

Konačna objava
rujan 2013

*Međunarodni standard za angažmane uvida 2400
(izmijenjen)™ (MSU 2400™)*

Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

Ovaj dokument je pripremio i odobrio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja® (IAASB®).

IAASB razvija revizijske standarde i standarde izražavanja uvjerenja te smjernice, na korištenje svim profesionalnim računovođama, kroz zajednički proces razvoja postavki standarda koji uključuje Odbor za nadzor javnog interesa, koji nadzire aktivnosti IAASB-a, i IAASB-ovu savjetodavnu skupinu koji za razvoj standarda i smjernica daju prijedloge od javnog interesa.

Cilj IAASB-a je služiti javnom interesu postavljanjem visoke kvalitete revizije i izražavanja uvjerenja te drugih srodnih standarda, i olakšavanjem usklađivanja međunarodnih i nacionalnih revizijskih standarda i standarda izražavanja uvjerenja, čime se povećava kvaliteta i konzistentnost prakse diljem svijeta i jača povjerenje javnosti u revizijsku profesiju na globalnoj razini.

Struktura i procesi koji podupiru IAASB-ove aktivnosti podržani su od strane Međunarodne federacije računovođa® (IFAC®).

Autorsko pravo © rujna 2013 Međunarodna federacija računovođa® (IFAC®).

IAASB-ovi logotip, naziv i akronim, te nazivi njegovih objava i povezanih akronima, zaštićeni su. O autorskim pravima, zaštitnom znaku i informacije o dozvolama, molimo pogledajte stranicu 72.

Nakladnik

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

Zagreb, Radnička cesta 52/V

web: www.revizorska-komora.hr

email: hrk@revizorska-komora.hr

tel. +385 1 4649618

Za nakladnika:

Zdenko Balen, dipl.oec.

Odbor za praćenje prevođenja:

mr.sc. Damir Krajačić, Ivana Grlić, dipl.oec., mr.sc. Ivan Bašić,
Joško George Džida, dipl.oec, Zdenko Balen, dipl.oec., Zlatko Benčić, dipl.oec.

Glavni prevoditelj:

mr.sc. Damir Krajačić

ISBN:

978-954-56066-7-3

Zagreb, svibanj 2015.

SADRŽAJ

	Stranica
MSU 2400 (izmijenjen) - Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje.....	5

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE UVIDA 2400 (IZMIJENJEN)

ANGAŽMANI UVIDA U POVIJESNE FINACIJSKE IZVJEŠTAJE

(Na snazi za uvide u financijske izvještaje za razdoblja započeta na 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma.)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog MSU-a	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 angažman 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
Prihvatanje i zadržavanje 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	57-60
Pisane izjave	61-65
Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima	66-68
Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima	69-85
Izješće praktičara	86-92
Dokumentacija	93-96
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog MSU-a.....	A1-A5
Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje.....	A6-A7
Ciljevi	A8-A10
Definicije	A11-A13
Obavljanje angažman 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
Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida.....	A34-A62
Komuniciranje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje	A63-A69
Obavljanje angažmana	A70-A99
Pisane izjave	A100-A102
Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima	A103–A105
Stvaranje zaključka praktičara) o financijskim izvještajima	A106–A117
Izvešće praktičara	A118–A144
Dokumentacija	A145
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

Djelokrug ovog MSU-a

1. Ovaj Međunarodni standard za angažmane uvida (MSU) bavi se s: (Vidjeti točku A1.)
 - (a) odgovornostima praktičara kada je angažiran radi obavljanja uvida u povijesne financijske izvještaje i kada on nije revizor subjektovih financijskih izvještaja; i
 - (b) oblikom i sadržajem 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 treba 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 3000¹.

Odnos prema MSKK-u 1²

4. Sustavi, politike i postupci kontrole kvalitete su odgovornost tvrtke. MSKK 1 se primjenjuje u tvrtkama profesionalnih računovođa u vezi s tvrtkinim angažmanima uvida u financijske izvještaje³. Odredbe ovog MSU u vezi s kontrolom kvalitete na razini pojedinačnog angažmana uvida su temeljene na pretpostavci da je tvrtka podložna 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 praktikanta 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.

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

² Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za tvrtke koje 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 7 i 11.

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 treba obaviti u angažmanu uvida.
10. MSU sadrži zahtjevi, izražene korištenjem riječi “će” 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 kada 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 odgovarajuće, povuče iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A8–A10, A115–A116.)

Definicije

16. Pojmovnik iz Priručnika⁵ (u daljnjem tekstu - pojmovnik) uključuje pojmove definirane u ovom MSU, kao i opis drugih pojmova korištenih u ovom MSU, kako bi se pomoglo dosljednoj 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.)

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*.

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

- (a) *Analitičke 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 kada su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.
- (c) *Financijski izvještaji opće namjene*—Financijske izvještaje 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 obujma 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, tvrtku. 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 „tvrtka“ 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 pravicima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana uvida.
- (i) *Relevantni etički zahtjevi* - zahtjevi etike kojima je podvrgnut angažirani tim kada obavlja angažmane uvida. Ti zahtjevi uobičajeno obuhvaćaju Dio A i B *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standard Board for Accountants) (IESBA-ov 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 će steći razumijevanje cjelokupnog teksta ovog MSU-a, uključujući njegovih materijala za primjenu i materijala s objašnjenjima, kako bi shvatio njegove ciljeve i ispravno ispunio njegove zahtjeve. (Vidjeti točku A14.)

Udovoljavanje relevantnih zahtjeva

19. Praktičar će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSU-a, osim ako zahtjev nije relevantan za angažman uvida. Zahtjev je relevantan za angažman uvida kada postoje okolnosti na koje se odnosi zahtjev.
20. Praktičar neće 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 će 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 će 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 će koristiti profesionalnu prosudbu u obavljanju angažmana uvida. (Vidjeti točke A21–A25.)

Kontrola kvalitete na razini angažmana

24. Angažirani partner će imati kompetentnosti za tehnike i vještine izražavanja uvjerenja i kompetentnosti za financijsko izvještavanje, primjerene za okolnosti angažmana. (Vidjeti točku A26.)
25. Angažirani partner će 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 regulatornim zahtjevima; (Vidjeti točku A31.)
 - (c) izvješće praktičara da bude primjereno u okolnostima; i
 - (d) angažman da bude obavljen u skladu s tvrtkinim politikama kontrole kvalitete, uključujući i sljedeće:
 - (i) bude uvjeren da su slijeđeni primjereni postupci u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i angažmani, kao i da su stvoreni odgovarajući zaključci, uključujući razmatranje postoje li informacije koje bi uzrokovale da angažirani partner zaključi kako menadžmentu nedostaje čestitosti; (Vidjeti točku A32–A33.)
 - (ii) bude uvjeren da angažirani tim u ukupnosti ima odgovarajuće kompetentnosti i sposobnosti, uključujući tehnike i vještine za izražavanja uvjerenja i stručnost za financijsko izvještavanje, da se:

- a. angažman uvida obavi u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i
 - b. omogućiti da se izda izvješće koje je primjereno u danim okolnostima; i
- (iii) preuzimanje odgovornost da se održava odgovarajuća dokumentacija angažmana.

Relevantna razmatranja nakon prihvaćanja angažmana

26. Ako angažirani partner dobije informacije koje bi uzrokovala da tvrtka ne bi prihvatila angažman da se prije raspolagalo tom informacijom, angažirani partner će smjesti pripočeti tvrtki tu informaciju, tako da tvrtka i angažirani partner mogu poduzeti nužnu radnju.

Sukladnost s relevantnim etičkim zahtjevima

27. Tijekom angažmana, angažirani partner će ostati na oprezu, promatranjem i postavljanjem upita prema potrebi, spram dokaza o nepostupanju članova angažiranog tima u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. Ako, pomoću tvrtkinog sustava kontrole kvalitete 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 tvrtki, će utvrditi primjerene radnje.

Monitoring

28. Učinkovit sustav kontrole kvalitete tvrtke uključuje postupak monitoringa oblikovan kako bi osigurao tvrtki stvaranje razumnog uvjerenja da su njezini postupci i politike u vezi sa sustavom kontrole kvalitete relevantni, primjereni i da učinkovito djeluju. Angažirani partner će razmotriti rezultate tvrtkinog postupka monitoringa evidentirane u najsvježijim informacijama koje su stavile u opticaj tvrtka i, ako je primjenjivo, ostale umrežene tvrtke, kao što će i razmotriti mogu li nedostaci navedeni u tim informacijama utjecati na angažman uvida.

Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida

Čimbenici koji utječu na prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida

29. Osim ako se zahtijeva zakonom ili regulativom, praktičar neće 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 praktičarovo razumijevanje okolnosti angažmana ukazuju da vjerojatno neće biti na raspolaganju informacije potrebne za obavljanje angažman uvida ili da će one biti nepouzdana; (Vidjeti točku A38.)
 - (d) se kod praktičara stvori sumnja u čestitost menadžmenta za koju je vjerojatno da utječe na ispravno obavljanje uvida; ili (Vidjeti točku A36(b).)
 - (e) menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje nameću u uvjetima predloženog angažmana uvida takva ograničenja djelokruga praktičarovog 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 će: (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 će 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 neće 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 neće 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 će raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, i utvrdit će:
- (a) može li pitanje biti riješeno;
 - (b) je li primjereno nastaviti s angažmanom; i
 - (c) da li i, ako je tako, kako priopćiti pitanje u izvješću praktičara.

Dodatna razmatranja kada je terminologija izvješća praktičara propisana zakonom ili regulativom

33. Izvješće praktičara izdano za angažman uvida će se pozivati na ovaj MSU samo ako je izvješće u skladu sa zahtjevima točke 86.
34. U nekim slučajevima, kada je uvid obavljen prema primjenjivom zakonu ili regulative 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 će 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, A142)

35. Ako praktičar zaključi da dodatno objašnjenje u izvješću praktičara ne može smanjiti moguće pogrešno shvaćanje, praktičar neće 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. Zato praktičar neće uključiti navod u izvješću praktičara da je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om. (Vidjeti točke A51, A142.)

Dogovaranje uvjeta angažmana

36. Praktičar će dogovoriti uvjete angažmana s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, prije obavljanja angažmana.
37. Dogovoreni uvjeti angažmana će se zabilježiti u pismu o preuzimanju angažmana ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma i uključiti će: (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 neće izraziti revizijsko mišljenje 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 sadržaj.

Angažmani iz godine u godinu

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

Prihvaćanje izmjene uvjeta angažmana uvida

39. Praktičar neće 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 će 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 odgovarajuće, će 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 će pravovremeno komunicirati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, 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 odgovarajuće. (Vidjeti točke A63–A69.)

Obavljanje angažmana

Značajnost u uvidu u financijske izvještaje

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

Praktičarovo stjecanje razumijevanja

45. Praktičar će steći razumijevanje subjekta i njegovog okruženja i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, kako bi prepoznao 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. Praktičarovo razumijevanje će uključivati sljedeće: (Vidjeti točke A78, A87, A89.)
- (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) subjektive ciljeve i strategije;
 - (c) subjektive računovodstvene sustave i računovodstvene evidencije; i
 - (d) subjektov izbor i primjena računovodstvenih politika.

Postupci oblikovanja i obavljanja

47. U pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza kao osnovom za zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini, praktičar će oblikovati i obaviti upite i analitičke postupke kako bi se: (Vidjeti točke A79–A83, A87, A89.)
- (a) bavio svim značajnim stavkama u financijskim izvještajima, uključujući i objavama; i
 - (b) usredotočio na bavljenje s područjima u financijskim izvještajima gdje su vjerojatna pojavljivanja značajnih pogrešnih prikazivanja.
48. Praktičarovi upiti menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema potrebi, će uključiti sljedeće: (Vidjeti točke A84–A87.)

- (a) kako menadžment stvara značajne računovodstvene procjene zahtijevane prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja;
 - (b) kako prepoznaje povezane stranke i transakcije s povezanim strankama, uključujući o svrsi tih transakcija;
 - (c) postoje li značajne, neuobičajene ili složene transakcije, događaji ili pitanja koji su utjecali ili mogu utjecati na subjektive financijske izvještaje, uključujući:
 - (i) značajne promjene u subjektivim poslovnim aktivnostima ili poslovima;
 - (ii) značajne promjene uvjeta ugovora koji značajnije utječu na subjektive financijske izvještaje, uključujući i uvjeta financijskih i dužničkih ugovora ili sporazuma;
 - (iii) značajna knjiženja u dnevniku ili druga prepravljivanja 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 strankama;
 - (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 prepravljivanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u financijskim izvještajima;
 - (f) osnovicu za menadžmentovu procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja; (Vidjeti točku A88.)
 - (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 subjektive financijske izvještaje, uključujući i objave; 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 će razmotriti jesu li primjereni podaci iz računovodstvenog sustava i računovodstvenih evidencija subjekta za svrhu obavljanja analitičkih postupaka. (Vidjeti točke A89–A91.)

Postupci za bavljenje s određenim okolnostima

Povezane stranke

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

51. Ako praktičar tijekom obavljanja uvida prepozna značajne transakcije izvan uobičajenog poslovanja subjekta, praktičar će postaviti upite menadžmentu o:
- (a) sadržaju tih transakcija;
 - (b) mogućnosti da bi u njih mogle biti uključene povezane stranke; i
 - (c) poslovnoj opravdanosti (ili njezinom nepostojanju) tih transakcija.

Prijevarama i nesukladnost sa zakonima ili regulativama

52. Kada postoji naznaka da je u subjektu nastala prijevarama ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama ili se sumnja na prijevarama ili nesukladnost sa zakonima ili regulativama, praktičar će:
- (a) komunicirati o tom pitanju s odgovarajućom razinom višeg menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće;
 - (b) zahtijevati menadžmentovu procjenu učinka ili učinaka, ako ih ima, na financijske izvještaje;
 - (c) razmotriti učinak na praktičarov zaključak o financijskim izvještajima i na izvješće praktičara, ako ga ima, menadžmentove procjene učinaka prijevarama ili nesukladnosti sa zakonima ili regulativama priopćene praktičaru; i
 - (d) utvrditi postoji li odgovornost da izvijesti stranke izvan subjekta o nastanku, ili sumnji da su nastale, prijevarama ili nezakonite radnje. (Vidjeti točku A92.)

Neograničenost vremena poslovanja

53. Uvid u financijske izvještaje uključuje razmatranje sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja. U razmatranju menadžmentove procjene sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja, praktičar će 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 neograničenim vremenom poslovanja, praktičar će: (Vidjeti točku A93.)
- (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 subjektivog 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 će poduzeti odgovarajuće 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 će pribaviti dokaz da su financijski izvještaji sukladni, ili usklađeni, sa subjektivim potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama. (Vidjeti točku A94.)

Dodatne postupci kada 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 će oblikovati i obaviti dodatne postupke dostatne da mu omoguće: (Vidjeti točke A95–A99.)
 - (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 izvješća praktičara koji zahtijeva prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanje u njima, praktičar će 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 izvješća praktičara ali prije datuma kada su izdani financijski izvještaji, praktičaru postane poznata činjenica koja može, da mu je bila poznata na datum izvješća praktičara, uzrokovati da izmijeni izvješće, praktičar će:
 - (a) raspraviti pitanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće;
 - (b) utvrditi trebaju li financijski izvještaji izmjene; i
 - (c) ako je to slučaj, postaviti upite kako se menadžment namjerava to pitanje riješiti u financijskim izvještajima.
- 60. Ako menadžmentom ne izmijeni financijske izvještaje u okolnostima gdje praktičar vjeruje da su potrebne izmjene, i izvješće praktičara je već bilo uručeno subjektu, praktičar će upozoriti menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje da ne izdaju financijske izvještaje trećim strankama prije nego što se obave nužne izmjene. Ako su financijski izvještaji unatoč tom kasnije izdani bez nužnih izmjena, praktičar će poduzeti odgovarajuće radnje kako bi pokušao spriječiti oslanjanje na izvješća praktičara.

Pisane izjave

61. Praktičar će zahtijevati od menadžmenta da mu osigura pisanu izjava da je menadžment ispunio svoje odgovornosti opisane u dogovorenim uvjetima angažmana. Pisana izjava će uključiti da: (Vidjeti točke A100–A102.)
- (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 da 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 će također zahtijevati menadžmentove pisane izjave da je menadžment priopćio praktičaru: (Vidjeti točku A101.)
- (a) nazive subjektivih povezanih stranaka i sve odnose i transakcije s njima za koje menadžment zna;
 - (b) značajne činjenice poznate menadžmentu u vezi sa svakom prijevaram, 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 prepravljavanja ili objavljivanja za sve događaje nastale nakon datuma financijskih izvještaja a za koje primjenjivi okvir financijskog izvještavanja zahtijeva prepravljavanje ili objavljivanje;
 - (f) značajne čvrsto preuzete obveze, ugovorne obveze ili moguće obveze koje su utjecale ili mogu utjecati na subjektive financijske izvještaje, uključujući i na objave; i
 - (g) značajne nemonetarne transakcije ili transakcije netretirane u razmatranom razdoblju financijskog izvještavanja.
63. Ako menadžment ne da jednu ili više zahtijevanih pisanih izjava, praktičar će: (Vidjeti točku A100.)
- (a) raspraviti pitanje s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće;
 - (b) ponovno ocijeniti čestitost menadžmenta i ocijeniti učinak koji ocjena može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i dokaze u cjelini; i
 - (c) poduzeti odgovarajuće radnje, uključujući utvrđivanje mogućeg učinka na zaključak u izvješću praktičara u skladu s ovim MSU-om.
64. Praktičar će se suzdržati od zaključka o financijskim izvještajima ili se povići iz angažmana ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi, već prema tom što je odgovarajuće, ako:

- (a) praktičar zaključi da postoji dovoljno dvojbi o čestitosti 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 će biti što je bliže izvedivo, ali ne i nakon, datuma izvješća praktičara. Pisane izjave će biti za sve financijske izvještaje i sva razdoblja ili razdoblje na koje se poziva u izvješću praktičara.

Ocjenjivanje dokaza dobivenih obavljenim postupcima

66. Praktičar će ocijeniti jesu li obavljenim postupcima dobiveni dostati i primjereni dokazi, i ako nisu, praktičar će obaviti druge postupke za koje prosudi da su nužni u danim okolnostima kako bi mogao formirati zaključak o financijskim izvještajima. (Vidjeti točku A103.)
67. Ako praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze da bi formirao zaključak, praktičar će raspraviti s menadžmentom i s onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tom što je odgovarajuće, učinke koje takva ograničenja imaju na djelokrug uvida. (Vidjeti točke A104–A105.)

Ocjenjivanje učinka na izvješće praktičara

68. Praktičar će ocijeniti dokaze dobivene obavljenim postupcima kako bi utvrdio učinak on izvješće praktičara. (Vidjeti točku A103.)

Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima

Razmatranje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u vezi s financijskim izvještajima

69. U formiranju zaključka o financijskim izvještajima, praktičar će:
- (a) ocijeniti da li financijski izvještaji na primjeren način upućuju na, ili opisuju, primjenjivi okvir financijskog izvještavanja; (Vidjeti točke A106–A107.)
 - (b) razmotriti, u kontekstu zahtjeva primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i rezultata obavljenih postupaka, da li:
 - (i) je primjerena terminologija korištena u financijskim izvještajima, uključujući i naziv svakog financijskog izvještaja;
 - (ii) financijski izvještaji primjerenom objavljuju odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike;
 - (iii) su odabrane i primijenjene značajne računovodstvene politike u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i da su primjerene;
 - (iv) se čine razumnim računovodstvene procjene koje je napravio menadžment;
 - (v) se čini da su relevantne, pouzdane, usporedive i shvatljive informacija prezentirane u financijskim izvještajima; i
 - (vi) financijski izvještaji osiguravaju odgovarajuće objave kako bi omogućile namjeranim korisnicima shvatiti učinke značajnih transakcija i događaja na informacije sadržane u financijskim izvještajima. (Vidjeti točke A108–A110.)
70. Praktičar će razmotriti utjecaj:
- (a) neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom uvida, i u uvidima u subjektive financijske izvještaje u ranijim godinama, na financijske izvještaje kao cjelinu; i

- (b) kvalitativnih aspekata subjektivih računovodstvenih praksi, uključujući i pokazatelje moguće pristranosti u menadžmentovim prosudbama. (Vidjeti točke A111–A112.)
71. Ako su financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije, praktičarovo razmatranje će također uključiti: (Vidjeti točku A109.)
- (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 odgovarajuće, u kontekstu financijskih izvještaja kao cjeline.

Forma zaključka

72. Praktičarov zaključak o financijskim izvještajima, neovisno je li nemodificiran ili modificiran, izrazit će se odgovarajućom formom u kontekstu okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u financijskim izvještajima.

Nemodificiran zaključak

73. Praktičar će izraziti nemodificiran zaključak u izvješću praktičara o financijskim izvještajima kao cjelini kada 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. Kada praktičar izražava nemodificiran zaključak, praktičar će, osim ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće: (Vidjeti točke A113–A114.)
- (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 će izraziti modificiran zaključak u izvješću praktičara o financijskim izvještajima kao cjelinu kada:
- (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. Kada praktičar modificira zaključak izražen o financijskim izvještajima, praktičar će:

- (a) koristiti naslov „Zaključak s rezervom“, „Negativni zaključak“ ili „Suzdržanost od zaključka“, već prema tom što je odgovarajuće, 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 odgovarajuće), 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 će izraziti:
- (a) zaključak s rezervom, kada praktičar zaključi da su učinci pitanja koji uzrokuju modifikaciju, značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje; ili
 - (b) negativni zaključak, kada su učinci pitanja koji uzrokuju modifikaciju i značajni i prožimajući za financijske izvještaje.
78. Kada praktičar izrazi zaključak s rezervom o financijskim izvještajima zbog značajnog pogrešnog prikazivanja, praktičar će, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće:
- (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. Kada praktičar izrazi negativni zaključak o financijskim izvještajima, praktičar će, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće:
- (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 će:

- (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 će 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 će 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 nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze, praktičar će:
 - (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 prožimaju.
82. Praktičar će se povući iz angažmana ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: (Vidjeti točke A115–A117.)
 - (a) zbog menadžmentovog stvaranja ograničenja djelokruga 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. Kada praktičar izrazi zaključak s rezervom o financijskim izvještajima zbog nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze, praktičar će, osim se ako se zakonom ili regulativom zahtijeva drugačije, koristiti jednu od sljedećih fraza, već prema tom što je odgovarajuće:
 - (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. Kada se suzdržava od zaključka o financijskim izvještajima praktičar će 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 kada se praktičar suzdržava od zaključka, praktičar će uključiti razlog ili razloge nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza.

Izvešće praktičara

86. Izvešće praktičara za angažman uvida bit će u pisanom obliku i sadržavat će sljedeće sastavne dijelove: (Vidjeti točke A118–A121, A142, A144.)
- (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) izjavu 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 A122–A125.)
 - (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, namjeranih 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 praktičarove odgovornosti da izrazi zaključak o financijskim izvještajima, uključujući poziv na ovaj MSU i, gdje je relevantno, na primjenjiv zakon ili regulativu; (Vidjeti točke A126–127, A143.)

- (g) opis uvida u financijske izvještaje i njegovih ograničenja i sljedeće navode: (Vidjeti točku A128.)
 - (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 odgovarajuće, 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 revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima;
- (h) odjeljak ispod naslova „zaključak“ koji sadrži:
 - (i) praktičarov zaključak o financijskim izvještajima kao cjelini u skladu s točkama 72 - 85, već prema tom što je odgovarajuće; 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 A129–A130.)
- (i) kada je modificiran praktičarov zaključak o financijskim izvještajima:
 - (i) odjeljak ispod odgovarajućeg naslova koji sadrži praktičarov modificirani zaključak u skladu s točkama 72 i 75 - 85, već prema tom što je odgovarajuće; i
 - (ii) odjeljak, ispod odgovarajućeg naslova, koji sadrži opis jednog ili više pitanja koji uzrokuju modifikaciju; (Vidjeti točku A131.)
- (j) poziv na praktičarovu obvezu prema ovom MSU da postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima;
- (k) datum izvješća praktičara; (Vidjeti točke A138–A141.)
- (l) praktičarov potpis; i (Vidjeti točku A132.)
- (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 nužnim usmjeriti pozornost korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u financijskim izvještajima koje je, po praktičarovoju prosudbi, od takve važnosti da je ključno za korisnikovo razumijevanje financijskih izvještaja. U takvim slučajevima, praktičar će 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 odnosit će se 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 A133–A134.)

89. Praktičar će, pod naslovom „Isticanje pitanja“ ili drugim primjerenim naslovom, uključiti odjeljak za isticanje pitanja neposredno nakon odjeljka koji sadrži praktičarov 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 vida, odgovornosti praktičara or izvješće praktičara i takvo priopćavanje nije zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar će 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 prema ovom MSU da izvijesti o financijskim izvještajima. U takvim situacijama, te druge odgovornosti izvješćivanja bit će navedene u odvojenom dijelu izvješća praktičara s naslovom "Izvjeshće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima" ili drugačije primjereno sadržaju tog dijela revizorova izvješća i slijedit će nakon dijela izvješća praktičara s naslovom "Izvjeshće o financijskim izvještajima". (Vidjeti točke A135–A137.)

Datum izvješća praktičara

92. Praktičar će datirati izvješće ne prije datuma na koji je praktičar pribavio dostatne i primjerene dokaze kao osnovicu za svoj zaključak o financijskim izvještajima, uključujući i kada se uvjerio da su: (Vidjeti točke A138–A141.)
- (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 regulatornim zahtjevima, kao i dostatni i primjereni zapis osnove za izvješće praktičara. Praktičar će pravodobno dokumentirati sljedeće aspekte angažmana, dostatne da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije povezan s uvidom, omogući razumjeti: (Vidjeti točku A145.)
- (a) vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s ovim MSU-om i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
 - (b) rezultate obavljene postupcima i praktičarove zaključke stvorene na osnovi tih rezultata; i
 - (c) značajna pitanja koja su iskrsnula tijekom angažmana, praktičarove zaključke stvorene o njima i važne profesionalne prosudbe obavljene u stvaranju tih zaključaka.
94. U dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih postupaka kako se zahtijeva ovim MSU-om, praktičar će zabilježiti:
- (a) tko je obavio posao i datum kada je takav posao dovršen; i

- (b) tko je pregledao obavljeni posao za svrhu kontrole kvalitete za angažman i datum i obujam takvog pregleda.
95. Praktičar će 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 praktičarove nalaze u vezi sa značajnim pitanjima koja utječu na financijske izvještaje, praktičar će dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost.

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

Djelokrug ovog MSU (Vidjeti točke 1-2.)

- A1. U obavljanju uvida u financijske izvještaje, od praktičara se može zahtijevati da postupi u skladu sa zakonskim ili regulatornim zahtjevima, koji se mogu razlikovati od zahtjeva ustanovljenih 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, regulatornim 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 komponente⁶. 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 bavi se s odgovornostima tvrtke za ustanovljivanje i održavanje njezinog sustava kontrole za angažmane s izražavanjem uvjerenja, uključujući i angažmane uvida. Te odgovornosti su sumjerene na ustanovljivanje:
- tvrtkinog sustava kontrola kvalitete; i
 - tvrtkinih povezanih politika oblikovanih za postizanja cilja sustava kontrola kvalitete i tvrtkinih postupaka za uvođenje i monitoring poštivanja tih politika, uključujući i politika i postupaka koji se bave svakim od sljedećih sastavnih dijelova:
 - odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar tvrtke.
 - relevantnim etičkim zahtjevima.
 - prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i posebnih angažmana.
 - ljudskim resursima.
 - obavljanjem angažmana.
 - monitoringom.
- A4. Prema MSKK-u 1, tvrtka ima obvezu uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete koji će joj pružiti razumno jamstvo da:

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

- (a) tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
- (b) izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, primjerena su u danim okolnostima⁷.

A5. Nacionalni zahtjevi koji se bave s odgovornostima tvrtke za ustanovljivanje i održavanje njezinog sustava kontrole su zahtjevni barem koliko je i MSKK 1 kada se bave svim sastavnim dijelom navedenim u točki A3 i nameću obveze tvrtki da postigne ciljeve zahtjeva navedenih u MSKK 1.

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

- A6. Uvida u financijske izvještaje može 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 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 kada nije moguće pribaviti dostatne i primjerene dokaze u angažmanu uvida (poznate kao ograničenje djelokruga) mogu nastati zbog:
- (a) okolnosti izvan kontrole subjekta;
 - (b) okolnosti u vezi s vrstom ili vremenskim rasporedom praktičarovog rada; ili
 - (c) ograničenja koja su nametnuli menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom.
- A10. Ovaj MSU sadrži zahtjeve i upute praktičaru kada se suoči s ograničenjem djelokruga, 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 utjecati na način kako praktičar primjenjuje zahtjeve ovog MSU-a u vezi s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje. U skladu s tim, fraza “menadžmentom i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje“ korištena na različitim mjestima unutar ovog MSU-a ima

⁷ MSKK 1, točka 11.

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 provođenje 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 praktičarov 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 Kodeksa IESBA ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike u skladu s kojima se treba postupati i osigurava konceptualni okvir za primjenu tih načela. Temeljna načela su:

- (a) poštenje;
- (b) objektivnost;
- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja;
- (d) povjerljivost; i
- (e) profesionalno ponašanje.

Dio B Kodeksa IESBA ilustrira kako se konceptualni okvir treba primijeniti u određenim situacijama. U postupanju u skladu s Kodeksom IESBA, zahtijeva se da budu prepoznate prijetnje praktičarovu poštivanju relevantnih etičkih zahtjeva i da se s njima na primjereni način suoči.

A16. U slučaju angažmana uvida u financijske izvještaje, Kodeks IESBA zahtijeva da praktičar bude neovisan od subjekta kojem se obavlja uvid u financijske izvještaje. Kodeks IESBA opisuje neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost u svijesti i neovisnost u pojavi. Praktičarova neovisnost zaštićuje njegovu mogućnost da formira zaključak a da na njega ne djeluju utjecaji

koji inače mogu kompromitirati taj zaključak. Neovisnost povećava praktičarovu mogućnost da djeluje pošteno, bude objektivan i zadrži pristup s profesionalnim skepticizmom.

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 skepticizma tijekom cijelog uvida je nužno ako praktičar treba smanjiti rizike:

- previda neuobičajenih okolnosti;
- prekomjernog generaliziranja kada stvara zaključke iz pribavljenih dokaza; i
- korištenja neodgovarajućih pretpostavki u određivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma 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 poštenjem i čestitošću subjektovog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Ipak, vjerovanje da su menadžmenta i oni koji su zaduženi za upravljanje poštenu i čestiti ne oslobađa praktičara potrebe da pristupa s profesionalnim skepticizmom ili mu ne dopušta da bude zadovoljan s dokazima koji su neprimjereni 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 donošenjem odluka, tijekom obavljanja angažmana uvida, utemeljenih na informacijama, zahtijevaju primjenu relevantnih znanja i iskustva na činjenice i okolnosti angažmana. Profesionalna prosudba je nužna naročito:

- u vezi s odlukama o značajnosti i vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu postupaka korištenih kako bi se ispunili zahtjevi ovog MSU-a i pribavili dokazi;
- kada ocjenjuje smanjuju li dokazi pribavljeni obavljenim postupcima rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana;
- kada razmatra menadžmentove prosudbe u primjenjivanju primjenjivog okvira financijskog izvještavanja subjekta;

- kada 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 tvrtke, 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 subjektivim financijskim izvještajima u ranijim razdobljima, gdje je to primjenjivo;
 - praktičarovom 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 obujmom 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 tvrtkinog sustava kontrola kvalitete, angažirani timovi snose odgovornost za implementaciju postupaka kontrole kvalitete primjenjive na angažman i osigurati tvrtki relevantne informacije kako bi omogućili djelovanje onog dijela tvrtkinog sustava kontrola kvalitete 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:
- obavljanja posla koji je u skladu s profesionalnim standardima i regulatornim i zakonskim zahtjevima.
 - udovoljavanja tvrtkinim politikama i postupcima kontrole kvalitete kako je primjenjivo.
 - izdavanja izvješća za angažman koje je primjereno u danim okolnostima.
 - mogućnosti da angažirani tim izrazi zabrinutost bez straha od odmazde.
- A29. Osim ako informacije dobivene od tvrtke, ili druge stranke, ne navode drugačije, angažirani tim ima pravo osloniti se na tvrtkin sustav kontrola kvalitete. Na primjer, angažirani tim može se osloniti na tvrtkin sustav kontrola kvalitete 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 zadržavanje.
 - poštivanjem regulatornih i zakonskih zahtjeva kroz postupak monitoringa.
- U sagledavanju nedostataka otkrivenih u tvrtkinom sustavu kontrole kvalitete koji mogu utjecati na angažman uvida, angažirani partner može razmotriti mjere koje je poduzela tvrtka da ispravi te nedostatke.
- A30. Nedostatak u tvrtkinom sustavu kontrole kvalitete ne znači nužno da angažman uvida nije obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima ili da izvješće praktičara nije primjereno.

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

- A31. Kada razmatra primjerenu kompetentnost i primjerene sposobnosti koje očekuje od angažiranog tima kao cjeline, angažirani partner može uzeti u obzir takva pitanja kao što su:
- timovo razumijevanje angažmana uvida i praktično iskustvo s angažmanima uvida slične vrste i složenosti kroz odgovarajuće uvježbavanje i sudjelovanje.
 - timovo razumijevanje profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva.
 - timova stručna osposobljenost, uključujući stručnost za relevantne informacijske tehnologije i specijalistička područja računovodstva ili izražavanja uvjerenja.
 - timovo poznavanje relevantne djelatnosti u kojoj klijent posluje.
 - timova sposobnosti primjene profesionalne prosudbe.
 - timovo razumijevanje tvrtkinih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida (Vidjeti točku 25(d)(i).)

A32. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka pribavi informacije koje smatra nužnim u danim okolnostima prije prihvatanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje hoće li nastaviti postojeći angažman i kada razmatra prihvatanje novog angažmana s postojećim klijentom. Informacije koje pomažu angažiranom partneru u određivanju hoće li biti primjereno prihvatiti i zadržati odnos s klijentom i angažman uvida mogu uključiti i informacija u vezi s:

- čestitošću 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 dovodi u pitanje menadžmentovu čestitost 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, pošto to može voditi k tom da praktičar bude povezan sa subjektivim financijskim izvještajima na neprimjeren način.

Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida (Vidjeti točku 29.)

A34. Praktičarovo 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 praktičarove odluke i radnje prije obavljanja drugih značajnih aktivnosti u angažmanu.

Čimbenici koji utječu na prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana uvida (Vidjeti točku 29.)

A35. Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu jedino biti prihvaćeni ako angažman ima određene karakteristike⁸ koje su pogodne za postizanje praktičarovih 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 djelokruga praktičarovog rad;
- (b) praktičar sumnja da su namjere stranke koja ga je angažirala povezati praktičarovo 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. Kada praktičarovo preliminarno razumijevanje okolnosti angažmana pokazuje da prihvatanje 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 odgovarajuće.

⁸ Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 17.

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, potvrdi 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 kriteriji⁹ na koje se poziva u definiciji angažmana s izražavanjem uvjerenja prikladni i dostupni namjeravanim korisnicima¹⁰. 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. Praktičarovo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja primijenjenog u financijskim izvještajima obavlja se u kontekstu praktičarovog 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, naročito 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 primjenjivi okvir financijskog izvještavanja je 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 praktičarovo utvrđivanje prihvatljivosti okvira financijskog izvještavanja koji treba biti primijenjen u sastavljanju financijskih izvještaja uključuju:

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

⁹ Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točka 34.

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

- 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 da koristi okvir financijskog izvještavanja koji je prihvatljiv prema praktičarov 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. Kada korištenje tog okvira financijskog izvještavanja nije prepisano zakonom ili regulativom, menadžmentom može odlučiti da usvoji drugi okvir koji je prihvatljiv. Kada 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 odgovarajuće, 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 odgovarajuće, 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 kada 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 praktičar i eksperata 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 stranke za reviziju;
- očekivanje da će menadžment dati praktičaru pisane izjave;
- dogovor da će menadžment obavijesti praktičara o činjenicama koje mogu utjecati na financijske izvještaje a koje menadžment može spoznati tijekom razdoblja od datuma izvješće praktičara do datuma kada 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 odgovarajuće, traži pisani sporazum zahtijevan ovim MSU-om da oni potvrđuju i shvaćaju svoje odgovornosti navedene u ovom MSU. U tom pisanom sporazumu može se koristiti nazivlje iz zakona ili regulative ako zakon ili regulativa ustanovljuju 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 odgovarajuće, na postojeće uvjete angažmana:

- pokazatelj da menadžment pogrešno shvaća cilj i djelokrug 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.

Prihvatanje 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 djelokruga 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 promijeni 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, praktičarovo 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 kojim 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 praktičarovo 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 praktičarove 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 odgovarajuće, 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:
 - praktičarove stavove o značajnim kvalitativnim odrednicama subjektivih računovodstvenih praksa, uključujući i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima.
 - 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.

- iskrsnula pitanja koja mogu voditi k modifikaciji praktičarovog zaključka.
- značajne poteškoće, ako ih ima, s koji 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 djelokruga koje, ako se s njim ne pozabave menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje, može voditi k modifikaciji praktičarovog zaključka ili u određenim okolnostima do praktičarovog povlačenja iz angažmana.

A67. U nekim subjektima, različite osobe su odgovorne za rukovođenje 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 onima kojima su zaduženi za upravljanje. Međutim, menadžmentovo komuniciranje o tim pitanjima može utjecati na oblik ili vrijeme praktičarovog komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Komuniciranje s trećim strankama

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

- obavijesti regulatorno 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 izvijesti nadležne o pogrešnim prikazivanjima gdje su menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje propustili poduzeti radnje za njihovo ispravljanje.
- podnese, relevantnim regulatornim tijelima ili tijelima za financiranje, kopije 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 stranki kopiju praktičarovih 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 vidu u financijske izvještaje (Vidjeti točku 43.)

A70. Praktičarovo 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 značajnost, 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. Praktičarovo određivanje značajnosti je pitanje za profesionalnu prosudbu i na njega ima utjecaj praktičarova 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 ispuniti posebne potrebe određenih korisnika, uobičajeno ne sagledava se mogući učinak pogrešnog prikaza na posebne korisnike, kojima se potrebe za informacijama mogu znatno razlikovati.

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

Mijenjanje značajnosti (Vidjeti točku 44.)

A74. Praktičarova utvrđena značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu može se trebati 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 praktičarovom 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 anticipirane financijske rezultate za kraj obračunskog razdoblja koji su početno bili korišteni za utvrđivanje značajnosti za financijske izvještaje kao cjelinu).

Praktičarovo razumijevanje (Vidjeti točke 45–46.)

A75. Praktičar koristi profesionalnu prosudbu da bi utvrdio razmjer razumijevanja subjekta i njegovog okruženja koji se zahtijeva kako bi se obavio uvid u subjektive financijske izvještaje u skladu s ovim MSU-om. Praktičarova osnovna preokupacija jest pitanje je li stečeno razmatranje dovoljno za postizanje praktičarovih 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. Praktičarovo 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 zadržavanje angažmana u vrijeme početka angažmana uvida se temelje na praktičarovom preliminarnom razumijevanju subjekta i okolnosti angažmana. U odnosu s već postojećim klijentom, praktičarovo razumijevanje uključuje znanje stečeno u ranijim angažmanima koje je obavio praktičar u vezi sa subjektivim financijskim izvještajima i drugim financijskim informacijama.
- A77. Razumijevanje ustanovljuje okvir za povezivanje unutar kojeg praktičar planira i obavlja angažman uvida, te stvara profesionalne prosudbe tijekom cijelog angažmana. Naročito je važno da, razumijevanje treba biti dovoljno da praktičar može prepoznati 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 praktičarov 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.
 - subjektive 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, ustanovljeni formaliziranim sporazumima o upravljanju ili odgovornostima, na primjer, prema ugovornim sporazumima s trećim strankama.
 - relevantne odredbe zakona i regulative za koje je opće prihvaćeno da imaju izravan učinak na određivanje značajnih iznosa i objava u financijskim izvještajima, kao što su porezni i mirovinski zakoni i regulative.
 - razinu razvijenosti subjektive menadžerske i upravljačke strukture u vezi s rukovođenjem i nadzorom subjektivih 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 subjektivu okruženje kontrola kojim se subjekt bavi s rizicima u vezi s financijskim izvještavanjem i sukladnošću sa subjektivim obvezama financijskog izvještavanja.
 - razinu razvijenosti i složenosti subjektivih sustava financijskog računovodstva i financijskog izvještavanja i povezanih kontrolama kojima se održavaju subjektive računovodstvene evidencije i povezane informacije.
 - subjektive postupke za bilježenje, klasificiranje i sažimanje transakcija, akumuliranje informacija za uključivanje u financijske izvještaje i povezana objavljivanja.
 - vrste pitanja koja zahtijevaju računovodstvena prepravljanja u subjektivim financijskim izvještajima u ranijim razdobljima.

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

A79. Na planirane vrste, vremenski raspored i obujam 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 ustanovljeni primjenjivim zakonom ili regulativom, uključujući i zahtjevi dodatnog izvješćivanja sadržani u primjenjivim zakonima ili regulativama.

A80. Kada je praktičar angažiran radi obavljanja uvida u financijske izvještaje grupe subjekata, planirane vrste, vremenski raspored i obujam postupaka za uvid su usmjerene na postizanje praktičarovih 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 omogućе 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 praktičarov 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, kako 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 regulatornih agencija.
- pitanjima iskrsnulim tijekom primjenjivanja drugih postupaka. Kada obavlja daljnje upite u vezi s otkrivenim nedosljednostima, praktičar razmatra razumnost i dosljednost menadžmentovih odgovora u kontekstu rezultata dobivenih drugim postupcima, kao i praktičarovog 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 prepoznati područja gdje je vjerojatnije da će se pojaviti značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima.

Upit o sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja (Vidjeti točku 48(f).)

A88. U malim subjektima često može biti da menadžment ne radi procjenu sposobnosti subjekta da nastavi s neograničenim vremenom poslovanja, nego se umjesto toga oslanja na poznavanje poslovanja i anticipirane buduće izgleda. U tim okolnostima, može biti primjereno raspraviti s menadžmentom srednjoročne i dugoročne poslovne izgleda i financiranje, uključujući i razmatranje jesu li argumenti menadžmenta protuslovni praktičarovom razumijevanju subjekta.

Analitički postupci (Vidjeti točke 46–47, 49.)

A89. U uvidu u financijskih izvještaja, obavljanje analitičkih postupaka pomaže praktičaru u:

- stjecanju ili ažuriranju praktičarovog 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 kada 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.

A90. 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 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.

A91. Praktičarom razmatranje o tom jesu li podaci, koji će se koristiti za analitičke postupke, primjereni za namjeravanu svrhu odnosno svrhe tih postupaka, temelji se na praktičarom 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 kada 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 ustanovljeni 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 bavljenje posebnim okolnostima

Prijevara i nesukladnost sa zakonima ili regulativama (Vidjeti točku 52(d).)

A92. Prema ovom MSU, ako je praktičar otkrio ili sumnja da su nastale prijevare ili nezakonite radnje, od praktičara se zahtijeva da utvrdi ima li odgovornost da izvijesti stranku izvan subjekta o nastanku, ili sumnji da su nastale, prijevare ili nezakonite radnje. Iako praktičarova profesionalna dužnost čuvanja povjerljivosti klijentovih informacija može sprječavati takvo izvještavanje, praktičarova zakonska odgovornosti može u nekim okolnostima nadmašiti dužnost čuvanja povjerljivosti.

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

A93. 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.
- Posudbe uz konvenciju nepromjenjivih uvjeta približavaju se dospijeću bez realnih izgleda za njihovo obnavljanje ili reprogramiranje; ili prekomjerno oslanjanje na kratkoročne posudbe za financiranje dugotrajne imovine.
- Postojanje indikacija 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.
- 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 kada 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 potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama (Vidjeti točku 56.)

A94. Praktičar uobičajeno pribavlja dokaz da su financijski izvještaji u skladu s, ili usklađeni s, potkrjepljujućim računovodstvenim evidencijama traganjem iznosa ili stanja iz financijskih izvještaja u 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.)

A95. Dodatne postupci se zahtijevaju prema ovom MSU ako praktičar postane svjestan pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

A96. Praktičarova 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 praktičarovu profesionalnu prosudbu.

A97. Praktičarova prosudba o vrstama, vremenskom rasporedu i obujmu 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 praktičarovim ocjenjivanjem rezultata postupaka koji su već obavljani;
- praktičarovom ažuriranom razumijevanju subjekta i njegovog okruženja stečenog tijekom odvijanja angažmana; i
- praktičarovom stavu o potrebnoj uvjerenosti dokaza za bavljenje s pitanjem koje uzrokuje da praktičar vjeruje da financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani.

A98. 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 potvrde.

A99. Sljedeći primjeri ilustriraju praktičarovu ocjenu potrebe obavljanja dodatnih postupaka i praktičarovu reakciju kada smatra da su nužni dodatni postupci.

- Tijekom postavljanja upita i obavljanja analitičke postupci u uvidu, praktičarova 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 postojanju li nenaplativi računi potraživanja koje treba prikazati kao one s umanjenom vrijednošću.

- Ovisno o menadžmentovom odgovoru, praktičarova 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 praktičar k tom 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 zahtijeva 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 djelokruga i praktičar nije u mogućnosti formirati nemodificiran zaključak o financijskim izvještajima.

Pisane izjave (Vidjeti točke 61–63.)

A100. 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.

A101. 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 praktičarovi dokazi u vezi s određenim stavkama ili objavama koje su se odrazile financijskim izvještajima gdje praktičar smatra da su takve izjave važne za formiranje zaključka o financijskim izvještajima na modificiranoj ili nemodificiranoj osnovi.

A102. U nekim slučajevima, menadžmentom 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 prihvati 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)

A103. U nekim okolnostima, može biti da praktičar nije pribavio dokaze koje je očekivao da će dobiti 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 praktičarove 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 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 djelokruga

A104. Nemogućnost da se obavi određeni postupak ne predstavlja ograničenje djelokruga uvida ako praktičar može pribaviti dostatne i primjerene dokaze obavljanjem drugih postupaka.

A105. Ograničenja djelokruga uvida koja nameće menadžment može imati druge posljedice za uvid, kao što su na praktičarovo razmatranje područja u kojima je vjerojatno da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani i na zadržavanje angažmana.

Stvaranje zaključka praktičara o financijskim izvještajima

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

A106. 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 stranki u angažmanu i praktičaru. Opis korištenog okvira financijskog izvještavanja za posebne namjene je važan, pošto financijski izvještaji posebne namjene mogu biti neprikladni za upotrebu različitu od namjeravane upotrebe određene za financijske izvještaje posebne namjene.

A107. 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 pošto 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.)

A108. 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.

A109. 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 kada se koristi okvir sukladnosti

A110. 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 subjektivih računovodstvenih praksa (Vidjeti točku 70(b).)

A111. U razmatranju kvalitativnih aspekata subjektivih računovodstvenih praksi, praktičar može postati svjestan moguće 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 praktičarovu 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 izvještavanih zarada, ali ne i ispravljanje pogrešnih prikazivanja koja imaju učinak smanjivanja izvještavanih zarada).
- moguću menadžmentovu pristranost u stvaranju računovodstvenih procjena.

A112. Pokazatelji moguće menadžmentove pristranosti ne znače nužno da ima pogrešnih prikazivanja za stvaranje zaključaka o razumnosti pojedinačnih računovodstvenih procjena. Oni mogu, međutim, utjecati na praktičarovo razmatranje mogu li financijski izvještaji kao cjelina biti značajno pogrešno prikazani.

Formiranje zaključka (Vidjeti točku 74.)

Opis informacija koje sadrže financijski izvještaji

A113. U slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije, u praktičarovom zaključku se navodi da ništa nije skrenulo praktičarovu 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 subjektive financijske uspješnosti i novčanih tokova za to razdoblje.

„Fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama“ ili „daju istinit i fer prikaz“

A114. Hoće li koristiti u određenoj jurisdikciji fraza „fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama“ ili fraza „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 djelokrugu uvida koji je nametnuo menadžment poslije prihvaćanja angažmana (Vidjeti točke 15, 82.)

A115. Izvedivost povlačenja iz angažmana može ovisiti o stupnju dovršenosti angažmana u vrijeme kada menadžment nameće ograničenje djelokruga. 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 djelokruga u točki izvješće koja opisuje osnovu za suzdržavanje od zaključka.

A116. U određenim okolnostima, neće biti moguće povlačenje iz angažmana može ako se zakonom ili regulativom zahtijeva od praktičara da nastavi angažman. Na primjer, to može biti u slučaju kada 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 odgovarajuće. 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

A117. Kada praktičar zaključi da je nužno povlačenje iz angažmana zbog ograničenja djelokruga, mogu postojati profesionalni, pravni ili regulatorni zahtjevi da praktičar komunicira s regulatorima ili subjektovim vlasnicima o pitanju povezanom s povlačenjem iz angažmana.

Izvešće praktičara (Vidjeti točke 86–92.)

A118. Pisano izvješće obuhvaća izvješća izdana u papirnatom obliku i ona izdana na elektroničkim medijima.

Sastavni dijelovi izvješća praktičara (Vidjeti točku 86.)

A119. Naslov u kojem se navodi da izvješće je izvješće neovisnog praktičara, primjerice „Izvešće neovisnog praktičara o uvidu“, potvrđuje da je praktičar ispunio sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću i, stoga razlikuje izvješća praktičara od izvješća koje izdaju drugi.

A120. 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.

A121. Kada 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 prepoznavanju financijskih izvještaja na koje se odnosi izvješće praktičara.

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

A122. 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.

A123. 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.

A124. Mogu postojati okolnosti kada 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.

A125. 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. Pošto su knjige, evidencije i sustavi sastavni dio interne kontrole, ovaj MSU ne sadrži takve opise ili u njemu nema posebnih poziva na njih.

Praktičarova odgovornost (Vidjeti točku 86(f).)

A126. 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).)

A127. 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 financijskih izvještaja (Vidjeti točku 86(g).)

A128. Opis sadržaja angažmana uvida u izvješću praktičara objašnjava djelokrug 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 revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima.

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

A129. Navođenje primjenjivog okvira financijskog izvještavanja u praktičarovom 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 ...“.

A130. Kada 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 kada je zaključak modificiran (Vidjeti točku 85(h)(ii).)

A131. Negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka u vezi s određenim pitanjem opisanim u odjeljku s osnovom za modifikaciju ne opravdava ispuštanje opisa drugih prepoznatih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju praktičarovog 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).)

A132. Praktičarov potpis je ili u ime praktičarove tvrtke ili osobno ime praktičara, ili i u ime praktičarove tvrtke i osobno ime praktičara, već prema tom što je odgovarajuće u određenom zakonodavstvu. Osim praktičarovog 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.)

A133. 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

A134. Osim upozoravanja čitatelja izvješća praktičara koje je zahtijevano ovim MSU-om kada 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 izmjeni podnaslova.

Ostale odgovornosti za izvješćivanje (Vidjeti točku 91.)

A135. 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 praktičar 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.

A136. 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.

A137. Te druge odgovornosti izvješćivanja se iznose u odvojenom dijelu izvješća praktičara, kako bi ih se jasno razlikovalo od to praktičarove 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.)

A138. 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.

A139. Praktičarov 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.

A140. 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 prepoznale 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.

A141. 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.

Izvješća praktičara propisano zakonom ili regulativom (Vidjeti točke 34–35, 86.)

A142. Dosljednost u izvješću praktičara, kada je uvid bio obavljen u skladu s ovim MSU-om, unapređuje povjerenje na globalnom tržištu olakšavanjem prepoznavanja uvida u financijske izvještaje koji su bili obavljeni u skladu s globalno prihvaćenim standardima. Izvješće praktičara može se pozivati na ovaj MSU kada se razlike između zakonskih ili regulatornih 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 kada 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 prepoznaju izvješće praktičara kao izvješće o uvidu u financijske izvještaje obavljenom u skladu s ovim MSU-om. U zahtjevima ovog MSU u vezi s prihvaćanjem angažmana uvida i zadržavanja 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 jurisdikcije i s ovim MSU-om (Vidjeti točku 86(f).)

A143. Kada, osim što postupa u skladu sa zahtjevima ovog MSU, 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 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.)

A144. Dodatak 2 ovog MSU 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.)

A145. MSKK 1 zahtijeva da tvrtka ustanovi vremenske rokove koji odražavaju potrebu pravodobnog dovršavanja cjeline konačnih dosjea angažmana.

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 ABC¹¹:

[Cilj i djelokrug uvida]

Vi¹² 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 glavnice i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu i sažetak značajnih računovodstvenim politika i ostale objašnjavajuće informacije. Drago 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).”

[Praktičarove odgovornosti]

Mi ćemo obaviti naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenim), *Angažman uvida u povijesne 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 također zahtijeva od nas da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) 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 (izmijenjenim). Postupci koje će se odabrati ovisit će o onom što mi

¹¹ 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.

¹² 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.

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

[Odgovornosti menadžmenta i prepoznavanje 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 obaviti ćemo na osnovi toga da [menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje]¹³ potvrde i razumiju da snose odgovornost:

- (a) za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima¹⁴;
- (b) za onakve interne kontrole kakve [menadžment] odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijave 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 odgovarajuće, 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.]

[Izješćivanje]

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

¹³ Koristiti terminologiju već prema tome koja je odgovarajuća u danim okolnostima.

¹⁴ Ili, ako je odgovarajuće, „za sastavljanje financijskih izvještaja koji pružaju istinit i fer prikaz u skladu s MSFI-ima“.

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 potvrđivanja i suglasnosti s aranžmanom za naš uvid u financijske izvještaje, kao i s našim odgovornostima.

Društvo XYZ

Potvrđuje i suglasan u ime Društva ABC

(potpis)

.....

Ime i funkcija

Datum

Ilustrativno praktičarovo izvješće o uvidu**Izvješća o uvidu u financijske izvještaje opće namjene***Ilustrativna izvješća o uvidu s nemodificiranim zaključcima*

- Ilustracija 1: Praktičarovo 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: Praktičarovo 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: Praktičarovo izvješće koje sadrži zaključak s rezervom zbog praktičarove nemogućnosti da pribavi dostatne i primjerene dokaze. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).
- Ilustracija 4: Praktičarovo izvješće koje sadrži negativni zaključak zbog značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja. (Financijski izvještaji sastavljeni korištenjem okvira fer prezentacije – MSFI-ovi).
- Ilustracija 5: Praktičarovo izvješće koje sadrži suzdržanost od zaključka zbog praktičarove 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: Praktičarovo izvješće o financijskim izvještajima sastavljenim u skladu s ugovornim obvezama za financijsko izvještavanje (za svrhe ove ilustracije, okvir sukladnosti).
- Ilustracija 7: Praktičarovo izvješće o pojedinom financijskom izvještaju sastavljenom u skladu s računovodstvenom osnovom po načelu blagajne (za svrhe ove ilustracije, okvir fer prezentacije).

Ilustracija 1

Okolnosti uključiti 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]

Izvjeshće o financijskim izvještajima¹⁵

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 glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova¹⁶ odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodni standardi financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte¹⁷, 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.

Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *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.

¹⁵ Podnaslov „Izvjeshće o financijskim izvještajima“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – „Izvjeshće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.

¹⁶ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

¹⁷ Kada 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...“.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) 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 revizijsko mišljenje 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.

Izješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

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

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

Ilustracija 2

Okolnosti uključiti sljedeće:

- Uvid u cjelovit skup financijskih izvještaja 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]

Izvešće o financijskim izvještajima¹⁸

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 glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova¹⁹ 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 prijave ili pogreške.

Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *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.

¹⁸ Podnaslov „Izvešće o financijskim izvještajima“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – „Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.

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

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) 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 revizijsko mišljenje 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 svodenje na neto nadoknadivu vrijednost da je menadžment iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica bi se smanjili 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.

Izješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

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

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

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 inozemnu filijalu. 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 glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova²⁰ 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 kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]²¹ 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.

Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *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.

²⁰ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²¹ Kada 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 kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, i za takve...“.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) 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 revizijsko mišljenje 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 kada korišteni okvir financijskog izvještavanja nisu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja]

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova 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 podružnice. Značajno pogrešno prikazivanje se smatra da je prožimajuće 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]

Izvešće o konsolidiranim financijskim izvještajima²²

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 glavnici i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova²³ odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja²⁴ 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.

Praktičarova 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 (izmijenjenom), *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.

²² Podnaslov „Izvešće o financijskim izvještajima“ nije nužan u okolnostima kada nije primjenjiv drugi podnaslov – „Izvešće o ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.

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

²⁴ Kada 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...“.

Uvid u konsolidirane financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 (izmijenjenim) 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 revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Osnova za negativni zaključak

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, Društvo nije konsolidiralo financijske izvještaje podružnice XYZ koju 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 financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

Izvešće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

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

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova 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 nemogućnosti da pribavi 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 subjektivim 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 glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova²⁵ odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja²⁶ 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.

Praktičarova 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,

²⁵ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

²⁶ Kada 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...“.

menadžment još uvijek uklanja manjkavosti sustava i ispravlja pogreške. Posljedica tih pitanja jest da nismo mogli utvrditi da li bi bila potrebna neka prepravljajanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja, i stavkama od kojih se sastoji izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjeni glavnice 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.

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova 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). 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 praktičarovog 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 glavnici 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").

Menadžmenova²⁷ 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.

Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *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 (izmijenjenim) 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.

²⁷ Ili je primjeren drugi naziv u kontekstu zakonskog okvira u određenoj jurisdikciji.

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 revizijsko mišljenje 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 strankama.

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova 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 da ispuni potrebe za financijskim informacijama posebnih korisnika.
- Praktičar je odredio da je primjereno koristiti frazu „fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama“ u praktičarovu zaključku.
- Uvjeti angažmana uvida odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz točke 30(b) ovog MSU-a.
- Distribucija ili korištenje praktičarovog 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.

Menadžmentova²⁸ 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 prijevere ili pogreške.

Praktičarova odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida (MSU) 2400 (izmijenjenom), *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 (izmijenjenim) je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita

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

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 revizijsko mišljenje 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 osnovica

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

[Praktičarov potpis]

[Datum praktičarova izvješća]

[Praktičarova adresa]

Međunarodne revizijske standarde TM, Međunarodne standarde za angažmane s izražavanjem uvjerenja TM, Međunarodne standarde za angažmane uvida TM, Međunarodne standarde za povezane usluge TM, Međunarodne standarde kontrole kvalitete TM, Međunarodne smjernice revizijske prakse TM, nacрте, konzultativne dokumente i druge IAASB® publikacije objavljuje i ima autorska prava, IFAC®.

IAASB i IFAC ne prihvaćaju odgovornost za gubitak uzrokovan bilo kojoj osobi koja djeluje ili se poziva u svom radu na ove publikacije, neovisno o tome je li gubitak uzrokovan nepažnjom ili na neki drugi način.

IAASB logo, "Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja®", "IAASB", "Međunarodni revizijski standard TM", "ISA TM", "Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja", "ISAE TM", "Međunarodni standardi za angažmane uvida", "ISRE TM", "Međunarodni standardi za povezane usluge", "ISRS TM", "Međunarodni standardi kontrole kvalitete", "ISQC TM", "Međunarodne smjernice revizijske prakse", "IAPN TM", IFAC logo, "Međunarodna federacija računovođa®", i "IFAC" zaštitni su znaci ili registrirani robni i uslužni znakovi IFAC-a.

Autorsko pravo © rujna 2013 od strane IFAC®. Sva prava zadržana. Pismeno dopuštenje od IFAC® je potrebno za reproduciranje, pohranu ili prenošenje ovog dokumenta ili druge slične namjene, osim ako je dopušteno zakonom. Kontaktirajte: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-152-3

Ovaj Međunarodni standard za angažmane uvida 2400 (izmijenjen) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*, Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) kojeg je objavila Međunarodna federacija računovođa (IFAC) u rujnu 2013. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u svibnju 2015. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjenog) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjenog) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjenog) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje* © 2013. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjenog) - *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje* © 2015. Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Review Engagements 2400 (Revised) , Engagements to Review Historical Financial Statements, ISBN 978-1-60815-152-3.

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iasb.org