uvjeta našeg angažmana uključujući i pojedinačne postupke koje smo dogovorili i koje će biti obavljene te da su iste prikladne za svrhu ovog angažmana.

[Unijeti druge informacije kao što su odredbe o naknadi, fakturiranju ili ostale specifične odredbe, ovisno o tome što je primjereno.]

[Naziv društva]

Potvrđeno i prihvaćeno u ime [Naziv angažirajuće strane] od:

[Potpis]

[Ime i prezime i naslov]

[Datum]

**Dodatak 2**

(Vidjeti točku A51)

ILUSTRACIJE IZVJEŠĆA O DOGOVORENIM POSTUPCIMA

**Ilustracija 1**

Za svrhe ovog ilustrativnog izvješća o dogovorenim postupcima pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

• angažirajuća strana je naslovljenik i jedini namjeravani korisnik. Angažirajuća strana nije odgovorna strana. Na primjer, regulator je angažirajuća strana i namjeravani korisnik, a subjekt koji je nadziran od strane regulatora je odgovorna strana,

• nisu nađena odstupanja,

• praktičar nije angažirao svog stručnjaka za obavljanje bilo kojeg dogovorenog postupka,

• postoji ograničenje za korištenje i distribuciju izvješća,

• ne postoje zahtjevi neovisnosti koje je praktičar dužan ispuniti,

• s angažirajućom stranom ugovoren je kvantitativni prag u iznosu od 100 USD za izvještavanje o odstupanjima nađenim u postupku 3.

[7] U ovom slučaju angažirajuća strana je također i namjeravani korisnik.

IZVJEŠĆE O DOGOVORENIM POSTUPCIMA ZA NABAVU [XYZ] PROIZVODA

[Naslovljenik]

**Svrha ovog izvješća o dogovorenim postupcima**

Naše izvješće je isključivo namijenjeno za pomoć [angažirajuća strana] kod utvrđivanja je li njezina nabava [xyz] proizvoda u skladu s njezinim politikama nabave i možda nije prikladno za drugu svrhu.

**Odgovornosti angažirajuće strane i odgovorne strane**

[Angažirajuća strana] je potvrdila da su dogovoreni postupci primjereni svrsi angažmana.

[Odgovorna strana], koju je utvrdila [angažirajuća strana], je odgovorna za predmetno pitanje u vezi s kojim se obavljaju dogovoreni postupci.

**Odgovornosti praktičara**

Obavili smo angažman za dogovorene postupke u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (MSPU) 4400 (izmijenjen), Angažmani za d*ogovorene postupke*. Angažman za dogovorene postupke uključuje naše obavljanje postupaka koji su ugovoreni s [angažirajuća strana], i izvješćivanje o nalazima, koji su činjenični rezultati obavljenih dogovorenih postupaka. Ne izražavamo mišljenje o primjerenosti dogovorenih postupaka.

Ovaj angažman za dogovorene postupke nije angažman s izražavanjem uvjerenja. Sukladno tome, ne izražavamo mišljenje ili zaključak s izražavanjem uvjerenja.

Da smo obavili dodatne postupke, možda bi uočili druga pitanja o kojima bismo izvijestili.

*Profesionalna etika i kontrola kvalitete*

Pridržavali smo se etičkih zahtjeva sadržanih u [opisati relevantne etičke zahtjeve]. Za svrhu ovog angažmana ne postoje zahtjevi neovisnosti kojih smo se dužni pridržavati.

Naše društvo primjenjuje Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i angažmane za povezane usluge* te sukladno tome održava opsežan sustav kontrole kvalitete uključujući dokumentirane politike i postupke koji su povezani s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva.

**Postupci i nalazi**

Obavili smo postupke koji su dolje opisani, a koji su bili ugovoreni s [angažirajuća strana], u vezi s nabavom [xyz] proizvoda.

| | Postupci | Nalazi |
|---|---|---|
| 1 | Pribaviti od menadžmenta [odgovorna strana] popis svih ugovora koji su potpisani u razdoblju od [1. siječnja, 20X1.] do [31. prosinca, 20X1.] za [xyz] proizvode (»popis«) i identificirati sve ugovore čija vrijednost prelazi 25.000 USD. | Pribavili smo od menadžmenta popis svih ugovora za [xyz] proizvode koji su potpisani u razdoblju od [1. siječnja 20X1.] do [31. prosinca 31, 20X1.].<br>Od 125 ugovora na popisu identificirali smo 37 ugovora čija vrijednost prelazi 25.000 USD. |

| | | |
|---|---|---|
| 2 | Za svaki identificirani ugovor na popisu čija vrijednost prelazi 25.000 USD usporediti ugovor s evidencijom nuđenja i utvrditi je li ugovor bio podložan nadmetanju od strane najmanje tri ugovaratelja koji su na »Popisu pretkvalificiranih ugovaratelja« [odgovorne strane]. | Provjerili smo evidencije nuđenja povezane s 37 ugovora čija vrijednost prelazi 25.000. Našli smo da je svih 37 ugovora bilo podložno nuđenju od strane najmanje 3 ugovaratelja s »Popisa pretkvalificiranih ugovaratelja« [odgovorne strane]. |
| 3 | Za svaki identificirani ugovor na popisu čija vrijednost prelazi 25.000 USD usporediti iznos plativ po potpisanom ugovoru s iznosom koji je konačno plaćen od [odgovorne strane] ugovaratelju i utvrditi je li konačno plaćeni iznos unutar odstupanja u visini od 100 USD od ugovorenog iznosa u ugovoru. | Pribavili smo potpisane ugovore za 37 ugovora s popisa čija vrijednost prelazi 25.000 USD i usporedili plative iznose u ugovorima s iznosima koji su ugovaratelju konačno plaćeni od strane [Odgovorne strane].<br>Našli smo da su konačno plaćeni iznosi unutar odstupanja u visini od 100 USD u odnosu na ugovorene iznose kod svih 37 ugovora bez nađenih odstupanja. |

[Potpis praktičara]

[Datum praktičarevog izvješća]

[Adresa praktičara]

**Ilustracija 2**

Za svrhe ovog ilustrativnog izvješća pretpostavljaju se sljedeće okolnosti:

• angažirajuća strana je odgovorna strana. Namjeravani korisnik, koji je različit od angažirajuće strane je dodatni adresat u odnosu na angažirajuću stranu. Na primjer, regulator je angažirajuća strana, a subjekt koji je nadziran od strane regulatora je angažirajuća i odgovorna strana,

• nađena su odstupanja,

• praktičar je angažirao svog stručnjaka za obavljanje jednog dogovorenog postupka i upućivanje na tog stručnjaka uključeno je u izvješće o dogovorenim postupcima,

• postoji ograničenje za korištenje i distribuciju izvješća,

• praktičar je revizor financijskih izvještaja angažirajuće strane (koja je odgovorna strana). Praktičar je ugovorio s angažirajućom stranom da je praktičarevo pridržavanje zahtjeva neovisnosti koji su primjenjivi za reviziju financijskih izvještaja primjereno za svrhu angažmana za dogovorene postupke. Praktičar se suglasio s uključenjem, u uvjete angažmana, pridržavanja zahtjeva neovisnosti koji su primjenjivi na reviziju financijskih izvještaja za svrhu angažmana za dogovorene postupke,

• praktičar je uključio upućivanje na datum na koji su dogovoreni postupci ugovoreni u uvjetima angažmana.

IZVJEŠĆE O DOGOVORENIM POSTUPCIMA VEZANO ZA NABAVU [XYZ] PROIZVODA

[Naslovljenici]

**Svrha ovog izvješća o dogovorenim postupcima i ograničenje korištenja i distribucije**

Naše izvješće je isključivo namijenjeno za pomoć [namjeravani korisnik] pri utvrđivanju je li nabava [xyz] proizvoda koju je provela [angažirajuća strana] u skladu s politikama nabave [namjeravani korisnik] možda neće biti prikladno za druge svrhe. Ovo izvješće namijenjeno je isključivo za [angažirajuća strana] i [namjeravani korisnici], te ga se ne smije dostaviti drugima niti ga smiju koristiti bilo koje druge strane.

**Odgovornosti angažirajuće strane**

[Angažirajuća strana] je potvrdila da su dogovoreni postupci primjereni svrsi angažmana.

[Angažirajuća strana (također i odgovorna strana)] odgovorna je za predmetno pitanja u vezi s kojima se obavljaju dogovoreni postupci.

**Odgovornosti praktičara**

Obavili smo angažman za dogovorene postupke u skladu s Međunarodnim standardom za povezane usluge (MSPU) 4400 (izmijenjen), *Angažmani za dogovorene postupke*. Angažman za dogovorene postupke uključuje naše obavljanje postupaka koji su ugovoreni s [angažirajuća strana], i izvješćivanje o nalazima, koji su činjenični rezultati obavljenih dogovorenih postupaka. Ne izražavamo mišljenje o primjerenosti dogovorenih postupaka.

Ovaj angažman za dogovorene postupke nije angažman s izražavanjem uvjerenja. Sukladno tome, ne izražavamo mišljenje ili zaključak s izražavanjem uvjerenja.

Da smo obavili dodatne postupke, možda bi uočili druga pitanja o kojima bismo izvijestili.

*Profesionalna etika i kontrola kvalitete*

Pridržavali smo se etičkih zahtjeva sadržanih u [opisati relevantne etičke zahtjeve] i zahtjeva neovisnosti u skladu s [opisati relevantne zahtjeve neovisnosti].[8]

Naše društvo primjenjuje Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i angažmane za povezane usluge* te sukladno tome održava opsežan sustav kontrole kvalitete uključujući dokumentirane politike i postupke koji su povezani s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva.

**Postupci i nalazi**

Obavili smo dolje opisane postupke koji su dogovoreni s [angažirajuća strana] u uvjetima angažmana datiranog [datum] vezano za nabavu [xyz] proizvoda.

| | Postupci | Nalazi |
|---|---|---|
| 1 | Pribaviti od menadžmenta [angažirajuća strana] popis svih ugovora koji su potpisani u razdoblju od [1. siječnja, 20X1.] do [31. prosinca, 20X1.] za [xyz] proizvode (»popis«) i identificirati sve ugovore čija vrijednost prelazi 25.000 USD. | Pribavili smo od menadžmenta popis svih ugovora za [xyz] proizvode koji su potpisani u razdoblju od [1. siječnja 20X1.] do [31. prosinca 31, 20X1.].<br>Od 125 ugovora na popisu identificirali smo 37 ugovora čija vrijednost prelazi 25.000 USD. |

[8] Na primjer, ako su relevantni etički zahtjevi IESBA Kodeksa i Dio 4A IESBA Kodeksa su relevantni zahtjevi vezanih za neovisnost, ova rečenica može se formulirati otprilike ovako: Pridržavali smo se etičkih zahtjeva Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (IESBA Kodeks) i zahtjeva vezanih za neovisnost iz Dijela 4A IESBA Kodeksa sve objavljeno od strane Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe.

| | | |
|---|---|---|
| 2 | Za svaki identificirani ugovor na popisu čija vrijednost prelazi 25.000 USD usporediti ugovor s evidencijom nuđenja i utvrditi je li ugovor bio podložan nadmetanju od strane najmanje tri ugovaratelja koji su na »Popisu pretkvalificiranih ugovaratelja« [angažirajuća strana]. Za evidencije nuđenja koje su podnesene na [strani jezik] prevesti evidencije nuđenja pomoću prevoditelja kojega angažira praktičar prije obavljanja usporedbe. | Pregledali smo evidencije nuđenja povezane s 37 ugovora čija vrijednost prelazi 25.000 USD. Od evidencija nuđenja koje su povezane s 37 ugovora, pet ih je podneseno na [strani jezik]. Angažirali smo prevoditelja da nam pomogne u prevođenju ovih 5 evidencija o nuđenju.<br>Našli smo da su 36 od 37 ugovora bili podložni nadmetanju od najmanje 3 ugovaratelja s »Popisa pretkvalificiranih ugovaratelja« [angažirajuća strana]. |
| 2 | | Našli smo 1 ugovor čija vrijednost je 65.000 USD koji nije bio podložan nadmetanju. Menadžment nam je izjavio da je razlog zbog kojeg ovaj ugovor nije bio podložan nadmetanju bila žurnost radi ispunjavanja ugovornog roka.<br>Angažiranje prevoditelja da nam pomogne u prevođenu evidencija nuđenja ne smanjuje našu odgovornost za obavljanje postupaka i izvješćivanje o nalazima. |
| 3 | Za svaki identificirani ugovor na popisu čija vrijednost prelazi 25.000 USD usporediti iznos plativ po potpisanom ugovoru s iznosom koji je konačno plaćen od [angažirajuća strana] ugovaratelju i utvrditi je li konačno plaćeni iznos unutar odstupanja u visini od 100 USD od ugovorenog iznosa u ugovoru. | Pribavili smo potpisane ugovore za 37 ugovora s popisa čija vrijednost prelazi 25.000 USD i usporedili plative iznose u ugovorima s iznosima koji su dobavljaču konačno plaćeni od strane [angažirajuća strana].<br>Našli smo da se iznosi plativi u potpisanim ugovorenim razlikuju od iznosa koji su konačno plaćeni od strane [angažirajuća strana] za 26 od 37 ugovora. U svim ovim slučajevima, menadžment nam je izjavio da je razlika u iznosima zbog povećanja stope poreza na promet za 1% u [jurisdikcija] koje je stupilo na snagu u rujnu 20X1. |

[Potpis praktičara]

[Datum praktičarevog izvješća]
[Adresa praktičara]

# USTAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE

**1692**

Ustavni sud Republike Hrvatske, u Prvom vijeću za odlučivanje o ustavnim tužbama, u sastavu sudac Branko Brkić, predsjednik Vijeća, te suci Andrej Abramović, Mario Jelušić, Lovorka Kušan, Josip Leko i Goran Selanec, članovi Vijeća, u postupku koji je ustavnom tužbom pokrenula A. A. iz B., na sjednici održanoj 12. lipnja 2024. jednoglasno je donio

## ODLUKU

I. Ustavna tužba se usvaja.

II. Ministarstvo financija Republike Hrvatske dužno je, u najkraćem mogućem roku, ali ne duljem od jedan (1) mjesec, računajući od prvog idućeg dana nakon objave ove odluke u »Narodnim novinama«, donijeti odluku u predmetu koji se pred tim Ministarstvom vodi pod brojem klasa: UP/I-112-02/21-01/31, urbroj: 513-03-01-22-7 (ranije klasa: UP/I-112-02/21-01/31, urbroj: 513-03-01-21-1 i klasa: UP/I-112-02/17-01/105, urbroj: 513-03-01-17-360).

III. Na temelju članka 63. stavka 3. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (»Narodne novine« broj 99/99., 29/02. i 49/02. – pročišćeni tekst), podnositeljici ustavne tužbe A. A. iz B. određuje se primjerena naknada zbog povrede prava na suđenje u razumnom roku, zajamčenog člankom 29. stavkom 1. Ustava Republike Hrvatske (»Narodne novine« broj 56/90., 135/97., 113/00., 28/01., 76/10. i 5/14.) u visini od 1.530,00 eura.

IV. Naknada iz točke III. izreke ove odluke bit će isplaćena iz državnog proračuna u roku od tri (3) mjeseca od dana podnošenja zahtjeva podnositeljice Ministarstvu pravosuđa, uprave i digitalne transformacije Republike Hrvatske za njezinu isplatu.

V. Ova odluka objavit će se u »Narodnim novinama«.

### Obrazloženje

#### I. POSTUPAK PRED USTAVNIM SUDOM

**1.** A. A. iz B. (u daljnjem tekstu: podnositeljica) podnijela je 1. ožujka 2024. Ustavnom sudu ustavnu tužbu u povodu presude Visokog upravnog suda Republike Hrvatske broj: Usž-1869/23-2 od 11. siječnja 2024., presude Upravnog suda u B. broj: Usl-3898/22-5 od 20. ožujka 2023. i rješenja Odbora za državnu službu klasa: UP/II-112-07/22-01/462, urbroj: 566-01/16-21-3 od 14. studenoga 2022.

U ustavnoj tužbi podnositeljica u bitnome upire na to da zbog pretjerano formalističkog pristupa upravnih sudova duljina upravnog postupka premašuje propisane standarde njegova trajanja.

Ustavna tužba smatra se podnesenom na temelju članka 63. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (»Narodne novine« broj 99/99., 29/02. i 49/02. – pročišćeni tekst; u daljnjem tekstu: Ustavni zakon), radi zaštite prava na suđenje u razumnom roku, zajamčenog člankom 29. stavkom 1. Ustava, povrijeđenog nerazumno dugim trajanjem upravnog postupka koji se vodi pred Ministarstvom financija Republike Hrvatske pod brojem klasa: UP/I-112-02/21-01/31, urbroj: 513-03-01-22-7 (ranije klasa: UP/I-112-02/21-01/31, urbroj: 513-03-01-21-1 i klasa: UP/I-112-02/17-01/105, urbroj: 513-03-01-17-360).

**2.** Za potrebe ustavnosudskog postupka pribavljen je spis Upravnog suda u B. (u daljnjem tekstu: prvostupanjski sud) broj: Usl-3898/2022 i spis Odbora za državnu službu klasa: UP/II-112-07/22-01/462, urbroj: 566-01/4-24-16 (ranije klasa: UP/II-112-07/21-01/551, urbroj: 566-01/16-21-3 i klasa: UP/II-112-07/18-01/43, urbroj: 566-01/16-20-2).

#### II. PREGLED RADNJI U POSTUPKU

*1) Upravni postupak i upravnosudski postupci*

**3.** Rješenjem Ministarstva financija Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko upravno tijelo) klasa: UP/I-112-02/17-01/105, urbroj: 513-03-01-17-360 od 14. rujna 2017. podnositeljica je raspoređena s 1. listopadom 2017. na radno mjesto voditeljice Odjela za lokalne poreze i prekograničnо oporezivanje u Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak, Službe za drugostupanjski porezni postupak i zastupanje.