

# MEĐUNARODNI OKVIR ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

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

## SADRŽAJ

---

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

---

## Uvod

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

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

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

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

### **Etička načela i Standardi kontrole kvalitete**

4. Osim ovim Okvirom, MRevS-ima, MSU-ima i MSIU-ima, praktikanti (profesionalne računovođe u javnoj praksi) pri obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja se usmjeravaju i s:
  - (a) IFAC-ovim *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* (Kodeksom), koji ustanovljuje temeljna etička načela za profesionalne računovođe; i
  - (b) Međunarodnim standardima kontrole kvalitete (MSKK), koji ustanovljuju standarde i sadrže upute tvrtkama za sustav kontrole kvalitete<sup>3</sup>.
5. Dio A Kodeksa sadrži temeljna etička načela o kojima moraju voditi računa svi profesionalni računovođe, a uključuju:
  - (a) čestitost;
  - (b) objektivnost;
  - (c) profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju;
  - (d) povjerljivost; i
  - (e) profesionalno ponašanje.
6. Dio B Kodeksa, koji se odnosi samo na profesionalne računovođe u javnoj praksi (praktikante), sadrži konceptualni pristup neovisnosti koji uzima u obzir, za svaki angažman s izražavanjem uvjerenja, prijetnje neovisnosti, prihvatljive mjere zaštite i javni interes. On zahtijeva od tvrtki i članova tima za izražavanje uvjerenja da prepoznaju i ocijene okolnosti i odnose koji stvaraju prijetnje neovisnosti te

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

poduzmu odgovarajuće aktivnosti kako bi otklonili te prijetnje ili ublažili ih na prikladnu razinu primjenom mjera zaštita.

## **Definicija i cilj angažmana s izražavanjem uvjerenja**

7. "Angažman s izražavanjem uvjerenja" predstavlja angažman u kojem praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak oblikovan radi stvaranja većeg povjerenja, kod namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna stranka, o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.
8. Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija na predmet ispitivanja. Primjerice:
  - Priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje sadržano u financijskim izvještajima (ishod) rezultira iz primjene okvira financijskog izvještavanja za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (kriteriji), na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poslovnog subjekta (predmet ispitivanja).
  - Tvrdnja o djelotvornosti internih kontrola (ishod) rezultira iz primjene okvira za ocjenjivanje djelotvornosti internih kontrola, kao što su COSO<sup>4</sup> i CoCo<sup>5</sup> (kriteriji) na interne kontrole procesa (proces je predmet ispitivanja).

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

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

---

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

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

namjeravanim korisnicima u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Takvi angažmani se nazivaju – "angažmani s izravnim izvješćivanjem" (direct reporting engagements).

11. Prema ovom Okviru, postoje dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja koja su dopuštena praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) da ih obavljaju, a one su: angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Cilj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana<sup>6</sup> kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi). Cilj angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je on veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).

## Djelokrug Okvira

12. Svi angažmani koje obavljaju praktikanti (profesionalne računovođe u javnoj praksi) nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja. Drugi često obavljani angažmani koji ne ispunjavaju prethodno navedene definicije (i stoga nisu obuhvaćeni ovim Okvirom) su:
  - angažmani na koje se odnose Međunarodni standardi za povezane usluge, kao što su preuzimanje obveze obavljanja dogovorenih postupaka i kompilacije financijskih ili drugih informacija.
  - sastavljanje poreznih prijava gdje se ne izražava zaključak koji bi vodio k izražavanju uvjerenja.
  - savjetodavni ili konzultativni angažmani<sup>7</sup>, poput poreznog savjetovanja ili savjetovanja menadžmenta.
13. Angažman s izražavanjem uvjerenja može biti dio većeg angažmana, primjerice, kada konzultativni angažman u vezi s poslovnim stjecanjem uključuje zahtjev obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s povijesnim ili prospektivnim financijskim informacijama. U takvim okolnostima je ovaj Okvir relevantan samo za dio angažmana koji je u vezi s izražavanjem uvjerenja.
14. Slijedeći angažmani, koji mogu ispunjavati uvjete definicije iz točke 7, ne trebaju biti obavljani u skladu s ovim Okvirom:

---

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

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

- (a) angažmani radi svjedočenja u sudskim postupcima povezanim s računovodstvenom, revizijskom, poreznom i drugom problematikom; i
- (b) angažmani koji uključuju profesionalno mišljenje, stavove ili izričaje iz kojeg korisnici mogu stvoriti neko uvjerenje, ako je primjenjivo sve od niže navedenog:
  - (i) ta mišljenja, stavovi i izričaji su potpuno uzgredni u cjelokupnom angažmanu;
  - (ii) svako izdano pisano izvješće je izričito ograničeno za uporabu samo namijenjenim korisnicima koji su navedeni u izvješću;
  - (iii) prema pisanim uvjetima angažiranja zaključenim s namjeravanim korisnicima, nije namjera da angažman bude angažman s izražavanjem uvjerenja; i
  - (iv) u izvješću profesionalnog računovođe angažman nije opisan kao angažman s izražavanjem uvjerenja.

### **Izvješća za angažmane bez izražavanja uvjerenja**

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

### **Prihvatanje angažmana**

17. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) prihvaća angažman s izražavanjem uvjerenja samo kada njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana nagovještava da:
- (a) će bit ispunjeni relevantni etički zahtjevi, kao što su neovisnost i profesionalna kompetentnost;
  - (b) angažman ima sve slijedeće karakteristike:
    - (i) predmet ispitivanja je odgovarajući;
    - (ii) kriterij koji treba koristiti je prikladan i dostupan namjeravanim korisnicima;

- (iii) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima pristup dostatnim i primjerenim dokazima za potkrjepljivanje svojeg zaključka;
- (iv) zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), u obliku prikladnom za angažman s razumnim uvjerenjem ili angažman s ograničenim uvjerenjem, treba biti sadržan u pisanom izvješću; i
- (v) praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) je uvjeren da postoji razuman razlog za angažman. Ako postoje značajna ograničenja u djelokrugu njegovog rada (vidjeti točku 55) nije vjerojatno da postoji razuman razlog za angažman. Također, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može vjerovati da stranka koja ga angažira namjerava na neodgovarajući način povezati njegovo ime s predmetom ispitivanja (vidjeti točku 61).

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

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

### **Elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja**

20. Slijedeći elementi angažmana s izražavanjem uvjerenja se razmatraju u ovom poglavlju:
  - (a) trostrani odnos koji uključuje praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi), odgovornu stranku i namjeravane korisnike;
  - (b) prikladni predmet ispitivanja;
  - (c) prikladne kriterije;

- (d) dostatne primjerene dokaze; i
- (e) pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja u obliku prikladnom za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

### **Trostrani odnos**

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

#### *Praktikant (Profesionalni računovođa u javnoj praksi)*

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

#### *Odgovorna stranka*

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



održivosti poslovanja privatne kompanije koji je sastavila državna organizacija i koje se treba distribuirati namjeravanim korisnicima.

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

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

#### *Namjeravani korisnici*

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

#### **Predmet ispitivanja**

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

### **Kriteriji**

34. Kriteriji su pokazatelji korišteni za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, kada je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje. Kriteriji mogu biti formalni, primjerice pri sastavljanju financijskih izvještaja kriteriji mogu biti Međunarodni standardi financijskog izvještavanja ili Standardi financijskog izvještavanja javnog sektora. Kada se izvješćuje o internim kontrolama, kriteriji mogu biti u ustanovljenim okvirima za interne kontrole ili pojedinačni kontrolni ciljevi posebno oblikovani za taj angažman. Kada se izvješćuje o sukladnosti, kriteriji mogu biti primjenjivi zakon, regulativa ili ugovor. Primjeri manje formalnih kriterija su interno ustanovljeni kodeksi upravljanja ili dogovoreni razmjeri izvođenja (poput učestalosti s kojom se očekuje da će se tijekom godine sastajati neki odbor).

35. Primjereni kriteriji su potrebni za razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Bez okvira za povezivanja koji pruža odgovarajući kriterij, svaki zaključak bi se mogao slobodno tumačiti i biti pogrešno shvaćen. Primjereni kriteriji su vezani uz kontekst tj. relevantni su za okolnosti angažmana. Primjerice, jedna odgovorna stranka može za ocjenjivanje predmeta ispitivanja koji se odnosi na zadovoljstvo kupaca koristiti broj reklamacija koje su riješene tako da su podnositelji reklamacije potvrdili da su zadovoljni rješenjem svoje reklamacije, dok druga odgovorna stranka može odabrati broj ponovljenih kupovina u razdoblju od tri mjeseca od datuma prve kupovine.
36. Primjereni kriterij ima sljedeće karakteristike:
- (a) relevantnost: relevantni kriterij doprinosi zaključcima koji pomažu namjeravanim korisnicima u odlučivanju.
  - (b) potpunost: kriterij je dovoljno potpun kada nisu ispušteni relevantni čimbenici koji mogu imati učinak na zaključke u kontekstu okolnosti angažmana. Potpuni kriterij uključuje, gdje je relevantno, pokazatelje za prezentiranje i objavljivanje.
  - (c) pouzdanost: pouzdani kriterij omogućava razumno dosljedno ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja uključujući, gdje je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, kada ih u sličnim okolnostima koriste slično kvalificirani javni računovođe.
  - (d) neutralnost: neutralni kriterij doprinosi zaključcima koji su bez predrasuda.
  - (e) razumljivost: razumljiv kriterij doprinosi zaključcima koji su jasni, sveobuhvatni i nisu podložni značajno različitim tumačenjima.

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

37. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) procjenjuje prikladnost kriterija za određeni angažman razmatrajući pri tom ima li kriterij prethodno navedene karakteristike. Relativna važnost svake karakteristike za određeni angažman je stvar prosudbe. Kriterij može biti postojeći ili kreiran za specifičan slučaj. Postojeći kriteriji su oni koji su sadržani u zakonima ili regulativama ili koje su izdala ovlaštena ili priznata tijela eksperata koja imaju transparentni način njihovog stvaranja. Kriteriji za specifični slučaj su oni koji su oblikovani za određeni angažman. Na procjenjivanje koje provodi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) u vezi s prikladnošću kriterija za neki angažman ima učinak je li kriterij postojeći ili kreiran za posebni slučaj.
38. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje načina na koji je predmet ispitivanja bio ocjenjivan ili mjeren. Dostupnost kriterija namjeravanim korisnicima se postiže na jedan ili više od sljedećih načina:
- (a) javnom objavom.
  - (b) uključivanjem na jasni način u prezentaciju informacija o predmetu ispitivanja.
  - (c) uključivanjem na jasni način u izvješće s izražavanjem uvjerenja.
  - (d) općim prihvaćanjem, primjerice, kriterija za mjerenje vremena u satima i minutama.

Kriteriji mogu također biti dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima, primjerice, uvjeti ugovora ili kriteriji djelatnosti koje izdaje asocijacija te djelatnosti i poznati su samo onima iz te djelatnosti. Kada su prihvaćeni kriteriji dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima ili su relevantni samo za posebnu namjenu, uporaba izvješća s izražavanjem uvjerenja se ograničava samo na te korisnike ili za te namjene<sup>8</sup>.

## **Dokazi**

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

### *Profesionalni skepticizam*

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

### *Dostatnost i primjerenost dokaza*

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

---

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

okolnosti koje mogu utjecati na pouzdanost dobivenih informacija. Primjerice, dokazi dobiveni iz neovisnog vanjskog izvora ne moraju biti pouzdani ako izvor nije poznat. Iako je poznato da iznimke mogu postojati, ipak sljedeća uopćavanja u vezi s pouzdanošću dokaza mogu biti korisna:

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

#### *Značajnost*

47. Značajnost je relevantna kada praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) određuje vrste, vremenski raspored i obujam postupka prikupljanja dokaza i kada procjenjuje jesu li informacije predmeta ispitivanja bez pogrešnih prikazivanja. Kada razmatra značajnost, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava i procjenjuje koji čimbenici mogu utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Primjerice, kada određeni kriterij dopušta varijacije u prezentiranju informacija iz predmeta ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra kako korištena prezentacija može utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Značajnost se razmatra u kontekstu količinskih i kvalitativnih čimbenika, kao što je relativni raspon, sadržaj i razmjer učinka

tih čimbenika na ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja i interese namjeravanih korisnika. Procjena značajnosti i relativne važnosti količinskih i kvalitativnih čimbenika u određenom angažmanu je stvar prosudbe praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).

#### *Rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja*

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

---

9

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

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

*Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka prikupljanja dokaza*

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

---

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

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

#### *Količina i kvaliteta raspoloživih dokaza*

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

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

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



## Izvješće o uvjerenju

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

- (i) u odnosu na tvrdnju odgovorne stranke i ta tvrdnja nije objektivno iskazana, u svim značajnim odrednicama; ili
- (ii) izravno u odnosu na predmet ispitivanja i kriterij i informacija iz predmeta ispitivanja je značajno pogrešno prikazana<sup>11</sup>,

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

- (c) kada je nakon prihvaćanja angažmana otkriveno da kriterij nije prikladan ili predmet ispitivanja nije primjeren za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi):
  - (i) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak, ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući, kada je vjerojatno da će neprimjereni kriterij ili neprikladan predmet ispitivanja dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili
  - (ii) izražava zaključak s rezervom ili se suzdržava od izražavanja zaključka, ovisno tome koliko je problem značajan i prožimajući, u ostalim slučajevima.

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

### **Neprijmjereno korištenje imena praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi)**

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

---

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

## **Zahtjevi javnog sektora**

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

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

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

Vrsta angažmana	Cilj	Postupci pribavljanja dokaza <sup>12</sup>	Izvjешće o uvjerenju
<b>Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja</b>	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana, kao osnove za pozitivan oblik izražavanja zaključka javnog računovođe (točka 11)	Pribavljeni su dostatni i primjereni dokazi kao dio sustavnog postupka koji uključuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>• stjecanje razumijevanja okolnosti angažmana;</li> <li>• procjenjivanje rizika;</li> <li>• reagiranje na rizike;</li> <li>• obavljanje daljnjih postupaka korištenjem kombinacije ispitivanja, promatranja, confirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi postupci uključuju dokazne postupke, uključujući gdje je primjenjivo, dobivanje potvrđujućih informacija i ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola; i</li> <li>• ocjenjivanje dobivenih dokaza (točke 51 i 52)</li> </ul>	Opis okolnosti angažmana i pozitivni oblik izražavanja zaključka (točka 58)
<b>Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja</b>	Smanjivanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivu razinu u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnove za negativan oblik izražavanja zaključka praktikanta (profesionalnog	Pribavljeni su dostatni primjereni dokazi kao dio sustavnog postupka koji uključuje stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i okolnosti angažmana, ali gdje su postupci namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (točka 53)	Opis okolnosti angažmana i negativni oblik izražavanja zaključka (točka 58)

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

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