

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM  
UVJERENJA 3000 (IZMIJENJEN)  
ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA RAZLIČITI OD REVIZIJA  
ILI UVIDA U POVIJESNE FINACIJSKE INFORMACIJE**

(Na snazi za izvješća s izražavanjem uvjerenja datirana na ili nakon 15. prosinca  
2015.)

**SADRŽAJ**

---

	Točka
<b>Uvod</b> .....	1–4
Djelokrug .....	5–8
Datum stupanja na snagu .....	9
<b>Ciljevi</b> .....	10–11
<b>Definicije</b> .....	12–13
<b>Zahtjevi</b>	
Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU .....	14–19
Etički zahtjevi .....	20
Prihvatanje i zadržavanje .....	21–30
Kontrola kvalitete .....	31–36
Profesionalni skepticizam, profesionalna prosudba i vještine i tehnike za izražavanje uvjerenja .....	37–39
Planiranje i obavljanje angažmana .....	40–47
Pribavljanje dokaza .....	48–60
Naknadni događaji .....	61
Ostale informacije .....	62
Opis primjenjivih kriterija .....	63
Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja .....	64–66
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja .....	67–71
Nemodificirani i modificirani zaključci .....	72–77
Ostale odgovornosti komuniciranja .....	78
Dokumentacija .....	79–83

## Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

Uvod .....	A1
Ciljevi .....	A2
Definicije .....	A3–A20
Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU .....	A21–A29
Etički zahtjevi .....	A30–A34
Prihvatanje i zadržavanje .....	A35–A59
Kontrola kvalitete .....	A60–A75
Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba .....	A76–A85
Planiranje i obavljanje angažmana .....	A86–A107
Pribavljanje dokaza .....	A108–A139
Naknadni događaji .....	A140–A141
Ostale informacije .....	A142
Opis primjenjivih kriterija .....	A143–A145
Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja .....	A146–A157
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja .....	A158–A187
Nemodificirani i modificirani zaključci .....	A188–A191
Ostale odgovornosti komuniciranja .....	A192
Dokumentacija .....	A193–A200
Dodatak: Uloge i odgovornosti	

Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije* treba čitati povezano s *Predgovorom međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih angažmana s izražavanjem uvjerenja i povezanih usluga*.

## Uvod

1. Ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) uređuje područje angažmana s izražavanjem uvjerenja različitim od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, koje uređuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) i Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi). (Vidjeti točke A21–A22.)
2. Angažmani s izražavanjem uvjerenja uključuju angažmane potvrđivanja, u kojem stranka različita od praktičara<sup>1</sup> mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija, i izravne angažmane u kojima praktičar mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Ovaj MSIU sadrži zahtjeve i odredbe za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima specifičnim za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Ovaj MSIU može se također primijeniti na izravne angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i izravne angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja, uz prilagodbe i dopune koje su nužne u okolnostima angažmana.
3. Ovaj MSIU se temelji na pretpostavkama da:
  - (a) članovi angažiranog tima i pregledavatelj kontrole kvalitete (za one angažmane gdje je imenovan) su podložni Dijelu A i B Kodeksa etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima iz zakona ili regulative koji su barem isto toliko zahtjevni (vidjeti točke A30–A34); i
  - (b) praktičar koji obavlja angažman je djelatnik revizorskog društva koje podliježe MSKK-u<sup>2</sup> ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima iz zakona ili regulative u vezi s odgovornošću revizorskog društva za svoj sustav kontrole kvalitete koji su barem isto toliko zahtjevni kao i MSKK 1 (vidjeti točke A61–A66).
4. Kontrola kvalitete unutar revizorskih društava koji obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja i pridržavanje etičkih načela, uključujući zahtjeva neovisnosti, su općeprihvaćeni kao oni koji su u javnom interesu i sastavni su dio visokokvalitetnih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni računovođe u javnoj praksi moraju biti upoznati

---

<sup>1</sup> Engleski termin „Practitioner” preveden je kao “praktičar” dok je u prethodnom prijevodu MSIU 3000 isti termin preveden kao „praktikant“.

<sup>2</sup> Međunarodni standardi kontrole kvalitete (MSKK 1), *Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*.

s takvim zahtjevima. Ako kompetentni praktičar različit od profesionalnog računovođe u javnoj praksi odabere navesti sukladnost s ovim ili drugim MSIU, važno je uočiti da ovaj MSIU uključuje zahtjeve koji odražavaju pretpostavke iz prethodne točke.

## Djelokrug

5. Ovaj MSIU obuhvaća angažmane s izražavanjem uvjerenja različite od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, kako je opisano u *Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja* (Okvir za izražavanje uvjerenja). Ako je neki MSIU specifičan za predmetno pitanje ujedno i relevantan za predmetno pitanje određenog angažmana, taj se MSIU primjenjuje kao dodatak ovom MSIU. (Vidjeti točke A21–A22.)
6. Svi angažmani koje obavljaju praktičari nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja. Drugi često obavljani angažmani koji nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja, kako ih definira točka 12(a) (i stoga niti nisu obuhvaćeni ovim MSIU-om) uključuju:
  - (a) angažmane koje obuhvaćaju Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU), kao što su dogovoreni postupci i kompilacijski angažmani<sup>3</sup>;
  - (b) pripremanje poreznih prijava ako se ne izražava zaključak o uvjerenju; i
  - (c) konzultativne (ili savjetodavne) angažmane, kao što je konzalting menadžmenta i porezni konzalting (vidjeti točku A1).
7. Neki angažman s izražavanjem uvjerenja obavljen prema MSIU može biti dio većeg angažmana. U takvim okolnostima, MSIU je relevantan samo za dio angažmana koji je u vezi s uvjerenjem.
8. Sljedeći angažmani, koji mogu ispunjavati uvjete iz opisa u točki 12(a), ne smatraju se angažmanima s izražavanjem uvjerenja u smislu MSIU:
  - (a) angažmani radi svjedočenja u sudskim postupcima povezanim s računovodstvenim, revizijskim, poreznim i drugim pitanjem; i
  - (b) angažmani koji uključuju profesionalna mišljenja, stavove ili izričaje iz kojih korisnici mogu stvoriti neko uvjerenje, ako je primjenjivo sve od niže navedenog:
    - (i) ta mišljenja, stavovi i izričaji su potpuno uzgredni u cjelokupnom angažmanu;

---

<sup>3</sup> MSPU 4400, *Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s financijskim informacijama* i MSPU 4410, *Kompilacijski angažmani*.

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

### **Datum stupanja na snagu**

- 9. Ovaj MSIU je na snazi za angažmane s izražavanjem uvjerenja za koje je izvješće s izražavanjem uvjerenja datirano na ili nakon 15. prosinca 2015.

### **Ciljevi**

- 10. U provođenju angažmana s izražavanjem uvjerenja, ciljevi praktičara su:
  - (a) steći ili razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome koje je primjereno, o tome jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnih pogrešnih prikaza;
  - (b) izraziti zaključak u vezi s ishodom mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmetnog pitanja u pisanom izvješću koje sadrži ili zaključak s razumnim uvjerenjem ili zaključak s ograničenim uvjerenjem i opis osnove za zaključak (vidjeti točku A2); i
  - (c) komunicirati dalje o tome kako to zahtijeva ovaj MSIU i bilo koji drugi relevantni MSIU.
- 11. U svim slučajevima ako se razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome koje je primjereno, ne može steći i zaključak s rezervom u praktičarevom izvješću o uvjerenju je nedovoljan u danim okolnostima za svrhe izvješćivanja namjeravanih korisnika, ovaj MSIU zahtijeva da se praktičar suzdrži od zaključka ili prekine (ili odustane) od angažmana ako je prekid moguć prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

### **Definicije**

- 12. Za svrhe ovog MSIU i drugih MSIU-ova, osim ako nije navedeno drugačije, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja. (Vidjeti točku A27.)
  - (a) angažman s izražavanjem uvjerenja - angažman u kojem je cilj praktičara da pribavi dostatne i primjerene dokaze kako bi izrazio zaključak oblikovan da poveća stupanj povjerenja namjeravanih

korisnika, koji su različiti od odgovorne stranke, u informacije o predmetnom pitanju (tj. ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmetnog pitanja primjenom kriterija). Svaki angažman s izražavanjem uvjerenja se klasificira temeljem dviju dimenzija (vidjeti točku A3):

- (i) ili kao angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili kao angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja:
  - a. angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja - angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar smanjuje rizik angažmana na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana kao osnovi za praktičarev zaključak. Praktičarev zaključak se izražava u obliku koji priopćava praktičarevo mišljenje o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmetnog pitanja primjenom kriterija;
  - b. angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja - angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar smanjuje rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnovi za izražavanje zaključka u obliku koji priopćava je li, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, neko pitanje (pitanja) pobudilo praktičarevu pozornost što uzrokuje da praktičar vjeruje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih postupaka u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su ograničeni u usporedbi s onima koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, ali su planirani tako da se dobije razina uvjerenja koja prema praktičarevoj profesionalnoj prosudbi ima smisla. Da bi bila smisljena, razina uvjerenja koju je stekao praktičar je ona za koju je vjerojatnije da povećava povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je jasno viši od sasvim beznačajnog (vidjeti točke A3–A7);
- (ii) ili angažman potvrđivanja ili izravni angažman (vidjeti točku A8):
  - a. angažman potvrđivanja - angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem stranka različita od praktičara mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Stranka različita od praktičara također često prezentira nastale informacije o predmetnom pitanju u izvješću ili

izvještaju. Međutim, u nekim slučajevima praktičar može prezentirati informacije o predmetnom pitanju u izvješću o uvjerenju. U angažmanu potvrđivanja, praktičarev zaključak upućuje na to jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza. Praktičarev zaključak može se formulirati u pogledu (vidjeti točke A178, A180):

- i. odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija;
  - ii. informacije o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija; ili
  - iii. izvještaja (ili izjave) odgovarajuće stranke ili stranaka.
- b. izravni angažman - angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar mjeri ili ocjenjuje odnosno predmetno pitanje primjenom primjenjivih kriterija i praktičar prezentira nastale informacije o predmetnom pitanju popraćene s ili kao dio izvješća o uvjerenju. U izravnom angažmanu, praktičarev zaključak odnosi se na priopćeni ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmeta ispitivanja primjenom kriterija.
- (b) vještine i tehnike izražavanja uvjerenja - one vještine i tehnike planiranja, prikupljanja dokaza, ocjenjivanja dokaza, komuniciranja i izvješćivanja koje pokazuje praktičar za izražavanje uvjerenja koje se razlikuju od stručnosti za odnosno predmetno pitanje nekog određenog angažmana s izražavanjem uvjerenja ili za njegovo mjerenje ili ocjenjivanje (vidjeti točku A9);
- (c) kriteriji - mjerila korištena za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja. "Primjenjivi kriteriji" su kriteriji korišteni za određeni angažman (vidjeti točku A10);
- (d) okolnosti angažmana - širi kontekst koji definira određeni angažman koji uključuje: uvjete angažmana; radi li se o angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike odnosnog predmetnog pitanja; kriterije mjerenja ili ocjenjivanja; informacijske potrebe namjeravanih korisnika; relevantne karakteristike odgovorne stranke, mjeritelja ili ocjenitelja, klijenta i njihovog okruženja; i druga pitanja, na primjer događaje, transakcije, uvjete i prakse koji mogu imati važan učinak na angažman.

- (e) partner angažiran u angažmanu - partner ili druga osoba u revizorskom društvu koja je odgovorna za angažman i njegovo obavljanje i za izvješće s izražavanjem uvjerenja koje se izdaje u ime revizorskog društva, i koja, ako se to zahtijeva, ima odgovarajuću ovlast od profesionalnog, zakonodavnog ili regulatornog tijela. “Partner angažiran u angažmanu” treba se čitati ako je relevantno kao upućivanje na njegov ekvivalent u javnom sektoru.
- (f) rizik angažmana - rizik da praktičar izrazi neodgovarajući zaključak ako je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana (vidjeti točke A11–A14);
- (g) klijent - stranka ili više njih koje su angažirale praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A15);
- (h) angažirani tim - svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i svaka osoba koju je angažiralo revizorsko društvo ili mreža revizorskog društva koja obavlja postupke u angažmanu. To isključuje vanjskog praktičarevog stručnjaka kojeg je angažiralo revizorsko društvo ili mreža revizorskog društva.
- (i) dokazi - informacije koje koristi praktičar u stvaranju svojeg zaključka. Dokazi uključuju kako informacije sadržane u relevantnim informacijskim sustavima, ako ih ima, tako i ostale informacije. Za svrhe MSIU (vidjeti točke A146–A152):
  - (i) dostatnost dokaza je mjera količine dokaza.
  - (ii) primjerenost dokaza je mjera kvalitete dokaza.
- (j) revizorsko društvo - pojedinačni praktičar, ortaštvo ili korporacija ili drugi subjekt pojedinačnih praktičara. “Revizorsko društvo” treba se čitati ako je relevantno kao upućivanje na njegov ekvivalent u javnom sektoru;
- (k) povijesne financijske informacije - informacije izražene u financijskim pojmovima u vezi s određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u vremenskim točkama u prošlosti;
- (l) služba unutarnje revizije - služba subjekta koja obavlja konzultativne aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja oblikovane radi ocjenjivanja i poboljšavanja učinkovitosti subjektovog upravljanja, upravljanja rizicima i procesima internih kontrola;



- (m) namjeravani korisnici - osoba odnosno više njih ili organizacija odnosno više njih ili njihova grupa odnosno više njih za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici mogu biti različiti od onih na koje se naslovljuje izvješće s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točke A16–A18, A37);
- (n) mjeritelj ili ocjenitelj - stranka ili više njih koje mjere ili ocjenjuju odnosno predmet ispitivanja primjenom kriterija. Mjeritelj ili ocjenitelj ima stručnost za odnosno predmetno pitanje (vidjeti točke A37, A39);
- (o) pogrešni prikaz - razlika između informacije o predmetnom pitanju i odgovarajućeg mjerenja odnosno ocjenjivanja odnosno predmetnog pitanja u skladu s kriterijima. Pogrešni prikazi mogu biti namjerni ili nenamjerni, kvalitativni ili kvantitativni, i uključuju propuste;
- (p) pogrešni prikaz činjenica (u vezi s ostalim informacijama) - ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u informacijama o predmetnom pitanju ili izvješću o uvjerenju, a koje su netočno navedene ili prikazane. Značajni pogrešni prikaz činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži informacije o predmetnom pitanju;
- (q) ostale informacije - informacije (različite od informacije o predmetnom pitanju i izvješća o uvjerenju o njima) koje su uključene zakonom, regulativom ili običajima u dokument koji sadrži informacije o predmetnom pitanju i izvješće s izražavanjem uvjerenja o njima;
- (r) praktičar - osoba ili više njih koje obavljaju angažman (uobičajeno partner angažiran u angažmanu ili drugi članovi angažiranog tima, ili, ako je primjenjivo, revizorsko društvo). Ako je izričita namjera ovog MSIU-a da zahtjev ili odgovornost ispuni partner angažiran u angažmanu, koristi se pojam “partner angažiran u angažmanu” radije nego pojam “praktičar” (vidjeti točku A37);
- (s) praktičarev stručnjak - osoba ili organizacija koja posjeduje stručnost u području različitom od izražavanja uvjerenja, čiji rad u tom području koristi praktičar kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze. Praktičarev stručnjak može biti ili unutarnji praktičarev stručnjak (koji je partner ili član osoblja, uključujući i iz privremenog osoblja praktičarevog revizorskog društva ili mreže revizorskog društva), ili praktičarev vanjski stručnjak;

- (t) profesionalna prosudba - primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju standardi za izražavanje uvjerenja i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana;
  - (u) profesionalni skepticizam - pristup koji uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguće pogrešne prikaze, i kritičko procjenjivanje dokaza.;
  - (v) odgovorna stranka - stranka odnosno više njih koje su odgovorne za odnosno predmetno pitanje (vidjeti točku A37);
  - (w) rizik značajnog pogrešnog prikaza - rizik da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana prije angažmana;
  - (x) informacije o predmetnom pitanju - ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmeta ispitivanja primjenom kriterija, tj. informacija koja nastaje primjenom kriterija na odnosno predmetno pitanje (vidjeti točku A19);
  - (y) odnosno predmetno pitanje - pojava koji se mjeri ili ocjenjuje primjenom kriterija.
13. Za svrhe ovog MSIU-a i drugih MSIU-a, poziv na “odgovarajuću stranku odnosno odgovarajuće stranke” treba čitati kao “odgovorna stranka, mjeritelj ili ocjenitelj, ili klijent, već prema tome što je odgovarajuće.” (Vidjeti točke A20, A37.)

## Zahtjevi

### Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU

*Sukladnost sa standardima koji su relevantni za angažman*

- 14. Praktičar će postupiti u skladu s ovim MSIU-om i svakim MSIU-om specifičnim za predmetno pitanje relevantnim za angažman.
- 15. Praktičar neće navesti da je angažman obavljen sukladno ovom ili nekom drugom MSIU osim ako je praktičar postupio u skladu sa zahtjevima ovog MSIU i bilo kojeg drugog MSIU relevantnog za angažman. (Vidjeti točke A21–A22, A170.)

*Tekst MSIU-a*

- 16. Praktičar će steći razumijevanje cjelokupnog teksta MSIU-a, uključujući njegovih odredbi za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima, kako bi razumio njegove ciljeve i primjereno ispunio njegove zahtjeve. (Vidjeti točke A23–A28.)

### *Sukladnost s relevantnim zahtjevima*

17. Podložno sljedećoj točki, praktičar će postupiti u skladu sa svakim zahtjevom ovog MSIU i bilo kojeg relevantnog MSIU specifičnog za predmetno pitanje osim ako, zahtjev nije relevantan u okolnostima angažmana jer je uvjetan i uvjet ne postoji. Zahtjevi koji su primjenjivi samo na angažmane s izražavanjem ograničenog ili razumnog uvjerenja prikazani su u koloni sa slovom “O” (ograničeno uvjerenje) ili “R” (razumno uvjerenje) nakon broja točke. (Vidjeti točku A29.)
18. U iznimnim okolnostima, praktičar može prosuditi da je nužno odstupiti od relevantnog zahtjeva u MSIU. U takvim okolnostima, praktičar će obaviti alternativne postupke kako bi postigao cilj tog zahtjeva. Očekuje se da će potreba da praktičar odstupa od relevantnog zahtjeva nastati samo ako se zahtjev odnosi na specifični postupak kojeg treba obaviti i u specifičnim okolnostima angažmana ako bi postupak bio neučinkovit u postizanju cilja zahtjeva.

### *Propust da se postigne cilj*

19. Ako se cilj ovog MSIU-a ili relevantnog MSIU specifičnog za predmetno pitanje ne može postići, praktičar će ocijeniti zahtjeva li to da praktičar modificira praktičarev zaključak ili se povuče iz angažmana (ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi). Propust da se postigne cilj relevantnog MSIU predstavlja važno pitanje koje zahtijeva dokumentiranje u skladu s točkom 79. ovog MSIU.

### **Etički zahtjevi**

20. Praktičar će postupiti u skladu s Dijelom A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja, ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima koje nameće zakon ili regulativa, koji su barem u jednakoj mjeri zahtjevni. (Vidjeti točke A30–A34, A60.)

### **Prihvatanje i zadržavanje**

21. Partner angažiran u angažmanu će se uvjeriti da je revizorsko društvo slijedilo odgovarajuće postupke u vezi prihvatanja i zadržavanja odnosa s klijentom i angažmana s izražavanjem uvjerenja i utvrditi će da li su zaključci stvoreni u vezi s tim primjereni.
22. Praktičar će prihvatiti ili zadržati angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako (vidjeti točke A30–A34):
  - (a) praktičar nema razloga vjerovati da neće biti ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući zahtjevi neovisnosti;

- (b) je praktičar uvjeren da one osobe koje trebaju obaviti angažman zajedno imaju primjerene kompetentnosti i sposobnosti (vidjeti također točku 32); i
  - (c) osnova prema kojoj angažman treba biti obavljen je dogovorena kroz:
    - (i) utvrđenje da postoje ispunjeni preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja (vidjeti također točke 24–26); i
    - (ii) potvrđivanje da postoji zajedničko razumijevanje uvjeta angažmana kod praktičara i klijenta, uključujući i o praktičarevim obvezama izvješćivanja.
23. Ako partner angažiran u angažmanu dobije informacije koje bi uzrokovale da bi revizorsko društvo odbilo angažman da je ta informacije bila ranije dostupna, partner angažiran u angažmanu će tu informaciju odmah priopćiti revizorskom društvu, tako da revizorsko društvo i partner angažiran u angažmanu mogu poduzeti nužne radnje.

*Preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja*

24. Radi utvrđivanja postoje li ispunjeni preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktičar će, na osnovi preliminarnog poznavanja okolnosti angažmana i rasprave s odgovarajućom strankom odnosno strankama, utvrditi da li (vidjeti točke A35–A36):
- (a) su uloge i odgovornosti odgovarajućih stranaka prikladne u danim okolnostima (vidjeti točke A37–A39); i
  - (b) angažman ima sve sljedeće karakteristike:
    - (i) odnosno predmetno pitanje je primjeren (vidjeti točke A40–A44);
    - (ii) kriteriji koje praktičar očekuje da će biti primijenjeni u pripremanju informacija o predmetnom pitanju su prikladni u danim okolnostima angažmana, uključujući da oni pokazuju sljedeće karakteristike (vidjeti točke A45–A50):
      - a. relevantnost,
      - b. potpunost,
      - c. pouzdanost,
      - d. neutralnost,
      - e. razumljivost.
    - (iii) kriteriji za koje praktičar očekuje da će biti primijenjeni u pripremanju informacija o predmetnom pitanju biti će

- dostupni namjeravanim korisnicima (vidjeti točke A51–A52);
- (iv) praktičar očekuje da će moći pribaviti dokaze potrebne za potkrjepljivanje praktičarevog zaključka (vidjeti točke A53–A55);
  - (v) praktičarev zaključak, u obliku primjerenom ili angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, treba biti sadržan u pisanom izvješću; i
  - (vi) racionalnu svrhu uključujući, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, da praktičar očekuje da će moći steći smislenu razinu uvjerenja (vidjeti točku A56).
25. Ako preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja ne postoje, praktičar će raspraviti to pitanje s klijentom. Ako se ne mogu napraviti promjene da se ispune preduvjeti, praktičar neće prihvatiti angažman kao angažman s izražavanjem uvjerenja, osim ako se prihvaćanje zahtijeva zakonom ili regulativom. Međutim, angažman obavljen u takvim okolnostima nije sukladan MSIU. U skladu s tim, praktičar neće uključiti bilo kakav navod unutar izvješća o uvjerenju da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MSIU-om ili bilo kojim drugim MSIU-om.

#### *Ograničenje opsega prije prihvaćanja angažmana*

26. Ako klijent nametne ograničenje opsega praktičarevog rada u uvjetima predloženog angažmana s izražavanjem uvjerenja takva da praktičar vjeruje da će ograničenje imati za posljedicu suzdržavanje od zaključka o informacijama o predmetnom pitanju, praktičar neće prihvatiti takav angažman kao angažman s izražavanjem uvjerenja, osim ako je zahtijevano zakonom ili regulativom da to učini. (Vidjeti točku A155(c).)

#### *Dogovaranje uvjeta angažmana*

27. Praktičar će dogovoriti uvjete angažmana s klijentom. Dogovoreni uvjeti angažmana bit će specificirani dovoljno detaljno u pismu o angažmanu ili drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma, pisane potvrde ili u zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A57–A58.)
28. U angažmanima koji se ponavljaju iz godine u godinu, praktičar će procijeniti zahtijevaju li okolnosti da se izmijene uvjeti angažmana i postoji li potreba da se klijenta podsjeti na postojeće uvjete angažmana.

### *Prihvatanje promjene u uvjetima angažmana*

29. Praktičar neće pristati na promjene u uvjetima angažmana ako ne postoji razumno opravdanje da se to učini. Ako je takva promjena učinjena, praktičar neće zanemariti dokaze dobivene prije promjene. (Vidjeti točku A59.)

### *Izvešće s izražavanjem uvjerenja propisano zakonom ili regulativom*

30. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa relevantne jurisdikcije propisuje izgled ili tekst izvješća o uvjerenju. U takvim okolnostima, praktičar će ocijeniti:
- (a) mogu li namjeravani korisnici pogrešno shvatiti zaključak s uvjerenjem; i
  - (b) ako je tako, mogu li dodatna objašnjenja u izvješću o uvjerenju smanjiti moguće pogrešno razumijevanje.

Ako praktičar zaključi da dodatno objašnjenje u izvješću o uvjerenju ne može smanjiti moguće pogrešno razumijevanje, praktičar neće prihvatiti angažman, osim ako je zakonom ili regulativom zahtijevano da to učini. Angažman obavljen u skladu s takvim zakonom ili regulativom nije sukladan s MSIU. U skladu s tim, praktičar neće uključiti bilo kakav navod unutar izvješća o uvjerenju da je angažman bio obavljen u skladu s ovim MSIU-om ili bilo kojim drugim MSIU-om. (Vidjeti također točku 71.)

## **Kontrola kvalitete**

### *Karakteristike partnera angažiranog u angažmanu*

31. Partner angažiran u angažmanu će:
- (a) biti djelatnik revizorskog društva koje primjenjuje MSKK 1 ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve iz zakona ili regulative koji barem u jednakoj mjeri zahtjevni koliko i MSKK 1 (vidjeti točke A60–A66);
  - (b) imati kompetentnosti u vještinama i tehnikama izražavanja uvjerenja razvijene kroz opsežno uvježbavanje i praktičnu primjenu (vidjeti točku A60); i
  - (c) imati dovoljnu kompetentnost za odnosno predmetno pitanje i njegovo mjerenje ili ocjenjivanje da može prihvatiti odgovornost za zaključak s uvjerenjem. (Vidjeti točke A67–A68.)

### *Dodjeljivanje tima*

32. Partner angažiran u angažmanu će (vidjeti točku A69):

- (a) se uvjeriti da osobe koje trebaju obaviti angažman zajedno u cijelosti imaju odgovarajuće kompetentnosti i sposobnosti da (vidjeti točke A70–A71):
  - (i) obave angažman u skladu s relevantnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i
  - (ii) omogućiti da se izda izvješće s izražavanjem uvjerenja koje je primjereno u danim okolnostima.
- (b) se uvjeriti da će praktičar moći biti uključen u rad:
  - (i) praktičarevog stručnjaka ako će se rad tog stručnjaka koristiti (vidjeti točke A70–A71); i
  - (ii) drugog praktičara, koji nije dio angažiranog tima, ako će se koristiti rad tog praktičara s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točke A72–A73),

u razmjeru koji je dovoljan za prihvaćanje odgovornosti za revizijski zaključak o informacijama o predmetnom pitanju.

#### *Odgovornosti partnera angažiranog u angažmanu*

- 33. Partner angažiran u angažmanu preuzet će odgovornost za cjelokupnu kvalitetu angažmana. To uključuje odgovornost da:
  - (a) su primjereni postupci bili obavljani u vezi s prihvaćanjem i zadržavanje odnosa s klijentom i angažmana;
  - (b) je angažman bio planiran i obavljen (uključujući odgovarajuće usmjeravanje i nadziranje) kako bi se udovoljilo profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
  - (c) je pregled bio obavljen u skladu s politikama i postupcima pregleda revizorskog društva i pregledavanja dokumentacije angažmana na ili prije datuma izvješća o uvjerenju (vidjeti točku A74);
  - (d) se održava odgovarajuća dokumentaciju angažmana kako bi se osigurao dokaz o praktičarevom postizanju ciljeva i da je angažman bio obavljen u skladu s relevantnim MSIU-ima i relevantnim zakonskim i regulatornim zahtjevima; i
  - (e) je angažirani tim poduzeo odgovarajuće konzultiranje o složenim ili prijepornim pitanjima.
- 34. Kroz cijeli angažman, partner angažiran u angažmanu ostat će na oprezu, kroz promatranje i postavljanje upita prema potrebi, spram nepridržavanja relevantnih etičkih zahtjeva od strane članova angažiranog tima. Ako partner angažiran u angažmanu spozna kroz

sustav kontrole kvalitete revizorskog društva ili na drugi način pitanja koja pokazuju da članovi angažiranog tima nisu postupali u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, partner angažiran u angažmanu, uz konzultiranje s drugima u revizorskom društvu, odredit će primjereno djelovanje.

35. Partner angažiran u angažmanu će razmotriti rezultate procesa monitoringa revizorskog društva dokumentiranim u posljednjim informacijama koje je stavilo u opticaj revizorsko društvo i, ako je primjenjivo, druga umrežena revizorska društva i mogu li manjkavosti navedene u tim informacijama utjecati na angažman s izražavanjem uvjerenja.

#### *Pregled kontrole kvalitete angažmana*

36. Za one angažmane, ako ih ima, za koje se pregled kontrole kvalitete zahtijeva zakonom ili regulativom ili za koje je revizorsko društvo odredilo da se zahtijeva pregled kontrole kvalitete angažmana:
  - (a) partner angažiran u angažmanu će preuzeti odgovornost za raspravljanje s pregledavateljem kontrole kvalitete značajnih pitanja nastalih tijekom angažmana i neće datirati izvješće s izražavanjem uvjerenja dok nije dovršen taj pregled; i
  - (b) pregledavatelj kontrole kvalitete će obaviti objektivnu ocjenu značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvješća o uvjerenju. Ova ocjena će uključiti (vidjeti točku A7):
    - (i) raspravu važnih pitanja s partnerom angažiranim u angažmanu;
    - (ii) pregled informacije o predmetnom pitanju i predloženog izvješća o uvjerenju;
    - (iii) pregled odabrane dokumentacije angažmana u vezi s važnim prosudbama angažiranog tima i zaključcima do kojih je došao; i
    - (iv) ocjenu zaključaka do kojih se došlo u formuliranju izvješća o uvjerenju i razmatranje je li primjereno predloženo izvješće s izražavanjem uvjerenja.

#### **Profesionalni skepticizam, profesionalna prosudba i vještine i tehnike izražavanja uvjerenja**

37. Praktičar će planirati i obaviti angažman s profesionalnim skepticizmom, prihvaćajući da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da su informacije



o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. (Vidjeti točke A76–A80.)

38. Praktičar će koristiti profesionalnu prosudbu u planiranju i obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući u određivanju vrsta, vremenskih rasporeda i opsega postupaka. (Vidjeti točke A81–A85.)
39. Praktičar će primijeniti vještine i tehnike izražavanja uvjerenja kao dio iterativnog, sustavnog procesa angažmana.

### **Planiranje i obavljanje angažmana**

#### *Planiranje*

40. Praktičar će planirati angažman tako da on bude obavljen na učinkovit način, uključujući i utvrđivanje opsega, vremenskog rasporeda i usmjerenja angažmana i određivanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega planiranih postupaka koje treba obaviti da bi se postigli ciljevi praktičara. (Vidjeti točke A86–A89.)
41. Praktičar će utvrditi jesu li kriteriji prikladni u okolnostima angažmana, uključujući i da imaju karakteristike navedene u točki 24(b)(ii).
42. Ako se otkrije, nakon što je angažman bio prihvaćen, da jedan ili više preduvjeta za angažman s izražavanjem uvjerenja nije ispunjen, praktičar će raspraviti pitanje s odgovarajućom strankom ili više njih i utvrditi će:
  - (a) može li se pitanje riješiti na praktičarevo zadovoljstvo;
  - (b) je li primjereno nastaviti s angažmanom; i
  - (c) da li, i ako je tako, kako priopćiti to pitanje u izvješću o uvjerenju.
43. Ako se otkrije, nakon što je angažman bio prihvaćen, da neki ili svi primjenjivi kriteriji nisu prikladni ili neka ili sva odnosna predmetna pitanja nisu primjerena za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktičar će razmotriti povlačenje iz angažmana, ako je ono moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. Ako praktičar nastavi s angažmanom, on će izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak ili suzdržati se od zaključka, već prema tome što je primjereno u danim okolnostima. (Vidjeti točke A90–A91.)

#### *Značajnost*

44. Praktičar će razmotriti značajnost kada (vidjeti točke A92–A100):
  - (a) planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i kada određuje vrste, vremenski raspored i opseg postupaka; i

- (b) ocjenjuje jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza.

*Razumijevanje odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana*

45. Praktičar će postaviti upite odgovarajućim strankama o tome:

- (a) imaju li oni saznanje o stvarnom namjernom pogrešnom prikazu, sumnji ili navodu da takav prikaz postoji ili o nesukladnosti sa zakonima i regulativama koje imaju učinak na informacije o predmetnom pitanju (vidjeti točku A101);
- (b) ima li odgovorna stranka službu unutarnje revizije i, ako ima, postaviti daljnje upite radi stjecanja razumijevanja o aktivnostima i glavnim nalazima službe unutarnje revizije u vezi s informacijama o predmetnom pitanju; i
- (c) je li odgovorna stranka koristila stručnjake u pripremanju informacija o predmetnom pitanju.

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
<p>46O. Praktičar će steći razumijevanje odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana dostatno da:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) omogućiti praktičaru da identificira područja ako je vjerojatnije da će nastati značajni pogrešni prikaz informacija o predmetnom pitanju; i</li> <li>(b) time, osigurava osnovu za oblikovanje i obavljanje postupaka za postupanje s područjima identificiranim u točki 46O(a) i za stjecanje ograničenog uvjerenja za podupiranje praktičarevog zaključka. (Vidjeti točke A101–A104, A107.)</li> </ul> <p>47O. U stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana prema točki 46O, praktičar će razmotriti proces korišten za pripremanje informacije o predmetnom pitanju. (Vidjeti točku A106.)</p>	<p>46R. Praktičar će steći razumijevanje odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana dostatno da:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) omogućiti praktičaru da identificira i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikaza u informacijama o predmetnom pitanju; i</li> <li>(b) time, osigurava osnovu za oblikovanje i obavljanje postupaka za reagiranje na procijenjene rizike i za stjecanje razumnog uvjerenja za podupiranje praktičareva zaključka. (Vidjeti točke A101–A103, A107.)</li> </ul> <p>47R. U stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana prema točki 46R, praktičar će steći razumijevanje internih kontrola nad pripremanjem informacije o predmetnom pitanju relevantnim za angažman. To uključuje ocjenjivanje oblikovanosti onih kontrola relevantnih za angažman i utvrđivanje jesu li bile implementirane obavljenim postupcima kao dodatak upitima osoblju odgovornom za informacije o predmetnom pitanju. (Vidjeti točku A105.)</p>

## Pribavljanje dokaza

### *Razmatranje rizika i reagiranja na rizike*

<b>Ograničeno uvjerenje</b>	<b>Razumno uvjerenje</b>
<p>48O. Temeljeno na praktičarevom razumijevanju (vidjeti točku 46O), praktičar će (vidjeti točke A108–A112):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) identificirati područja gdje je vjerojatnije da će nastati značajni pogrešni prikazi informacija o predmetnom pitanju; i</li> <li>(b) oblikovati i obaviti postupke kako bi postupio s područjima identificiranim u točki 48O(a) i stekao ograničeno uvjerenje da potkrijepi praktičarev zaključak.</li> </ul>	<p>48R. Temeljeno na praktičarevom razumijevanju (vidjeti točku 46R) praktičar će (vidjeti točke A108–A110):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) identificirati i procijeniti rizike značajnog pogrešnog prikaza u informacijama o predmetnom pitanju; i</li> <li>(b) oblikovati i obaviti postupke kako bi reagirao na procijenjene rizike i stekao razumno uvjerenje da potkrijepi praktičarev zaključak. Kao dopunu bilo kojim drugim postupcima koji su primjereni u okolnostima angažmana za informacije o predmetnom pitanju, praktičarevi postupci će uključiti i pribavljanje dostatnih i primjerenih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola nad informacijama o predmetnom pitanju ako: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) praktičareva procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza uključuje očekivanje da kontrole djeluju učinkovito, ili</li> <li>(ii) postupci različiti od testiranja kontrola ne mogu sami pružiti dostatne i primjerene dokaze.</li> </ul> </li> </ul>

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
<p>Određivanje jesu li dodatni postupci nužni u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja</p> <p>49O. Ako praktičar postane svjestan jednog ili više pitanja koja uzrokuju da vjeruje kako informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane, praktičar će oblikovati i obaviti dodatne postupke radi pribavljanja daljnjih dokaza sve do trenutka u kojem će moći (vidjeti točke A112–A117):</p> <p>(a) zaključiti kako nije vjerojatno da pitanje uzrokuje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane; ili</p> <p>(b) utvrditi da pitanje ili više njih uzrokuju da informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane.</p>	<p>Izmjena procjene rizika u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja</p> <p>49R. Praktičareva procjena rizika značajnog pogrešnog prikaza u informacijama o predmetnom pitanju može se izmijeniti tijekom odvijanja angažmana kako se pribavljaju dodatni dokazi. U okolnostima gdje praktičar pribavi dokaze koji su nedosljedni dokazima na kojima je praktičar početno temeljio procjenu rizika značajnog pogrešnog prikaza, praktičar će izmijeniti procjenu i modificirati planirane postupke u skladu s tim. (Vidjeti točku A112.)</p>

50. Kada oblikuje i obavlja postupke, praktičar će razmotriti relevantnost i pouzdanost informacija koje treba koristiti kao dokaz. Ako:

- (a) dokaz pribavljen iz jednog izvora nije dosljedan pribavljenom iz drugog izvora; ili
- (b) praktičar ima dvojbi oko pouzdanosti informacije koju treba koristiti kao dokaz,

praktičar će utvrditi koje su nužne promjene ili dodaci postupcima da bi se riješilo pitanje i razmotrit će učinak pitanja, ako ga ima, na druge aspekte angažmana.

51. Praktičar će kumulirati neispravljene pogrešne prikaze otkrivene tijekom angažmana različite od onih koji su očito trivijalni. (Vidjeti točke A118–A119.)

*Rad kojeg je obavio praktičarev stručnjak*

52. Ako se mora koristiti radom praktičarevog stručnjaka, praktičar će također (vidjeti točke A120–A124):
- (a) ocijeniti ima li praktičarev stručnjak nužne kompetentnosti, sposobnosti i objektivnost za praktičareve potrebe. U slučaju praktičarevog vanjskog stručnjaka, ocjena objektivnosti će uključiti upute u vezi s interesima i odnosima koji mogu stvoriti prijatnu objektivnost tog stručnjaka (vidjeti točke A125–A128);
  - (b) steći dostatno razumijevanje područja ekspertize praktičarevog stručnjaka (vidjeti točke A129–A130);
  - (c) dogovoriti s praktičarevim stručnjakom sadržaj opseg i ciljeve stručnjakovog rada (vidjeti točke A131–A132); i
  - (d) ocijeniti primjerenost rada praktičarevog stručnjaka za praktičareve potrebe. (Vidjeti točke A133–A134.)

*Rad kojeg je obavio drugi praktičar, stručnjak odgovorne stranke ili mjeritelj ili ocjenitelj ili unutarnji revizor (Vidjeti točku A135)*

53. Ako se treba koristiti radom drugog praktičara koristiti, praktičar će ocijeniti je li taj rad primjeren za praktičareve potrebe.
54. Ako su informacije koje mora koristiti kao dokaz pripremljene korištenjem radom stručnjaka odgovorne stranke ili mjeritelja ili ocjenitelja, praktičar će, do razine koja je nužna uzimajući u obzir važnost stručnjakovog rada za praktičareve potrebe:
- (a) ocijeniti kompetentnost, sposobnost i objektivnost tog stručnjaka;
  - (b) steći razumijevanje rada tog stručnjaka; i
  - (c) ocijeniti primjerenost stručnjakovog rada kao dokaza.
55. Ako se praktičar planira koristiti radom službe unutarnje revizije, praktičar će ocijeniti sljedeće:
- (a) razmjer u kojem organizacijski status službe unutarnje revizije i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost unutarnjih revizora;
  - (b) razinu kompetentnosti službe unutarnje revizije;
  - (c) primjenjuje li služba unutarnje revizije sustavni i disciplinirani pristup, uključujući i kontrolu kvalitete; i
  - (d) je li rad službe unutarnje revizije primjeren za svrhe angažmana.

*Pisane izjave*

56. Praktičar će zahtijevati od odgovarajuće stranke (ili stranaka) pisanu izjavu:
  - (a) da je ona pružila praktičaru sve informacije za koje je odgovarajuća stranka (ili stranke) svjesna da su relevantne za angažman (vidjeti točke A54–A55 i A136–A138);
  - (b) u kojoj se potvrđuje mjerenje ili ocjenjivanje odnosno predmetnog pitanja na temelju primjenjivih kriterija, uključujući i izjavu da su se sva relevantna pitanja odrazila u informacijama o predmetnom pitanju.
57. Ako, osim zahtijevanih izjava, praktičar utvrdi da je nužno dobiti jednu ili više pisanih izjava radi potkrepljivanja drugih dokaza relevantnih za informacije o predmetnom pitanju, praktičar će zahtijevati takve druge pisane izjave.
58. Ako se pisane izjave odnose na pitanja koja su značajna za informacije o predmetnom pitanju, praktičar će:
  - (a) ocijeniti njihovu razumnost i dosljednost spram drugih pribavljenih dokaza, uključujući i drugih izjava (usmenih ili pisanih); i
  - (b) razmotriti može li se očekivati od onoga koji daje izjave da je dobro informiran o određenim pitanjima.
59. Datum pisane izjave bit će što je bliže izvedivo, ali ne poslije, datuma izvješća o uvjerenju.

*Zahtijevane pisane izjave nisu pribavljene ili nisu pouzdane*

60. Ako jedna ili više zahtijevanih pisanih izjava nisu pribavljene ili praktičar zaključi da postoje dostatne dvojbe o kompetentnosti, integritetu, etičkim vrijednostima ili revnosti onih koji su dali pisane izjave, ili da pisane izjave iz drugih razloga nisu pouzdane, praktičar će (vidjeti točku A139):
  - (a) raspraviti pitanje s odgovarajućom strankom ili više njih;
  - (b) ponovno ocijeniti integritet onih od kojih su izjave zahtijevane ili primljene i ocijeniti učinak koji to može imati na pouzdanost izjava (usmenih ili pisanih) i dokaze u cjelini; i
  - (c) poduzeti odgovarajuće aktivnosti, uključujući i određivanje mogućeg učinka na zaključak u izvješću o uvjerenju.

## **Naknadni događaji**

61. Ako je relevantno za angažman, praktičar će razmotriti učinak na informacije o predmetnom pitanju i na izvješće s izražavanjem uvjerenja događaja do datuma izvješća o uvjerenju i reagirat će primjereno na činjenice koje postanu poznate praktičaru nakon datuma izvješća o uvjerenju, koje su, da su mu bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati da praktičar izmijeni izvješće s izražavanjem uvjerenja. Opseg razmatranja naknadnih događaja ovisi o mogućnosti da takvi događaji utječu na informacije o predmetnom pitanju i utječu na primjerenost praktičareva zaključka. Međutim, praktičar nema odgovornost da obavi bilo kakve postupke u vezi s informacijama o predmetnom pitanju nakon datuma izvješća o uvjerenju. (Vidjeti točke A140–A141.)

## **Ostale informacije**

62. Ako dokumenti koji sadrže informacije o predmetnom pitanju i izvješće s izražavanjem uvjerenja o njima uključuje ostale informacije, praktičar će čitati te ostale informacije kako bi otkrio značajne nedosljednosti, ako ih ima, spram informacija o predmetnom pitanju ili izvješća o uvjerenju i ako čitanjem tih ostalih informacija, praktičar (vidjeti točku A142):

- (a) otkrije značajnu nedosljednost između tih ostalih informacija i informacija o predmetnom pitanju ili izvješća o uvjerenju; ili
- (b) postane svjestan značajnog pogrešnog prikaza činjenice u tim ostalim informacijama koja nije povezana s pitanjima koja se pojavljuju u informacijama o predmetnom pitanju ili izvješću o uvjerenju,

praktičar će raspraviti pitanje s odgovarajućom strankom i poduzeti, kako bude primjereno, daljnje aktivnosti.

## **Opis primjenjivih kriterija**

63. Praktičar će ocijeniti da li se informacije o predmetnom pitanju primjereno pozivaju na ili opisuju primjenjive kriterije. (Vidjeti točke A143–A145.)

## **Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja**

64. Praktičar će ocijeniti dostatnost i primjerenost dokaza pribavljenih u kontekstu angažmana i, ako je nužno u okolnostima, pokušati pribaviti daljnje dokaze. Praktičar će razmotriti sve relevantne dokaze neovisno o tome čini li se da potvrđuju ili osporavaju mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija. Ako praktičar nije u mogućnosti pribaviti nužne daljnje dokaze, praktičar će razmotriti posljedice za praktičarev zaključak u točki 65. (Vidjeti točke A146–A152.)



65. Praktičar će formirati zaključak o tome jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza. U formiranju tog zaključka, praktičar će razmotriti praktičarev zaključak u točki 64. u vezi s dostatnošću i primjerenošću pribavljenih dokaza, kao i ocjenu o tome jesu li značajni neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili u zbroju. (Vidjeti točke A3 i A153–A154.)
66. Ako praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze, postoji ograničenje opsega i praktičar će, već prema tome što je primjereno, izraziti zaključak s rezervom, suzdržati se od zaključka ili povući se iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi. (Vidjeti točke A155–A157.)

### **Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja**

67. Izvješće s izražavanjem uvjerenja će biti u pisanom obliku i sadržavat će jasni izričaj praktičareva zaključka o informacijama o predmetnom pitanju. (Vidjeti točke A2, A158–A160.)
68. Praktičarev zaključak će biti jasno odvojen od informacija ili objašnjenja kojima nije namjera da utječu na praktičarev zaključak, uključujući bilo koje isticanje pitanja, ostalo pitanje, nalaze povezane sa određenim aspektima angažmana, preporuke ili dodatne informacije uključene u izvješće s izražavanjem uvjerenja. Korišteni tekst će jasno pokazati da isticanje pitanja, ostalo pitanje, preporuke ili dodatne informacije nisu namijenjene da umanje praktičarev zaključak. (Vidjeti točke A158–A160.)

### *Sadržaj izvješća o uvjerenju*

69. Izvješće o uvjerenju će uključiti, kao minimum, sljedeće osnovne elemente:
  - (a) naslov koji jasno navodi da je izvješće neovisno izvješće s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A161);
  - (b) naslovnik (vidjeti točku A162);
  - (c) identifikaciju ili opis razine uvjerenja koju je stekao praktičar, informacija o predmetnom pitanju i, ako je primjereno odnosno predmetno pitanje. Ako je praktičarev zaključak formuliran pojmovima iz izvještaja odgovarajuće stranke, taj izvještaj će se priložiti izvješću s izražavanjem uvjerenja, biti reproduciran u izvješću o izražavanju uvjerenja ili će se u izvješću o izražavanju uvjerenja pozvati na izvor koji je dostupan namjeravanim korisnicima (vidjeti točku A163);
  - (d) identifikaciju primjenjivih kriterija (vidjeti točku A164);

- (e) ako je odgovarajuće, opis bilo kojeg signifikantnog inherentnog ograničenja povezanog s mjerenjem ili ocjenjivanjem odnosnog predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija (vidjeti točku A165);
- (f) ako su primjenjivi kriteriji oblikovani za posebne svrhe, navod kojim se upozoravaju čitatelji na tu činjenicu i da, kao posljedica toga, informacije o predmetnom pitanju mogu biti neprikladne za drugu svrhu (vidjeti točke A166–A167);
- (g) navod radi identificiranja odgovorne stranke i mjeritelja ili ocjenitelja, ako su različiti, i radi opisa njihovih odgovornosti i praktičareve odgovornosti (vidjeti točku A168);
- (h) navod da je angažman obavljen u skladu s ovim MSIU-om ili, ako postoji MSIU specifičan za predmetno pitanje, s tim MSIU-om (vidjeti točke A169–A170);
- (i) navod da revizorsko društvo u kojem praktičar djeluje primjenjuje MSKK 1 ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve iz zakona ili regulative, koji su zahtjevni u jednakoj mjeri kao i MSKK 1. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, navod će identificirati primijenjene profesionalne zahtjeve ili zahtjeve iz zakona ili regulative, koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1 (vidjeti točku A171);
- (j) navod da praktičar postupa u skladu sa zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima IESBA Kodeksa ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima nametnutim zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao i Dio A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, navod će identificirati primijenjene profesionalne zahtjeve ili zahtjeve nametnute zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao i Dio A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A172);
- (k) informativni sažetak obavljenih poslova kao osnove za praktičarev zaključak. U slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja razumijevanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega obavljenih postupaka je ključno za razumijevanje praktičareva zaključka. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja u sažetku obavljenog rada će se navesti da:
  - (i) se postupci obavljeni u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju po vrstama i vremenskom rasporedu i manjeg su opsega nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja; i

- (ii) posljedično tome je razina stvorenog uvjerenja je u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja značajno manja nego što bi bila da je bio obavljen angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja (vidjeti točke A6, A173–A177);
- (l) praktičarev zaključak (vidjeti točke A2, A178–A180):
  - (i) ako je primjereno, zaključak će informirati namjeravane korisnike o kontekstu u kojem treba čitati praktičarev zaključak (vidjeti točku A179);
  - (ii) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, zaključak će biti izražen u pozitivnom obliku (vidjeti točku A178);
  - (iii) u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja zaključak će biti izražen u obliku koje priopćava je li, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, praktičaru skrenulo pozornost pitanje odnosno više njih da povjeruje kako je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana (vidjeti točku A180);
  - (iv) zaključak u (ii) ili (iii) bit će formuliran korištenjem primjerenih riječi za odnosno predmetno pitanje i primjenjive kriterije u danim okolnostima angažmana i biti će formuliran u smislu (vidjeti točku A181):
    - a. odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija;
    - b. informacija o predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili
    - c. izvještaja (izjave) koju su dale odgovarajuće stranke.
  - (v) ako praktičar izražava modificiran zaključak, izvješće s izražavanjem uvjerenja će sadržavati:
    - a. odjeljak koji pruža opis jednog ili više pitanja koje uzrokuje modifikaciju; i
    - b. odjeljak koji sadrži praktičarev modificirani zaključak (vidjeti točku A182);
- (m) praktičarev potpis (vidjeti točku A183);
- (n) datum izvješća o uvjerenju. Izvješće s izražavanjem uvjerenja neće se datirati prije datuma s kojim je praktičar pribavio dokaze na kojima se temelji praktičarev zaključak, uključujući i dokaz o tome da su ovlaštene osobe potvrdile da su preuzeli odgovornost za informacije o predmetnom pitanju (vidjeti točku A184);

- (o) lokaciju u jurisdikciji gdje praktičar posluje.

*Pozivanje na praktičarevog stručnjaka u izvješću o uvjerenju*

- 70. Ako se praktičar poziva na rad praktičarevog stručnjaka u izvješću o uvjerenju, tekst tog izvješća neće implicirati da je smanjena praktičareva odgovornost za zaključak izražen u tom izvješću zbog uključenosti tog stručnjaka. (Vidjeti točke A185–A187.)

*Izješće s izražavanjem uvjerenja propisano zakonom ili regulativom*

- 71. Ako se od praktičara zahtijeva korištenje zakonom ili regulativom određenog izgleda ili formulacije izvješća s izražavanjem uvjerenja, u izvješću s izražavanjem uvjerenju će se pozivati na ovaj ili druge MSIU-e samo ako izvješće s izražavanjem uvjerenja uključuje, kao minimum, svaki element naveden u točki 69.

**Nemodificirani i modificirani zaključci**

- 72. Praktičar će izraziti nemodificiran zaključak ako praktičar zaključiti:
  - (a) u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, da su informacije o predmetnom pitanju pripremljene, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim kriterijima; ili
  - (b) u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, da, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, praktičar nije uočio neko pitanje (ili više njih) koje bi uzrokovalo da praktičar vjeruje kako informacije o predmetnom pitanju nisu pripremljene, u svim značajnim aspektima, u skladu s primjenjivim kriterijima.
- 73. Ako praktičar smatra da je nužno:
  - (a) skrenuti pozornost namjeravanim korisnicima na pitanje prezentirano ili objavljeno u informacijama o predmetnom pitanju koje je, prema praktičarevoj prosudbi, od takve važnosti da je ključno da namjeravani korisnici razumiju informacije o predmetnom pitanju (točka za isticanje pitanja); ili
  - (b) priopćiti pitanje različito od onog koje je prezentirano ili objavljeno u informacijama o predmetnom pitanju koje je, prema praktičarevoj prosudbi, relevantno namjeravanim korisnicima u njihovom razumijevanju angažmana, praktičareve odgovornosti ili izvješća s izražavanjem uvjerenja (točka za ostala pitanja),

i ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar će to učiniti u točki u izvješću s izražavanjem uvjerenja, s odgovarajućim podnaslovom, u kojoj se jasno navodi da praktičarev zaključak nije modificiran u vezi s pitanjem. U slučaju točke za isticanje pitanja, takva točka će se odnositi samo

na informacije prezentirane ili objavljene u informacijama o predmetnom pitanju.

74. Praktičar će izraziti modificiran zaključak u sljedećim okolnostima:
- (a) ako, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, postoji ograničenje opsega i učinak pitanja bi bio značajan (vidjeti točku 66). U takvim slučajevima, praktičar će izraziti zaključak s rezervom ili suzdržati se od zaključka;
  - (b) ako je, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana. U takvim slučajevima, praktičar će izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak. (Vidjeti točku A190.)
75. Praktičar će izraziti zaključak s rezervom ako, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, učinci ili mogući učinci pitanja nisu toliko značajni i prožimajući da zahtijevaju negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka. Zaključak s rezervom će biti izražen korištenjem riječi “osim za” učinke ili moguće učinke pitanja na koje se odnosi rezerva. (Vidjeti točke A188–A189.)
76. Ako praktičar izražava modificiran zaključak zbog ograničenja opsega ali je također svjestan pitanja ili više njih koja uzrokuju da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane, praktičar će uključiti u izvješće s izražavanjem uvjerenja jasan opis i ograničenja opsega i pitanja koja uzrokuju da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane.
77. Ako izvještaj (izjava) odgovarajuće stranke (ili više njih) otkriva i ispravno opisuje da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana, praktičar će ili:
- (a) izraziti zaključak s rezervom ili negativni zaključak formuliran prema odnosnom predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili
  - (b) ako se posebno zahtijeva uvjetima angažmana da se zaključak formulira prema izvještaju (izjavi) koji su dale odgovarajuće stranke, izraziti pozitivan zaključak ali i uključiti točku za isticanje pitanja u izvješću s izražavanjem uvjerenju pozivajući se na izvještaj (izjavu) odgovarajuće stranke kojim se otkriva i ispravno opisuje da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana. (Vidjeti točku A191.)

#### **Ostale odgovornosti izvješćivanja**

78. Praktičar će razmotriti je li prema uvjetima angažmana i drugim okolnostima angažmana, praktičar uočio bilo koje pitanje o kojem treba

komunicirati s odgovornom strankom, mjeriteljem ili ocjeniteljem, klijentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili drugima. (Vidjeti točku A192.)

## Dokumentacija

79. Praktičar će pravodobno pripremiti dokumentaciju angažmana koja osigurava zapis osnove za izvješće s izražavanjem uvjerenja koji je dostatan i primjeren da omogućí iskusnom praktičaru, koji nije bio prije povezan s angažmanom, da razumije (vidjeti točke A193–A197):
  - (a) vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih postupaka kako bi se postigla sukladnost s relevantnim MSIU-om i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
  - (b) rezultate obavljenih postupaka i dobivenih dokaza; i
  - (c) signifikantna pitanja nastala tijekom angažmana, stvorene zaključke o njima i korištene signifikantne profesionalne prosudbe u stvaranju tih zaključaka.
80. Ako praktičar otkrije informacije koje nisu dosljedne praktičarevu konačnom zaključku u vezi sa signifikantnim pitanjem, praktičar će dokumentirati kako je postupio s nedosljednošću.
81. Praktičar će objediniti dokumentaciju angažmana u dosje angažmana i dovršiti administrativni proces objedinjavanja konačnog dosjea angažmana pravodobno nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja. (Vidjeti točke A198–A199.)
82. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog dosjea angažmana, praktičar neće izbrisati ili izbaciti dokumentaciju angažmana bilo koje vrste prije kraja razdoblja čuvanja. (Vidjeti točku A200.)
83. Ako praktičar utvrdi da je nužno izmijeniti postojeću dokumentaciju angažmana ili dodati novu dokumentaciju angažmana nakon što je bio objedinjen konačni dosje angažmana praktičar će, neovisno o sadržaju izmjena ili dodataka, dokumentirati:
  - (a) posebne razloge za stvaranje izmjena ili dodataka; i
  - (b) kada i tko ih je napravio i pregledao.

\*\*\*

## Primjena i ostali materijali s objašnjenjima

### Uvod (Vidjeti točku 6)

- A1. U savjetodavnom angažmanu, praktičar primjenjuje stručne vještine, obrazovanost, opažanja, iskustva i znanja. Savjetodavni angažmani uključuju analitički proces koji uobičajeno uključuje neku kombinaciju aktivnosti u vezi s: ustanovljivanjem ciljeva, pronalaženjem činjenica, definiranjem problema ili mogućnosti, ocjenjivanjem alternativa, stvaranjem preporuka, uključujući i za aktivnosti, komuniciranjem rezultata i ponekad implementiranjem i naknadnim istraživanjem. Izvješća (ako su izdana) su u pravilu u pisanom obliku u opsežnom obliku, tzv. dugoj formi. Obično je posao obavljen samo za uporabu i korist klijenta. Sadržaj i opseg rada se utvrđuje sporazumom između praktičara i klijenta. Svaka usluga koja ispunjava definiciju angažmana s izražavanjem uvjerenja nije savjetodavni angažman nego angažman s izražavanjem uvjerenja.

### Ciljevi

*Angažmani s informacijama o predmetnom pitanju koji obuhvaćaju brojne aspekte*  
(Vidjeti točke 10, 65, 69(1))

- A2. Ako se informacije o predmetnom pitanju sastoje od brojnih aspekata, odvojeni zaključci mogu se pružiti za svaki aspekt. Svaki od tih odvojenih zaključaka ne treba se odnositi na istu razinu uvjerenja. Točnije, svaki zaključak se izražava u obliku koji je odgovarajući ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Ako se pružaju odvojeni zaključci pozivi na ovaj MSIU u zaključku u izvješću s izražavanjem uvjerenja uključuju svaki zaključak.

### Definicije

*Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka u angažmanima s izražavanjem ograničenog i razumnog uvjerenja* (Vidjeti točku 12(a)(i))

- A3. Budući da je razina uvjerenja pribavljenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja niža nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, postupci koje praktičar obavlja u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrstama i vremenskom rasporedu i manjeg su opsega nego za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja. Glavne razlike između postupaka za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja uključuju:
- (a) naglasak stavljen na vrste različitih postupaka jer će se izvori dokaza vjerojatno razlikovati, ovisno o okolnostima angažmana. Na primjer, praktičar može prosuditi da je primjereno u danim okolnostima određenog angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja staviti

relativno veći naglasak na postavljanje upita osoblju subjekta i analitičke postupke i relativno manji naglasak, ako ga ima, na testiranje kontrola i pribavljanje dokaza iz vanjskih izvora nego što to može biti slučaj u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja;

- (b) u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može:
- odabrati manje stavki za ispitivanje; ili
  - obaviti manje postupaka (na primjer, obavljanje samo analitičkih postupaka u okolnostima kada, u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, bi bili obavljani i analitički postupci i drugi postupci).
- (c) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, analitički postupci obavljani kao reakcija na rizike angažmana uključuju razvijanje očekivanja koja su dovoljno precizna za otkrivanje značajnih pogrešnih prikaza. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, analitički postupci mogu biti oblikovani da potkrijepe očekivanja u vezi sa smjerom trendova, odnosa i pokazatelja a ne za otkrivanje pogrešnih prikaza s razinom preciznosti očekivanom u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja;
- (d) nadalje, ako su otkrivena značajna kolebanja, odnosi ili razlike, primjereni dokaz u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja može se pribaviti postavljanjem upita i razmatranjem primljenih odgovora u kontekstu poznatih okolnosti angažmana;
- (e) osim toga, kada poduzima analitičke postupke u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može, na primjer koristiti podatke koji su jače okrupnjeni, kao što su tromjesečni podaci umjesto mjesečnih ili koristiti podatke koji nisu podvrgnuti odvojenim postupcima da bi se testirala njihova pouzdanost u istoj mjeri u kojoj bi to bilo za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.

*Razina uvjerenja koja je smisljena (Vidjeti točke 12(a)(i)(b), 470)*

- A4. Razina uvjerenja koju praktičar planira steći uobičajeno nije podložna kvantificiranju i je li ona smisljena pitanje je za profesionalnu prosudbu praktičara što on treba utvrditi u danim okolnostima angažmana. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičar obavlja postupke koji su ograničeni u usporedbi s onima koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ali koji su, ipak, planirani da se dobije razina uvjerenja koja je smisljena. Da bi bila smisljena razina uvjerenja koju pruža praktičar vjerojatno je da ona povećava povjerenje namjeravanih



korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je očigledno viši od beznačajnog. (Vidjeti također točke A16–A18.)

- A5. Što je smisljeno uvjerenje, kroz raspon svih angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, može varirati od upravo nešto iznad uvjerenja da je vjerojatno kako će se povećati povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je očigledno viši od beznačajnog pa do onog nešto nižeg od razumnog uvjerenja. Što je smisljeno u određenom angažmanu predstavlja prosudbu unutar tog raspona koja ovisi o okolnostima angažmana, uključujući prosudbu o informacijskim potrebama namjeravanih korisnika kao grupe, kriterijima i odnosnom predmetnom pitanju angažmana.
- A6. Budući da varira razina uvjerenja koju praktičar stječe u angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičarevo izvješće sadrži informativni sažetak obavljenih postupaka, uvažavajući da je za razumijevanje praktičareva zaključka ključno razumijevanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega obavljenih postupaka. (Vidjeti točke 69(k) i A173–A177.)
- A7. Neki od čimbenika koji mogu biti relevantni u utvrđivanju što tvori smisljeno uvjerenje u određenom angažmanu uključuju, na primjer:
- karakteristike odnosnog predmetnog pitanja i kriterije te da li postoji neki relevantni MSIU specifičan za predmetno pitanje;
  - instrukcije ili druge pokazatelje od klijenta o vrsti uvjerenja koju klijent očekuje da će praktičar steći. Na primjer, uvjeti angažmana mogu navoditi određene postupke koje klijent smatra nužnim ili određene aspekte informacija o predmetnom pitanju na koje bi klijent volio da praktičar usmjeri postupke. Međutim, praktičar može razmotriti da se zahtijevaju drugi postupci radi pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza za stvaranje smislenog uvjerenja;
  - opće prihvaćene prakse, ako postoje, u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja za određene informacije o predmetnom pitanju ili slične ili povezane informacije o predmetnom pitanju;
  - informacijske potrebe namjeravanih korisnika kao grupe. Općenito, što su veće posljedice namjeravanim korisnicima od dobivanja neodgovarajućeg zaključka ako je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana, to je veće uvjerenje koje će biti potrebno kako bi im bilo smisljeno. Na primjer, u nekim slučajevima, posljedice namjeravanim korisnicima od dobivanja neodgovarajućeg zaključka mogu biti toliko velike da je potreban angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja kako bi praktičar stekao uvjerenje koje je smisljeno u tim okolnostima;

- očekivanje namjeravanih korisnika da će praktičar formirati zaključak s ograničenim uvjerenjem o informacijama o predmetnom pitanju unutar kratkog vremena i uz niske troškove.

*Primjeri potvrdnih angažmana (Vidjeti točku 12(a)(ii)(a))*

A8. Primjeri angažmana koji se mogu obavljati prema ovom MSIU uključuju:

- (a) održivost – angažman o održivosti uključuje stjecanje uvjerenja o izvješću kojeg je pripremio menadžment ili njihov stručnjak (mjeritelj ili ocjenitelj) o uspješnosti održivosti subjekta;
- (b) sukladnost sa zakonom ili regulativom – angažman o sukladnosti sa zakonom ili regulativom uključuje stjecanje uvjerenja o izvješću druge stranke (mjeritelja ili ocjenitelja) o sukladnosti s relevantnim zakonom ili regulativom;
- (c) omjer cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika – angažman o omjeru cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika uključuje stjecanje uvjerenja o mjerenju ili ocjenjivanju omjera cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika kojeg je obavila druga stranka (mjeritelj ili ocjenitelj).

*Vještine i tehnike izražavanja uvjerenja (Vidjeti točku 12(b))*

A9. Vještine i tehnike izražavanja uvjerenja uključuju:

- primjenu profesionalnog skepticizma i profesionalne prosudbe;
- planiranje i obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući pribavljanje i ocjenjivanje dokaza;
- razumijevanje informacijskih sustava i uloge i ograničenja internih kontrola;
- povezivanje razmatranja značajnosti i rizika angažmana s vrstama, vremenskim rasporedom i opsegom postupaka;
- primjenjivanje postupaka kako je primjereno u angažmanu (koji mogu uključiti upite, pregled, ponovno izračunavanje, ponovno izvođenje, promatranje, konfirmiranje i analitičke postupke); i
- prakse sustavnog dokumentiranja i vještinu pisanja izvješća s izražavanjem uvjerenja.

*Kriteriji (Vidjeti točku 12(c), Dodatak)*

A10. Prikladni kriteriji se zahtijevaju za razumno dosljedna mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja u kontekstu profesionalne prosudbe. Bez referentnog okvira kojeg osiguravaju prikladni kriteriji, svaki

zaključak je nezaštićen od osobnog tumačenja i pogrešnog shvaćanja. Prikladni kriterij je osjetljiv spram konteksta, tj. utvrđuje se u kontekstu okolnosti angažmana. Čak i za isto odnosno predmetno pitanje mogu postojati različiti kriteriji koji će proizvesti različita mjerenja ili ocjenjivanja. Na primjer, mjeritelj ili ocjenitelj može odabrati kao jedan od kriterija za odnosno predmetno pitanje zadovoljstvo kupaca, broj pritužbi kupaca riješenih na potvrđeno zadovoljstvo kupaca; drugi mjeritelj ili ocjenitelj može odabrati broj ponovljenih kupnji u tromjesečnom razdoblju nakon početne kupovine. Na prikladnost kriterija ne utječe razina uvjerenja, tj. ako su kriteriji neprikladni za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, oni su također neprikladni za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obratno. Prikladni kriteriji uključuju, ako je relevantno, kriterije za prezentaciju i objavu.

*Rizik angažmana* (Vidjeti točku 12(f))

- A11. Rizik angažmana ne odnosi se na, ili uključuje, praktičareve poslovne rizike, kao što su gubitak iz sudskog spora, negativni publicitet ili drugi događaji nastali u vezi s određenim informacijama o predmetnom pitanju.
- A12. Općenito, rizik angažmana može se reprezentirati sljedećim komponentama, iako sve od tih komponenti ne moraju nužno biti prisutne ili važne za svaki angažman s izražavanjem uvjerenja:
- (a) rizici na koje praktičar ne utječe izravno, koji se za uzvrat sastoje od:
    - (i) podložnost informacija o predmetnom pitanju značajnim pogrešnim prikazima prije razmatranja bilo kojih povezanih kontrola koje su primijenile odgovarajuće stranke (inherentni rizik); i
    - (ii) rizik da značajni pogrešni prikaz koji je nastao u informacijama o predmetnom pitanju neće biti spriječen, ili pravodobno otkriven i ispravljen internim kontrolama odgovarajuće stranke (kontrolni rizik); i
  - (b) rizik na koji praktičar izravno utječe, a to je rizik da postupci koje je obavio praktičar neće otkriti značajni pogrešni prikaz (rizik neotkrivanja).
- A13. Na stupanj do kojeg je svaka od tih komponenti relevantna za angažman utječu okolnosti angažmana, osobito:
- sadržaj odnosno predmetnog pitanja i informacija o predmetnom pitanju. Na primjer, koncept kontrolnog rizika može biti puno korisniji ako je odnosno predmetno pitanje povezano s pripremanjem informacija o subjektovoj uspješnosti nego ako je povezano s informacijama o učinkovitosti kontrola ili postojanju fizičkih uvjeta;

- je li bio obavljen angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Na primjer, u angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može često odlučiti da će pribaviti dokaze na načine različite od testiranja kontrola, u kojem slučaju može razmatranje kontrolnog rizika biti manje relevantno nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja o istim informacijama o predmetnom pitanju.

Razmatranje rizika je pitanje za profesionalnu prosudbu, više nego pitanje koje se može precizno mjeriti.

A14. Smanjivanje rizika angažmana na nulu je vrlo rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano i zato je “razumno uvjerenje” niže od apsolutnog uvjerenja, kao posljedica čimbenika kao što su sljedeći:

- korištenja selektivnog testiranja;
- inherentnih ograničenja internih kontrola;
- činjenice da mnogi od dokaza dostupnih praktičaru stvaraju dojam prije nego što su odlučujući;
- korištenja profesionalne prosudbe u pribavljanju i ocjenjivanju dokaza i formiranja zaključaka temeljenih na tim dokazima;
- u nekim slučajevima, karakteristike odnosnog predmetnog pitanja ako se ocjenjuju ili mjere primjenom kriterija.

*Klijent* (Vidjeti točku 12(g), Dodatak)

A15. Klijent može biti, u različitim okolnostima, menadžment, oni koji su zaduženi za upravljanje odgovornom strankom, zakonodavno tijelo, namjeravani korisnici, mjeritelj ili ocjenitelj, ili različita treća stranka ili više njih.

*Namjeravani korisnici* (Vidjeti točku 12(m), Dodatak)

A16. U nekim slučajevima, mogu postojati namjeravani korisnici različiti od onih na koje je naslovljeno izvješće s izražavanjem uvjerenja. Praktičar može biti u situaciji da ne može identificirati sve koji će čitati izvješće s izražavanjem uvjerenja, osobito ako velik broj ljudi ima pristup izvješću. U takvim slučajevima, osobito ako je vjerojatno da će mogući korisnici imati širok raspon interesa spram odnosnog predmetnog pitanja, namjeravani korisnici mogu biti ograničeni na glavne dionike sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici mogu biti identificirani na različite načine, na primjer, sporazumom između praktičara i odgovorne stranke ili klijenta ili zakonom ili regulativom.

A17. Namjeravani korisnici ili njihovi predstavnici mogu biti izravno uključeni s praktičarem i odgovornom strankom (i klijentom ako je različit) u utvrđivanju zahtjeva angažmana. Međutim, neovisno o uključenosti drugih i

za razliku od angažmana s dogovorenim postupcima (koji uključuju izvješćivanje činjeničnih nalaza temeljeno na postupcima dogovorenim s klijentom i bilo kojom odgovarajućom trećom strankom, a ne zaključka):

- (a) praktičar je odgovoran za određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka; i
- (b) praktičar može trebati obaviti dodatne postupke ako praktičar spozna informacije koje se značajno razlikuju od onih na kojima se temeljilo određivanje planiranih postupaka. (Vidjeti točke A115–A117.)

A18. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici (na primjer, bankari i regulatori) nameću zahtjeve ili zahtijevaju da odgovarajuće stranke dogovore obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja za posebnu svrhu. Ako se u angažmanima koriste kriteriji koji su oblikovani za posebnu svrhu, točka 69(f) zahtijeva navod kojim se upozoravaju čitatelji na tu činjenicu. Osim toga, praktičar može smatrati da je primjereno navesti da je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana, to se može postići ograničavanjem distribucije ili uporabe izvješća s izražavanjem uvjerenja. (Vidjeti točke A166–A167.)

*Informacije o predmetnom pitanju* (Vidjeti točku 12(x), Dodatak)

A19. U nekim slučajevima, informacija o predmetnom pitanju može biti navod koji ocjenjuje neki aspekte procesa ili izvedbe ili sukladnosti u odnosu na kriterije. Na primjer, “Interne kontrole društva ABC djeluju učinkovito prema XYZ kriterijima tijekom razdoblja ...” ili “Struktura upravljanja društva ABC podudara se s kriterijima XYZ tijekom razdoblja ...”.

*Odgovarajuća(e) stranka(e)* (Vidjeti točku 13, Dodatak)

A20. Uloge koje imaju odgovorna stranka, mjeritelj ili ocjenitelj i klijent mogu varirati. (Vidjeti točku A37.) Također, strukture rukovođenja i upravljanja variraju prema jurisdikcijama i prema subjektima, odražavajući utjecaje kao što su različite kulturološke i pravne pozadine, veličina i karakteristike vlasništva. Takve razlike uzrokuju da nije moguće MSIU-ima specificirati za sve angažmane osobe koje praktičar treba ispitivati, tražiti od njih izjave ili drugačije s njima komunicirati u svim okolnostima. U nekim slučajevima, na primjer, ako su odgovarajuće stranke samo dio cjelovitog pravnog subjekta, prepoznavanje odgovarajućeg menadžmentskog osoblja ili onih koji su zaduženi za upravljanje zahtijevat će korištenje profesionalne prosudbe kako bi se utvrdilo koje osobe imaju odgovarajuće odgovornosti za predmetna pitanja, i saznanja o njima.

## Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU

*Sukladnost sa standardima koji su relevantni za angažman (Vidjeti točke 1, 5, 15)*

- A21. Ovaj MSIU uključuje zahtjeve koji se primjenjuju na angažmane s izražavanjem uvjerenja<sup>4</sup> (različite od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije), uključujući angažmane u skladu s MSIU koji su specifični za predmetno pitanje. U nekim slučajevima, MSIU specifičan za predmetno pitanje je također relevantan za angažman. MSIU specifičan za predmetno pitanje je relevantan za angažman kada je MSIU na snazi, predmetno pitanje MSIU-a je relevantno za angažman i postoje okolnosti kojima se bavi MSIU.
- A22. MRevS-ovi i MSU-i napisani su za revizije i uvide u povijesne financijske informacije i ne primjenjuju se u drugim angažmanima s izražavanjem uvjerenja. Međutim, oni mogu pružiti upute praktičaru općenito u vezi s procesom angažmana u obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s ovim MSIU.

*Tekst MSIU (Vidjeti točke 12, 16)*

A23. MSIU sadrži ciljeve praktičara u primjenjivanju MSIU-a i zahtjeve oblikovane da omogućе praktičaru ispuniti te ciljeve. Osim toga, oni sadrže povezane upute u obliku materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima, uvodni materijal koji daje kontekst relevantan za ispravno razumijevanje MSIU-a i definicije.

A24. Ciljevi u MSIU osiguravaju kontekst u kojem su postavljeni zahtjevi MSIU-a i namjera im je da pomognu u:

- (a) stjecanju razumijevanja onoga što se treba postići; i
- (b) odlučivanju treba li više biti učinjeno da se postignu ciljevi.

Ispravnom praktičarevom primjenom zahtjeva MSIU-a očekuje se da će se osigurati dostatna osnova za praktičarevo postizanje ciljeva. Međutim, budući da okolnosti angažmana s izražavanjem uvjerenja vrlo variraju i sve se takve okolnosti ne mogu anticipirati u MSIU, praktičar je odgovoran za određivanje postupaka nužnih za ispunjavanje zahtjeva relevantnog MSIU-a i postizanje ciljeva navedenih u njemu. U okolnostima angažmana, mogu postojati određena pitanja koja zahtijevaju da praktičar obavi postupke povrh onih zahtijevanih relevantnim MSIU-om kako bi se ispuni ciljevi navedeni u tom MSIU.

A25. Zahtjevi MSIU-a su izraženi korištenjem riječi “će”.

---

<sup>4</sup> Ovaj MSIU sadrži zahtjeve i odredbe za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima specifične za potvrdne angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i potvrdne angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Ovaj MSIU se može također primijeniti na izravne angažmane s razumnim i ograničenim uvjerenjem, prilagođeno i dopunjeno kako je nužno u okolnostima angažmana.

A26. Ako je nužno, materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima pružaju daljnja objašnjenja zahtjeva i upute za njihovo ispunjavanje. Osobito, oni mogu:

- (a) preciznije objašnjavati što zahtjev znači ili na što je namijenjen da se odnosi; i
- (b) uključiti primjere koji mogu biti primjereni u okolnostima.

Iako takve upute same po sebi ne nameću zahtjev, relevantne su za ispravnu primjenu zahtjeva. Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima mogu također pružiti pozadinske informacije o pitanjima kojima se bavi neki MSIU. Ako je primjereno, dodatna razmatranja specifična za revizijske organizacije javnog sektora ili manja revizorska društva uključena su unutar materijala za primjenu i ostalih materijala s objašnjenjima. Ta dodatna razmatranja pomažu u primjeni zahtjeva u MSIU. Međutim, oni ne ograničavaju ili smanjuju odgovornost praktičara da primijeni i postupi u skladu sa zahtjevima u MSIU.

A27. Definicije su sadržane u MSIU da pomognu dosljednu primjenu i tumačenje MSIU i nije im namjena da ponište definicije koje mogu biti ustanovljene za druge svrhe, zakonom, regulativama ili na drugi način.

A28. Dodaci tvore dio materijala „Primjena i ostali materijali s objašnjenjima“. Svrha i namjeravana uporaba dodataka jesu objašnjeni u tekstu relevantnog MSIU-a ili unutar naslova i uvoda samog dodatka.

Sukladnost s relevantnim zahtjevima (Vidjeti točku 17)

A29. Iako se neki postupci zahtijevaju samo za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja, oni mogu ipak biti primjereni u nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

**Etički zahtjevi** (Vidjeti točke 3(a), 20, 22(a))

A30. Dio A IESBA Kodeksa ustanovljuje sljedeća temeljna načela za koje se zahtijeva da ih se praktičar pridržava:

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

A31. Dio A IESBA Kodeksa također osigurava konceptualni okvir profesionalnom računovođi radi primjene u:

- (a) prepoznavanju prijetnji pridržavanju temeljnih načela. Prijetnje spadaju u jednu ili više od sljedećih kategorija:
- (i) osobni interes;
  - (ii) samopregled;
  - (iii) zagovaranje;
  - (iv) zbliženost; i
  - (v) zastrašenost;
- (b) ocjenjivanju važnosti otkrivenih prijetnji; i
- (c) primjeni zaštita, ako su nužne, za eliminiranje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu. Zaštite su nužne ako profesionalni računovođa utvrdi da prijetnje nisu na razini na kojoj bi razumna i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, važući sve posebne činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, da nije kompromitirana sukladnost s temeljnim načelima.

A32. Dio B IESBA Kodeksa opisuje kako se konceptualni okvir iz Dijela A primjenjuje u određenim situacijama na profesionalnog računovođu u javnoj praksi, uključujući:

- profesionalno imenovanje;
- sukobe interesa;
- druga mišljenja;
- naknade i druge vrste nagrađivanja;
- marketing profesionalnih usluga;
- darove i ugošćivanje;
- čuvanje klijentove imovine;
- objektivnost; i
- neovisnost.

A33. IESBA Kodeks definira neovisnost kao onu koja obuhvaća neovisnost mišljenja i neovisnost u nastupu. Neovisnost štiti mogućnost da se formira zaključak o uvjerenju bez da na njega utječu utjecaji koji mogu kompromitirati taj zaključak. Neovisnost povećava mogućnost da se djeluje s integritetom, bude objektivan i održava stav s profesionalnim skepticizmom. Pitanja u vezi s neovisnošću s kojima se bavi IESBA Kodeks uključuju:

- financijske interese;



- zajmove i garancije;
- poslovne odnose;
- obiteljske i osobne odnose;
- zapošljavanje u klijentima za koje se izražava uvjerenje;
- nedavno djelovanje u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
- rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta za kojeg se izražava uvjerenje;
- duga povezanost iskusnijeg osoblja s klijentima za koje se izražava uvjerenje;
- pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima za koje se izražava uvjerenje;
- naknade (relativna veličina, dospjele i uvjetovane naknade);
- darovi i ugošćivanje; i
- stvarni ili izgledni sudski spor.

A34. Profesionalni zahtjevi ili zahtjevi nametnuti zakonom ili regulativom su barem jednako zahtjevni koliko i Dio A i Dio B IESBA Kodeksa u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja ako uređuju sva pitanja navedena u točkama A30–A33 i nameću obveze kojima se postižu ciljevi zahtjeva navedenih u Dijelovima A i B IESBA Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja.

### **Prihvatanje i zadržavanje**

*Preduvjeti za angažman (Vidjeti točku 24)*

A35. U okruženju javnog sektora, može se pretpostaviti za neke preduvjete za angažman s izražavanjem uvjerenja da postoje, na primjer:

- (a) pretpostavlja se da su uloge i odgovornosti revizijskih organizacija javnog sektora i državnih subjekata obuhvaćenih angažmanom s izražavanjem uvjerenja primjerene jer su općenito propisane zakonodavstvom;
- (b) često je u zakonodavstvu propisano pravo revizijskih organizacija javnog sektora da pristupe informacijama nužnim da obave angažman;
- (c) obično se zakonodavstvom zahtijeva da praktičarev zaključak, u obliku primjerenom ili za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, bude sadržan u pisanom izvješću; i

(d) obično postoji racionalna svrha jer je angažman propisan zakonodavstvom.

A36. Ako prikladni kriteriji nisu dostupni za cijelo odnosno predmetno pitanje ali praktičar može identificirati jedan ili više aspekata odnosnog predmetnog pitanja za koje su ti kriteriji prikladni, tada može biti obavljen angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi s tim aspektom odnosnog predmetnog pitanja uzetog samog po sebi. U takvim slučajevima, u izvješću s izražavanjem uvjerenja može trebati pojasniti da se izvješće ne odnosi na izvorno odnosno predmetno pitanje u njegovoj cijelosti.

Uloge i odgovornosti (Vidjeti točke 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), i Dodatak)

A37. Svi angažmani s izražavanjem uvjerenja imaju barem tri stranke: odgovornu stranku, praktičara i namjeravane korisnike. U mnogim angažmanima potvrđivanja, odgovorna stranka može također biti mjeritelj ili ocjenitelj i klijent. Vidjeti Dodatak u kojem se razmatra kako je svaka od tih uloga povezana s angažmanom s izražavanjem uvjerenja.

A38. Dokaz da postoji odgovarajuća povezanost u vezi s odgovornošću za odnosno predmetno pitanje može se dobiti kroz potvrdu koju daje odgovorna stranka. Takvo potvrđivanje također ustanovljuje osnovu za zajedničko razumijevanje odgovornosti odgovorne stranke i praktičara. Pisano potvrđivanje je najprimjereniji oblik dokumentiranja razumijevanja odgovorne stranke. U slučaju nepostojanja pisanog potvrđivanja odgovornosti, još uvijek može biti odgovarajuće da praktičar prihvati angažman ako, na primjer, drugi izvori kao što je zakonodavstvo ili ugovor navodi odgovornost. U ostalim slučajevima, može biti primjereno odbiti angažman, ili objaviti okolnosti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

A39. Mjeritelj ili ocjenitelj je odgovoran za raspolaganje razumnom osnovom za informacije o predmetnom pitanju. Što tvori razumnu osnovu ovisit će o vrsti odnosnog predmetnog pitanja i drugim okolnostima angažmana. U nekim slučajevima, može biti potreban formaliziran proces s opsežnim internim kontrolama da bi se osigurala za mjeritelja ili ocjenitelja razumna osnova da su informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza. Činjenica da će praktičar izvijestiti o informacijama o predmetnom pitanju nije zamjena za mjeriteljeve ili ocjeniteljeve vlastite procese za raspolaganje razumnom osnovom za informacije o predmetnom pitanju.

Primjerenost odnosnog predmetnog pitanja (Vidjeti točku 24(b)(i))

A40. Primjereno odnosnog predmetnog pitanja može se identificirati i moguće ga je dosljedno mjeriti ili ocjenjivati primjenom primjenjivih kriterija tako da posljedичne informacije o predmetnom pitanju mogu biti podvrgnute postupcima pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza da potkrijepe

zaključak s razumnim uvjerenjem ili zaključak s ograničenim uvjerenjem, već prema tome koji je odgovarajući.

- A41. Na primjerenost odnosnog predmetnog pitanja ne utječe razina uvjerenja, tj. ako odnosno predmetno pitanje nije primjereno za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, ono također nije primjereno za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obratno.
- A42. Različita odnosna predmetna pitanja imaju različite karakteristike, uključujući stupanj u kojem su informacije o pitanju kvalitativne odnosno kvantitativne, objektivne odnosno subjektivne, povijesne odnosno prospektivne i odnose se na vremensku točku ili obuhvaćaju razdoblje. Takve karakteristike utječu na:
- (a) preciznost s kojom se odnosno predmetno pitanje može mjeriti ili ocijeniti primjenom kriterija; i
  - (b) uvjerljivost dostupnih dokaza.
- A43. Prepoznavanje takvih karakteristika i razmatranje njihovih učinaka pomaže praktičaru kada procjenjuje prikladnost odnosnog predmetnog pitanja i također u utvrđivanju sadržaja izvješća s izražavanjem uvjerenja. (Vidjeti točku A163.)
- A44. U nekim slučajevima, angažman s izražavanjem uvjerenja može se odnositi samo na dio šireg odnosnog predmetnog pitanja. Na primjer, praktičar može biti angažiran da izvijesti o jednom aspektu subjektovog doprinosa održivom razvoju, kao što je određeni broj programa koje provodi subjekt koji imaju pozitivne ishode na okoliš. U utvrđivanju pokazuje li u takvim slučajevima angažman obilježje koje upućuje na postojanje primjerenog odnosnog predmetnog pitanja, može biti odgovarajuće da praktičar razmotri je li vjerojatno da informacije o aspektima o kojima se traži od praktičara da izvijesti ispunjavaju informacijske potrebe namjeravanih korisnika kao grupe i također kako će biti prezentirane i distribuirane informacije o predmetnom pitanju, na primjer, postoji li više značajnih programa s manje povoljnim ishodima o kojima subjekt ne izvješćuje.

Prikladnost i dostupnost kriterija

Prikladnost kriterija (Vidjeti točku 24(b)(ii))

A45. Prikladni kriteriji imaju sljedeće karakteristike:

- (a) relevantnost: relevantni kriteriji imaju za posljedicu informacije o predmetnom pitanju koje pomažu namjeravanim korisnicima u donošenju odluka;
- (b) potpunost: kriteriji su potpuni ako informacije o predmetnom pitanju pripremljene u skladu s njima ne izostavljaju relevantne čimbenike za koje se može razumno očekivati da utječu na odluke namjeravanih

korisnika donijete na osnovi tih informacija o predmetnom pitanju. Kompletne kriterije uključuju, ako je relevantno, mjera za prezentaciju i objave;

- (c) pouzdanost: pouzdane kriterije dopuštaju razumno dosljedna mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmetnog pitanja uključujući, ako je relevantno, prezentiranje i objavljivanje, ako ih koriste različiti praktičari u sličnim okolnostima;
- (d) neutralnost: neutralne kriterije imaju za posljedicu informacije o predmetnom pitanju koje su bez pristranosti kako je primjereno u okolnostima angažmana;
- (e) razumljivost: razumljive kriterije imaju za posljedicu informacije o predmetnom pitanju koje mogu biti razumljive namjeranim korisnicima.

A46. Nejasni opisi očekivanja ili prosudbi iskustava pojedinca ne predstavljaju prikladne kriterije.

A47. Prikladnost kriterija za određeni angažman ovisi o tome odražavaju li oni prethodno navedene karakteristike. Relativna važnost svake karakteristike za određeni angažman je pitanje za profesionalnu prosudbu. Nadalje, kriterije mogu biti prikladni za određeni skup okolnosti angažmana, ali ne moraju biti prikladni za drugačiji skup okolnosti angažmana. Na primjer, izvješćivanje vlada ili regulatora može zahtijevati korištenje određenog skupa kriterija, ali ti kriteriji mogu biti neprikladni za širu grupu korisnika.

A48. Kriterije mogu biti odabrane ili razvijene na različite načine, na primjer, mogu biti:

- ugrađeni u zakon ili regulativu;
- izdani od ovlaštenih ili priznatih tijela stručnjaka koji primjenjuju transparentni proces donošenja;
- razvijeni zajednički od strane grupe koja ne primjenjuje transparentni proces donošenja;
- objavljeni u znanstvenim časopisima ili knjigama;
- razvijeni za prodaju kao intelektualno vlasništvo;
- posebno oblikovani za svrhu pripremanja informacija o predmetnom pitanju u određenim okolnostima angažmana.

Način na koji su kriterije razvijene može utjecati na posao kojeg praktičar obavlja radi procjene njihove prikladnosti.

A49. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa propisuje kriterije koje treba koristiti za angažman. U odsutnosti pokazatelja koji bi ukazivali na suprotno,

za takve kriterije se pretpostavlja da su prikladni, jer su kriterije izdala ovlaštena ili priznata tijela stručnjaka koji primjenjuju transparentne procese ako su relevantni za informacijske potrebe namjeravanih korisnika. Takvi kriteriji su poznati kao ustanovljeni kriteriji. Čak ako postoje ustanovljeni kriteriji za odnosno predmetno pitanje, određeni korisnici mogu dogovoriti druge kriterije za njihove posebne svrhe. Na primjer, različiti okviri mogu se koristiti kao ustanovljeni kriteriji za ocjenjivanja učinkovitosti internih kontrola. Određeni korisnici mogu, međutim, razviti detaljniji skup kriterija koji ispunjava njihove posebne informacijske potrebe u vezi s, na primjer, bonitetnim nadzorom. U takvim slučajevima, izvješće s izražavanjem uvjerenja:

- (a) upozorava čitatelje da su informacije o predmetnom pitanju pripremljene u skladu s kriterijima za posebnu svrhu i da, kao posljedica toga, informacije o predmetnom pitanju ne moraju biti prikladne za drugu svrhu (vidjeti točku 69(f)); i
- (b) može navoditi, ako je relevantno za okolnosti angažmana, da kriteriji nisu propisani zakonom ili regulativom ili ih nisu izdala ovlaštena ili priznata tijela stručnjaka koji primjenjuju transparentni proces donošenja.

A50. Ako su kriteriji posebno oblikovani za svrhu pripremanja informacija o predmetnom pitanju u određenim okolnostima angažmana, oni nisu prikladni ako imaju za posljedicu informaciju o predmetnom pitanju ili izvješće s izražavanjem uvjerenja koje dovodi u zabludu namjeravane korisnike. Poželjno je da namjeravani korisnici ili klijent potvrde da su posebno razvijeni kriteriji prikladni za svrhe namjeravanih korisnika. Odsutnost takve potvrde može utjecati na ono što treba učiniti radi procjene prikladnosti kriterija i informacije o kriterijima pružene u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Dostupnost kriterija (Vidjeti točku 24(b)(iii))

A51. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im se dopustilo da razumiju način na koji je odnosno predmetno pitanje bilo mjereno ili ocjenjivano. Dostupnost kriterija namjeravanim korisnicima postiže se na jedan ili više od sljedećih načina:

- (a) javnom dostupnošću;
- (b) kroz uključivanje na jasan način u prezentaciju informacije o predmetnom pitanju;
- (c) kroz uključivanje na jasan način u izvješću s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A164);
- (d) općom prihvaćenošću, na primjer kriterij za mjerenje vremena u satima i minutama.

A52. Kriteriji mogu također biti dostupni samo namjeravanim korisnicima, na primjer uvjeti ugovora ili kriteriji koje je objavila industrijska grupacija i dostupni su samo onima iz industrije jer su relevantni samo za posebnu svrhu. Ako je to slučaj, točka 69(f) zahtijeva izjavu kojom se čitatelji upozoravaju na tu činjenicu. Osim toga, praktičar može smatrati da je primjerno navesti da je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno isključivo za određene korisnike. (Vidjeti točke A166–A167.)

Pristup dokazima (Vidjeti točku 24(b)(iv))

Količina i kvaliteta dostupnih dokaza

A53. Na količinu ili kvalitetu dostupnih dokaza imaju učinak:

- (a) karakteristike odnosno predmetnog pitanja ili informacija o predmetnom pitanju. Na primjer, manje objektivni dokazi mogu se očekivati ako je informacija o predmetnom pitanju orijentirana na budućnost više nego na prošlost; i
- (b) druge okolnosti, kao što je slučaj kada dokazi za koje bi se razumno očekivalo da postoje nisu dostupni zbog, na primjer, vremena praktičarevog imenovanja, subjektive politike čuvanja dokumentacije, neodgovarajućih informacijskih sustava ili ograničenja koje nametne odgovorna stranka.

Uobičajeno je da su dokazi više uvjeravajući nego zaključujući.

Pristup evidencijama (Vidjeti točku 56)

A54. Traženje suglasnosti odgovarajuće stranke (ili više njih) da potvrdi i razumije svoje odgovornosti te da osigura praktičaru ono što je niže navedeno i što može pomoći praktičaru u utvrđivanju da li angažman pokazuje karakteristiku pristupa dokazima:

- (a) pristup svim informacijama za koje je odgovarajuća stranka svjesna da su relevantne za pripremanje informacija o predmetnom pitanju kao što su evidencije, dokumentacija i druga pitanja;
- (b) dodatne informacije koje praktičar može zahtijevati od odgovarajuće stranke (ili od više njih) za svrhe angažmana; i
- (c) neograničeni pristup osobama odgovarajuće stranke za koje praktičar utvrdi da je od njih nužno pribaviti dokaze.

A55. Priroda odnosa između odgovorne stranke, mjeritelja ili ocjenitelja i klijenta može utjecati na praktičarevu mogućnost da pristupi evidencijama, dokumentaciji i ostalim informacijama koje praktičar može zahtijevati kao dokaze da dovrši angažman. Priroda takvih odnosa može stoga biti relevantna za razmatranje kada se određuje hoće li se prihvatiti angažman ili neće.

Primjeri nekih okolnosti u kojima priroda tih odnosa može biti problematična su uključeni u točki A139.

Racionalna svrha (Vidjeti točku 24(b)(vi))

A56. U utvrđivanju ima li angažman racionalnu svrhu, relevantna razmatranja mogu uključiti sljedeće:

- namjeravani korisnici informacije o predmetnom pitanju i izvješća s izražavanjem uvjerenja (osobito, ako su kriteriji oblikovani za posebnu svrhu). Daljnje razmatranje je vjerojatnost da informacije o predmetnom pitanju i izvješća s izražavanjem uvjerenja budu korištena ili distribuirana širem krugu nego što su namjeravani korisnici;
- očekuje li se da će aspekti informacije o predmetnom pitanju biti isključeni iz angažmana s izražavanjem uvjerenja i razlog za njihovo isključivanje;
- karakteristike odnosa između odgovorne stranke, mjeritelja ili ocjenitelja i klijenta, na primjer, ako mjeritelj ili ocjenitelj nije odgovorna stranka, je li odgovorna stranka suglasna s korištenjem informacije o predmetnom pitanju i hoće li imati mogućnost pregledati informacije o predmetnom pitanju prije nego što postanu dostupne namjeravanim korisnicima ili distribuirati komentare s informacijama o predmetnom pitanju;
- tko je odabrao kriterije koji se trebaju koristiti za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja i koji je stupanj prosudbe i prostora za pristranost u njihovom primjenjivanju. Angažman će vjerojatnije imati racionalnu svrhu ako namjeravani korisnici odabiru ili su uključeni u odabiranje kriterija;
- bilo koje signifikantno ograničavanje opsega praktičarevog rada;
- vjeruje li praktičar da klijent namjerava na neprimjereni način povezati praktičarevo ime s odnosnim predmetnim pitanjem ili informacijama o predmetnom pitanju.

*Dogovaranje uvjeta angažmana (Vidjeti točku 27)*

A57. U interesu i klijenta i praktičara je da praktičar priopći u pisanom obliku dogovorene uvjete angažmana prije započinjanja angažmana kako bi to pomoglo izbjegavanju nesporazuma. Forma i sadržaj pisanog sporazuma ili ugovora razlikovat će se prema okolnostima angažmana. Na primjer, ako zakon ili regulativa propisuje dovoljno detaljno uvjete angažmana, praktičar ih ne treba navoditi u pisanom sporazumu, osim činjenice da se primjenjuje taj zakon ili regulativa i da odgovarajuća stranka potvrđuje i razumije svoje odgovornosti prema tom zakonu ili regulativi.

A58. Zakon ili regulativa, osobito u javnom sektoru, može propisivati imenovanje praktičara i navoditi posebne ovlasti, kao što su ovlast pristupa evidencijama i ostalim informacijama odgovarajuće stranke, kao i odgovornosti, poput one kojom se od praktičara zahtijeva da izvijesti izravno ministra, zakonodavno tijelo ili javnost ako odgovarajuća stranka (ili više njih) pokuša ograničiti opseg angažmana.

*Prihvatanje promjene u uvjetima angažmana (Vidjeti točku 29)*

A59. Promjene u okolnostima koje imaju učinak na zahtjeve namjeravanih korisnika ili nesporazum u vezi s vrstom angažmana, mogu opravdati zahtjev za promjenu u angažmanu, na primjer, od angažmana s izražavanjem uvjerenja na angažman bez izražavanja uvjerenja, ili od angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja na angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Nemogućnost da se pribave dostatni i primjereni dokazi za formiranje zaključka s razumnim uvjerenjem nije prihvatljiv razlog za promjenu od angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja u angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

## **Kontrola kvalitete**

*Profesionalni računovođe u javnoj praksi (Vidjeti točke 20, 31(a)–(b))*

A60. Ovaj MSIU je bio pisan u kontekstu raspona mjera poduzetih radi osiguravanja kvalitete angažmana s izražavanjem uvjerenja koje poduzimaju profesionalni računovođe u javnoj praksi, poput onih koje poduzimaju tijela IFAC-ovih članova u skladu s IFAC-im programom sukladnosti članskih tijela i izjavom o članskim obvezama. Takve mjere uključuju:

- zahtjeve kompetentnosti, kao što su mjerila o obrazovanosti i iskustvu radi ulaska u članstvo i trajni neprekinuti profesionalni razvoj kao i zahtjeve cjeloživotnog učenja;
- politike i postupke kontrole kvalitete implementirane kroz revizorsko društvo. MSKK 1 se primjenjuje na sva revizorska društva profesionalnih računovođa u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja i povezanim uslugama;
- sveobuhvatni Kodeks etike, uključujući detaljne zahtjeve neovisnosti, zasnovane na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

*Kontrola kvalitete na razini revizorskog društva (Vidjeti točke 3(b), 31(a))*

A61. MSKK 1 uređuje obveze revizorskog društva da ustanovi i održava svoj sustav kontrole kvalitete za angažmane s izražavanjem uvjerenja. On propisuje odgovornosti revizorskog društva za ustanovljivanje politika i oblikovanje postupaka radi osiguravanja razumnog uvjerenja da revizorsko



društvo i njegovo osoblje ispunjavaju relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost. Sukladnost s MSKK-om 1 zahtjeva, između ostalog, da revizorsko društvo ustanovi i održava sustav kontrole kvalitete koji uključuje politike i postupke koji se bave svakim od sljedećih elemenata i da dokumentira svoje politike i postupke i priopćava ih osoblju revizorskog društva:

- (a) odgovornosti vodstva za kvalitetu unutar revizorskog društva;
- (b) relevantne etičke zahtjeve;
- (c) prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenog angažmana;
- (d) ljudske resurse;
- (e) obavljanje angažmana; i
- (f) monitoring.

A62. Drugi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi u zakonu ili regulativi koji uređuju odgovornosti revizorskog društva da ustanovi i održava sustav kontrole kvalitete koji je barem jednako zahtjevan kao i MSKK 1 kada uređuju sva pitanja navedena u prethodnoj točki i nameću obveze revizorskom društvu koje postižu ciljeve zahtjeva koji su propisani u MSKK 1.

A63. Radnje partnera angažiranog u angažmanu i primjerene poruke drugim članovima angažiranog tima, u kontekstu preuzimanja odgovornost partnera angažiranog u angažmanu za cjelokupnu kvalitetu u svakom angažmanu, naglašavaju činjenicu da je kvaliteta ključna u obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja i važnost sljedećeg za kvalitetu angažmana s izražavanjem uvjerenja:

- (a) obavljanje rada koji je sukladan s profesionalnim standardima i regulatornim i zakonskim zahtjevima.
- (b) postupanje u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorskog društva, kako je primjenjivo.
- (c) izdavanje izvješća za angažman koje je primjereno u danim okolnostima.
- (d) mogućnost angažiranog tima da iznese svoje zabrinutosti bez straha od odmazde.

A64. Učinkovit sustav kontrole kvalitete uključuje proces monitoringa oblikovan tako da osigura revizorskom društvu razumno uvjerenje da su njegove politike i postupci u vezi sa sustavom kontrole kvalitete relevantni, adekvatni i da djeluju učinkovito.

A65. Osim ako informacije koje osiguraju revizorsko društvo ili druge stranke ne sugeriraju drugačije, angažirani tim ima pravo osloniti se na sustav kontrole kvalitete revizorskog društva. Na primjer, angažirani tim može se osloniti na sustav kontrole kvalitete revizorskog društva u vezi s:

- (a) kompetentnošću osoblja kroz njihovo zapošljavanje i formalno uvježbavanje;
- (b) neovisnošću kroz prikupljanje i komuniciranje relevantnih informacija o neovisnosti;
- (c) održavanjem odnosa s klijentom kroz sustave prihvaćanja i zadržavanja;
- (d) pridržavanjem regulatornih i zakonskih zahtjeva kroz proces monitoringa.

U razmatranju manjkavosti otkrivenih u sustavu kontrole kvalitete revizorskog društva koje mogu utjecati na angažman s izražavanjem uvjerenja, partner angažiran u angažmanu može razmotriti mjere koje je poduzelo revizorsko društvo da ispravi te manjkavosti.

A66. Manjkavost u sustavu kontrole kvalitete revizorskog društva ne ukazuje nužno da angažman s izražavanjem uvjerenja nije bio obavljen u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima ili da praktičarevo izvješće nije primjereno.

*Vještine, znanja i iskustvo u vezi s odnosnim predmetnim pitanjem i njegovim mjerenjem ili ocjenjivanjem (Vidjeti točku 31(c))*

A67. Od praktičara se može zahtijevati da obavi angažmane s izražavanjem uvjerenja u vezi sa širokim rasponom odnosnih predmetnih pitanja i informacijama o predmetnom pitanju. Neki angažmani mogu zahtijevati specijalizirane vještine i znanje iznad onog kojeg obično ima određeni pojedinac.

A68. IESBA Kodeks zahtjeva da profesionalni računovođa u javnoj praksi prihvati pružiti samo one usluge za koje je profesionalni računovođa u javnoj praksi kompetentan da ih obavi<sup>5</sup>. Praktičar ima isključivu odgovornost za izraženi zaključak s uvjerenjem i ta odgovornost nije umanjena praktičarevim korištenjem radom praktičareva stručnjaka. Ipak, ako praktičar korištenjem rada praktičareva stručnjaka, primjenjujući ovaj MSIU, zaključi da je rad tog stručnjaka odgovarajući za praktičareve svrhe, praktičar može prihvatiti, kao primjerene dokaze, nalaze tog stručnjaka ili zaključke iz stručnjakovog područja.

---

<sup>5</sup> IESBA Kodeks, točka 210.6

### *Dodjeljivanje tima*

Kolektivne kompetentnosti i sposobnosti (Vidjeti točku 32)

A69. MSKK 1 zahtjeva da revizorsko društvo ustanovi politike i postupke za prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenih angažmana, oblikovane na način da osiguraju revizorskom društvu razumno uvjerenje da će ono preuzimati i zadržavati samo odnose i angažmane ako je revizorsko društvo kompetentno obaviti angažman i ima sposobnosti, uključujući vrijeme i resurse, da to i učini<sup>6</sup>.

Praktičarev stručnjak (Vidjeti točke 32(a), 32(b)(i))

A70. Neke poslove s izražavanjem uvjerenja može obaviti multidisciplinarni tim koji uključuje jednog ili više praktičarevih stručnjaka. Na primjer, praktičarev stručnjak može biti potreban da pomogne praktičaru u stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana ili u jednom ili više od pitanja spomenutih u točki 46R (u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja) ili 46O (u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja).

A71. Ako se treba koristiti radom praktičareva stručnjaka, može biti primjereno da se u fazi prihvaćanja ili zadržavanja angažmana obave neki od postupaka zahtijevani točkom 52.

Drugi praktičari (Vidjeti točku 32(b)(ii))

A72. Informacije o predmetnom pitanju mogu uključiti informacije o kojima je drugi praktičar mogao izraziti zaključak. Praktičar, u zaključivanju o informacijama o predmetnom pitanju, može odlučiti koristiti dokaz na kojem se temelji taj zaključak drugog praktičara kako bi osigurao dokaze u vezi s informacijama o predmetnom pitanju.

A73. Radom drugog praktičara može se koristiti u vezi s, na primjer, odnosnim predmetnim pitanjem na udaljenoj lokaciji ili u inozemnoj jurisdikciji. Takvi drugi praktičari nisu dio angažiranog tima. Relevantna razmatranja ako angažirani tim planira koristiti se radom drugog praktičara mogu uključiti:

- razumije li i postupa li drugi praktičar u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za angažman i, naročito, je li neovisan;
- profesionalnu kompetentnost drugog praktičara;
- razmjer uključenosti angažiranog tima u rad drugog praktičara;
- posluje li drugi praktičar u reguliranom okruženju koje aktivno nadzire tog praktičara.

---

<sup>6</sup> MSKK 1, točka 26.

*Odgovornosti za pregled (Vidjeti točku 33(c))*

A74. Prema MSKK 1, politike i postupci revizorskog društva o obaveznom pregledavanju utvrđuju se po načelu da rad manje iskusnih članova tima pregledavaju iskusniji članovi tima<sup>7</sup>.

*Pregled kontrole kvalitete angažmana (Vidjeti točku 36(b))*

A75. Ostala pitanja koja se mogu razmatrati u pregledu kontrole kvalitete angažmana uključuju:

- (a) ocjenu neovisnosti revizorskog društva u vezi s angažmanom koju daje angažirani tim;
- (b) jesu li se koristile primjerene konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike u mišljenjima ili druge poteškoće ili sporna pitanja i zaključke nastale iz tih konzultacija; i
- (c) odražava li dokumentacija angažmana odabrana za pregled rad obavljen u vezi sa značajnim prosudbama i podupire li stvorene zaključke.

**Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba**

*Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku 37)*

A76. Profesionalni skepticizam je stav koji uključuje opreznost spram, na primjer:

- dokaza koji je nedosljedan s drugim pribavljenim dokazima;
- informacija koje dovode u pitanje pouzdanost dokumenata i odgovora na upite koji se trebaju koristiti kao dokaz;
- okolnosti koje sugeriraju potrebu za postupcima povrh onih zahtijevanih relevantnim MSIU-om;
- uvjeta koji mogu ukazivati na vjerojatni pogrešni prikaz.

A77. Održavanje profesionalnog skepticizma tijekom angažmana je nužno ako praktičar, na primjer, treba smanjiti rizike:

- previda neuobičajenih okolnosti;
- prevelikog uopćavanja ako stvara zaključke iz promatranja;
- korištenja neodgovarajućih pretpostavki u utvrđivanju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka i ocjenjivanja njihovih rezultata.

A78. Profesionalni skepticizam je nužan za kritičku procjenu dokaza. To uključuje dovođenje u pitanje nedosljednih dokaza i pouzdanost dokumenata i

---

<sup>7</sup> MSKK 1, točka 33.

odgovora na upite. On također uključuje razmatranje dostatnosti i prikladnosti pribavljenih dokaza uzimanjem u obzir danih okolnosti.

- A79. Osim ako angažman uključuje izražavanje uvjerenja o tome jesu li dokumenti autentični, praktičar može prihvatiti evidencije i dokumente kao autentične osim ako praktičar ima razloga vjerovati u suprotno. Ipak, točkom 50. zahtijeva se od praktičara da razmotriti pouzdanost informacija koje treba koristiti kao dokaze.
- A80. Od praktičara se ne može očekivati da zanemari ranija iskustva o poštenju i integritetu onih koji su pružali dokaze. Ipak, činjenica da su oni koji pružaju dokaze poštenu i imaju integritet ne oslobađa praktičara od potrebe da održava profesionalni skepticizam.

*Profesionalna prosudba (Vidjeti točku 38)*

A81. Profesionalna prosudba je ključna za ispravno vođenje angažmana s izražavanjem uvjerenja. To je stoga što davanja tumačenja relevantnih etičkih zahtjeva i relevantnih MSIU-a i donošenja informiranih odluka zahtijevana tijekom angažmana nisu moguća bez primjene relevantne uvježbanosti, znanja i iskustva u odnosu na činjenice i okolnosti. Profesionalna prosudba je osobito nužna u vezi s odlukama o:

- značajnosti i riziku angažmana;
- vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu postupaka korištenih za ispunjavanje zahtjeva relevantnog MSIU-a i dobivanje dokaza;
- ocjenjivanju jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi i treba li više biti učinjeno radi postizanja ciljeva ovog MSIU-a i bilo kojeg posebnog MSIU-a relevantnog za predmetno pitanje. Naročito, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva se profesionalna prosudba u ocjenjivanju je li ostvarena smislena razina uvjerenja;
- primjerenim zaključcima koje treba stvoriti na temelju pribavljenih dokaza.

A82. Razlikovno svojstvo profesionalne prosudbe očekivane od praktičara je da ju koristi praktičar čija uvježbanost, znanje i iskustvo pomažu u razvijanju nužne kompetentnosti za postizanje razumne prosudbe.

A83. Korištenje profesionalne prosudbe u svakom određenom slučaju se temelji na činjenicama i okolnostima koje su poznate praktičaru. Konzultacije o složenim ili spornim pitanjima tijekom odvijanja angažmana, unutar angažiranog tima i između angažiranog tima i drugih na odgovarajućoj razini unutar ili izvan revizorskog društva pomaže praktičaru u stvaranju informiranih i razumnih prosudbi, uključujući o opsegu u kojem su prosudbe

odgovarajuće stranke (ili stranaka) utjecale na određene stavke u informacijama o predmetnom pitanju.

- A84. Profesionalna prosudba može se ocjenjivati na temelju toga da li stvorene prosudbe odražavaju kompetentnu primjenu načela izražavanja uvjerenja i načela mjerenja ili ocjenjivanja te je li primjerena u kontekstu činjenicama i okolnostima koje su poznate praktičaru sve do datuma praktičareva izvješću o uvjerenju i dosljedna njima.
- A85. Profesionalna prosudba treba se primjenjivati tijekom cijelog angažmana. Ona također treba biti primjereno dokumentirana. U vezi s tim, točka 79 zahtjeva da praktičar pripremi dokumentaciju dostatno da omogući iskusnom praktičaru, koji nema prethodnih iskustava s angažmanom, razumjeti važne profesionalne prosudbe nastale u stvaranju zaključaka o značajnim pitanjima koja su nastala tijekom angažmana. Profesionalna prosudba ne treba se koristiti kao opravdanje za odluke koje nisu na drugi način potkrijepljene činjenicama i okolnostima angažmana ili dostatnim i primjerenim dokazima.

### **Planiranje i obavljanje angažmana**

#### *Planiranja (Vidjeti točku 40)*

A86. Planiranje uključuje partnera angažiranog u angažmanu, druge ključne članove angažiranog tima i ključne praktičareve vanjske stručnjake koji razvijaju opću strategiju za opseg, naglaske, vremenski raspored i vođenje angažmana, kao i plan angažmana koji se sastoji od detaljnog pristupa vrstama, vremenskim rasporedima i opsezima postupaka koje treba obaviti i razloga za njihov odabir. Odgovarajuće planiranje pomaže da se posveti primjerena pozornost važnim područjima angažmana, pravodobno identificiraju mogući problemi i ispravno organizira i vodi angažman kako bi bio obavljen na djelotvoran i učinkovit način. Primjereno planiranje također pomaže praktičaru da ispravno dodijeli poslove članovima angažiranog tima i olakša usmjeravanje, nadziranje i pregled njihovog rada. Nadalje, ono pomaže, ako je primjenjivo, koordiniranje rada kojeg obavljaju drugi praktičari i stručnjaci. Sadržaj i opseg aktivnosti planiranja varirat će prema okolnostima angažmana, na primjer složenosti odnosnog predmetnog pitanja i kriterija. Primjeri glavnih pitanja koji se mogu razmatrati uključuju:

- karakteristike angažmana koje definiraju njegov opseg, uključujući uvjete angažmana i karakteristike odnosnog predmetnog pitanja i kriterija;
- očekivani vremenski raspored i sadržaj zahtijevanih komuniciranja;
- rezultate aktivnosti prihvaćanja i, ako je primjenjivo, je li relevantno znanje stečeno u drugim angažmanima koje je za odgovarajuću stranku (ili više njih) obavio partner angažiran u angažmanu;

- proces angažmana;
- praktičarevo razumijevanje odgovarajuće stranke (ili više njih) i njezinog okruženja, uključujući rizika da informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane;
- identificiranje namjeravanih korisnika i njihovih informacijskih potreba i razmatranje značajnosti i komponenti rizika angažmana;
- razmjer u kojem je rizik prijave relevantan za angažman;
- vrste, vremenski raspored i opseg resursa nužnih da se obavi angažman, kao što su kadrovski i stručni zahtjevi, uključujući i sadržaj i razmjer stručnjakove uključenosti;
- utjecaj službe unutarnje revizije na angažman.

- A87. Praktičar može odlučiti da raspravi elemente planiranja s odgovarajućom strankom (ili više njih) kako bi olakšao obavljanje i vođenje angažmana (na primjer, da se koordiniraju neki planirani postupci s radom osoblja odgovarajuće stranke – ili više njih). Iako se takve rasprave često dešavaju, opća strategija angažmana i plan angažmana ostaju praktičareva odgovornost. Ako se raspravljaju pitanja uključena u opću strategiju angažmana ili plan angažmana, zahtijeva se posvećivanje brige kako se ne bi kompromitirala djelotvornost angažmana. Na primjer, raspravljanje vrste i vremenskog rasporeda detaljnih postupaka s odgovarajućim strankama može kompromitirati djelotvornost angažmana uzrokujući da postupci postaju previše predvidivi.
- A88. Planiranje nije diskrecijska faza, nego je više kontinuirani i iterativni proces tijekom odvijanja cjelokupnog angažmana. Kao posljedica nepredviđenih događaja, promjena uvjeta ili pribavljenih dokaza, praktičar može trebati izmijeniti opću strategiju i plan angažmana i time i posljedično planirane vrste, vremenske rasporede i opsege postupaka.
- A89. U manjim ili manje složenim angažmanima cijeli angažman može voditi vrlo mali angažirani tim, moguće uključujući partnera angažiranog u angažmanu (koji može biti samostalni praktičar) koji radi bez bilo kojeg drugog člana angažiranog tima. U manjem timu, lakša je koordinacija i komuniciranje između članova tima. Ustanovljivanje opće strategije angažmana u takvim slučajevima ne treba biti složeno ili tražiti trošenje vremena; varira prema veličini subjekta, složenosti angažmana, uključujući i odnosnom predmetnom pitanju i kriterijima te veličini angažiranog tima. Na primjer, u slučaju angažmana koji se obavljaju iz godine u godinu, može služiti kao dokumentirana strategija angažmana za tekući angažman kratki memorandum sastavljen u fazi dovršavanja u prethodnom razdoblju, temeljen na pregledu radnih papira i isticanju pitanja otkrivenih u

angažmanu koji je upravo dovršen, ažuriran u tekućem razdoblju temeljeno na raspravi s odgovarajućim strankama.

- A90. Ako u okolnostima opisanim u točki 43, praktičar nastavi s angažmanom:
- (a) ako je, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, vjerojatno da će neprikladni primjenjivi kriteriji ili neodgovarajuće odnosno predmetno pitanje obmanuti namjeravane korisnike, zaključak s rezervom ili negativni zaključak bio bi primjeren u okolnostima ovisno o tome koliko je pitanje značajno i prožimajuće;
  - (b) u ostalim slučajevima, zaključak s rezervom ili suzdržanost od zaključka bili bi primjereni ovisno o, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, koliko je pitanje značajno i prožimajuće.

A91. Na primjer, ako nakon prihvatanja angažmana, praktičar otkrije da primjena primjenjivih kriterija vodi k stvaranju pristranih informacija o predmetnom pitanju, i pristranost informacije o predmetnom pitanju je značajna i prožimajuća, tada bi u tim okolnostima bio primjeren negativan zaključak.

Značajnost (Vidjeti točku 44)

- A92. Profesionalne prosudbe o značajnosti se stvaraju u kontekstu okružujućih okolnosti, ali na njih ne utječe razina uvjerenja, tj. za iste namjeravane korisnike i svrhu, značajnost za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja je ista kao i za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja jer se značajnost temelji na informacijskim potrebama namjeravanih korisnika.
- A93. Primjenjivi kriteriji mogu razmatrati koncept značajnost u kontekstu pripremanja i prezentacije informacija o predmetnom pitanju i na taj način osiguravati referentni okvir praktičaru u razmatranju značajnosti za angažman. Iako primjenjivi kriteriji mogu razmatrati značajnost u različitim pojmovima, koncept značajnosti općenito uključuje pitanja raspravljena u točkama A92–A100. Ako primjenjivi kriteriji ne uključuju razmatranje koncepta značajnosti, ove točke pružaju praktičaru referentni okvir.
- A94. Pogrešni prikazi, uključujući izostavljanja, smatraju se značajnima ako se od njih, pojedinačno ili u zbroju, može razumno očekivati da utječu na relevantne odluke namjeravanih korisnika donesene na osnovi informacija o predmetnom pitanju. Praktičarevo razmatranje značajnosti je pitanje za profesionalnu prosudbu i na njega utječe praktičareva percepcija uobičajenih informacijskih potreba namjeravanih korisnika kao grupe. U tom kontekstu, razumno je da praktičar pretpostavi kako namjeravani korisnici:
- (a) imaju razumno poznavanje odnosnog predmetnog pitanja i spremnost da proučavaju informacije o predmetnom pitanju s razumnom marljivošću;



- (b) razumiju da su informacije o predmetnom pitanju sastavljene i potvrđene do odgovarajućih razina značajnosti i imaju razumijevanje svakog koncepta značajnosti uključenog u primjenjive kriterije;
- (c) razumiju inherentne neizvjesnosti uključene u mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja; i
- (d) donose razumne odluke na osnovi informacija o predmetnom pitanju koje su uzete kao cjelina.

Osim ako angažman nije oblikovan da ispuni posebne informacijske potrebe određenih korisnika, uobičajeno se ne razmatra mogući učinak pogrešnih prikaza na te određene korisnike, čije informacijske potrebe mogu znatno varirati. (Vidjeti također točke A16–A18.)

A95. Značajnost se razmatra u kontekstu kvalitativnih čimbenika i, ako je primjenjivo, kvantitativnih čimbenika. Relativna važnost kvalitativnih čimbenika i kvantitativnih čimbenika ako se razmatra značajnost u određenom angažmanu je pitanje za praktičarevu profesionalnu prosudbu.

A96. Kvalitativni čimbenici mogu uključivati stavke kao što su:

- broj osoba ili subjekta na koje utječe predmetno pitanje;
- interakciju između i relativnu važnost različitih komponenti informacije o predmetnom pitanju ako se ona sastoji od više komponenti, kao što je izvješće koje uključuje brojne pokazatelje uspješnosti;
- odabrane formulacije u vezi s informacijama o predmetnom pitanju koje se izražavaju u narativnom obliku;
- karakteristike usvojene prezentacije za informacije o predmetnom pitanju ako primjenjivi kriteriji dopuštaju varijacije u tim prezentacijama;
- vrsta pogrešnog prikaza, na primjer, vrsta uočene devijacije kontrole ako je informacija o predmetnom pitanju izjava da je kontrola učinkovita;
- utječe li pogrešni prikaz na sukladnost sa zakonom ili regulativom;
- u slučaju periodičnog izvješćivanja o odnosnom predmetnom pitanju, učinak prepravljanja koji utječe na prethodne ili tekuće informacije o predmetnom pitanju ili je vjerojatno da će utjecati na buduće informacije o predmetnom pitanju;
- je li pogrešni prikaz posljedica namjerne radnje ili je nenamjeran;
- je li pogrešni prikaz signifikantan uzimajući u obzir praktičarevo razumijevanje znanih ranijih komuniciranja s korisnikom, na primjer,

u vezi s očekivanim ishodom mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmetnog pitanja;

- je li pogrešni prikaz u vezi s odnosom između odgovorne stranke, mjeritelja ili ocjenitelja ili klijenta ili njihovog odnosa spram drugih stranaka;
- ako je ustanovljen prag ili referentna vrijednost, odstupa li rezultat postupka od te vrijednosti;
- ako je odnosno predmetno pitanje vladin program ili subjekt javnog sektora, jesu li određeni aspekti programa ili subjekta signifikantni u odnosu na sadržaj, vidljivost i osjetljivost programa ili subjekta;
- ako se informacije o predmetnom pitanju odnose na zaključak o sukladnosti sa zakonom ili regulativom, ozbiljnost posljedica nesukladnosti.

A97. Kvantitativni čimbenici koji se odnose na veličinu pogrešnih prikaza u vezi s izvještavanjem iznosima za one aspekte informacija o predmetnom pitanju, ako ih ima, koji su:

- izraženi numerički; ili
- drugačije povezani s numeričkim vrijednostima (na primjer, broj uočenih odstupanja od kontrola može biti relevantni kvantitativni čimbenik kada informacija o predmetnom pitanju navodi da je kontrola učinkovita).

A98. Ako su kvantitativni čimbenici primjenjivi, planiranje angažmana isključivo radi otkrivanja pojedinačno značajnih pogrešnih prikaza previđa činjenicu da zbroj neispravljenih i neotkrivenih pojedinačno neznačajnih pogrešnih prikaza može uzrokovati da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Može biti stoga primjereno da kada praktičar planira vrste, vremenski raspored i opseg postupaka da utvrdi kvantitetu nižu od značajnosti kao osnovu za određivanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega postupaka.

A99. Značajnost se odnosi na informacije obuhvaćene izvješćem s izražavanjem uvjerenja. Stoga, ako angažman obuhvaća neke, ali ne i sve, aspekte informacija priopćenih o odnosnom predmetnom pitanju, značajnost se sagledava samo u odnosu na onaj dio koji je obuhvaćen angažmanom.

A100. Zaključivanje o značajnosti pogrešnih prikaza otkrivenih kao posljedica obavljenih postupaka zahtjeva profesionalnu prosudbu. Na primjer:

- primjenjivi kriteriji za pokazatelj odnosa cijene proizvoda ili usluge i njegove/njezine korisnosti za korisnika angažman u bolničkom odjelu hitne pomoći mogu uključiti brzinu pružanja usluge, kvalitetu usluga, broj pacijenata tretiranih tijekom smjene i uspoređivanje troška usluga

s drugim sličnim bolnicama. Ako su tri od tih kriterija ispunjeni, ali jedan od primjenjivih kriterija nije ispunjen u manjem dijelu tada je potrebna profesionalna prosuda da bi se zaključilo da li bolnički odjel hitne pomoći kao cjelina predstavlja vrijednost za novac.

- u angažmanu sukladnosti, subjekt može ispuniti devet odredbi relevantnog zakona ili regulative, ali ne i desetu odredbu. Profesionalna prosudba je potrebna da bi se zaključilo je li subjekt postupio u skladu s relevantnim zakonom ili regulativom kao cjelinom. Na primjer, praktičar može razmotriti važnost odredbe koju subjekt nije poštivao, kao i odnos te odredbe s preostalim odredbama relevantnog zakona ili regulative.

#### *Razumijevanje okolnosti angažmana (Vidjeti točke 45R–47R)*

A101. Rasprave između partnera angažiranog u angažmanu i drugih ključnih članovi angažiranog tima i ključnih praktičarevih vanjskih stručnjaka o podložnosti informacija o predmetnom pitanju značajnim pogrešnim prikazima i primjeni primjenjivih kriterija na činjenice i okolnosti angažmana, mogu pomoći angažiranom timu u planiranju i obavljanju angažmana. Također je korisno pripočeti relevantna pitanja članovima angažiranog tima i praktičarevim vanjskim stručnjacima koji nisu bili uključeni u raspravu.

A102. Stjecanje razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana osigurava praktičaru referentni okvir za izvođenje profesionalnih prosudbi tijekom angažmana, na primjer kada:

- razmatra karakteristike odnosnog predmetnog pitanja;
- procjenjuje prikladnost kriterija;
- razmatra čimbenike koji su po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi, važni za usmjeravanje rada angažiranog tima, uključujući i slučajeve u kojima mogu biti nužna posebna razmatranja; na primjer, potreba za specijalističkim vještinama ili radom stručnjaka;
- ustanovljuje i ocjenjuje neprekidne primjerenosti razina kvantitativne značajnosti (ako je primjereno) i razmatra čimbenike kvalitativne značajnosti;
- razvija očekivanja za primjenu kada se obavljaju analitički postupci;
- oblikuje i obavlja postupke; i
- ocjenjuje dokaze, uključujući i razumnost usmenih i pisanih izjava koje dobije praktičar.

A103. Praktičar uobičajeno ima manju dubinu razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana od odgovorne stranke. Praktičar

također uobičajeno ima manju dubinu razumijevanju odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, na primjer, iako u nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može steći razumijevanje internih kontrola nad pripremanjem informacija o predmetnom pitanju, ali to nije čest slučaj.

A104. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, prepoznavanje područja ako je vjerojatnije pojavljivanje značajnog pogrešnog prikaza informacija o predmetnom pitanju omogućava praktičaru da usmjeri postupke na ta područja. Na primjer, u angažmanu ako su informacije o predmetnom pitanju izvješće o održivosti, praktičar se može usmjeriti na određena područja izvješća o održivosti. Praktičar može oblikovati i obaviti postupke za cjelokupne informacije o predmetnom pitanju ako se informacije o predmetnom pitanju sastoje samo iz jednog područja ili ako je nužno stjecanje uvjerenja za sva područja informacije o predmetnom pitanju da bi se steklo smisljeno uvjerenje.

A105. U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, razumijevanje internih kontrola nad informacijama o predmetnom pitanju pomaže praktičaru u identifikaciji vrsta pogrešnih prikaza i čimbenika koji utječu na rizike značajnih pogrešnih prikaza u informacijama o predmetnom pitanju. Od praktičara se zahtijeva da ocijeni oblikovanost relevantnih kontrola i da obavljanjem postupaka, kao dopunu ispitivanju odgovorne stranke, utvrdi jesu li one implementirane. Profesionalna prosudba je potrebna da se utvrdi koje su kontrole relevantne u okolnostima angažmana.

A106. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, razmatranje procesa korištenog za pripremanje informacija o predmetnom pitanju pomaže praktičaru u oblikovanju i obavljanju postupaka koji se bave područjima u kojima je vjerojatnije da će se pojaviti značajni pogrešni prikaz informacije o predmetnom pitanju. U razmatranju korištenog procesa, praktičar koristi profesionalnu prosudbu da bi utvrdio koji aspekti procesa su relevantni za angažman i može postaviti upite odgovarajućoj stranci o tim aspektima.

A107. I u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja i u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, rezultati subjektivog procesa procjene rizika mogu također pomoći praktičaru u stjecanju razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana.

## **Pribavljanje dokaza**

*Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka* (Vidjeti točke 480–49R)

A108. Praktičar odabire kombinaciju postupaka kako bi stekao razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome što je primjereno. Mogu se koristiti niže navedeni postupci, na primjer, za planiranje ili obavljanje angažmana, ovisno o kontekstu u kojem ih praktičar primjenjuje:

- provjeravanje;
- promatranje;
- confirmiranje;
- ponovno izračunavanje;
- ponovno obavljanje;
- analitički postupci; i
- ispitivanje.

A109. Čimbenici koji mogu utjecati na praktičarev izbor postupaka uključuju prirodu odnosnog predmetnog pitanja; razinu uvjerenja koju treba pribaviti; i informacijske potrebe namjeravanih korisnika i klijenta, uključujući i relevantno vrijeme i ograničenja troška.

A110. U nekim slučajevima, MSIU specifičan za predmetno pitanje može uključiti zahtjeve koji utječu na vrste, vremenski raspored i opseg postupaka. Na primjer, MSIU specifičan za predmetno pitanje može opisivati sadržaj ili razmjer određenih postupaka koje treba obaviti ili razinu uvjerenja za koju se očekuje da će biti stečena u određenoj vrsti angažmana. Čak i u takvim slučajevima, određivanje točnih vrsta, vremenskih rasporeda i opsega postupaka je pitanje za profesionalnu prosudbu i varirat će od angažmana do angažmana.

A111. U nekim angažmanima, praktičar može neidentificirati područja u kojima je vjerojatnije da će se pojaviti značajni pogrešni prikaz informacija o predmetnom pitanju. Neovisno o tome je li bilo koje takvo područje bilo identificirano, praktičar oblikuje i obavlja postupke kako bi stekao smislenu razinu uvjerenja.

A112. Angažman s izražavanjem uvjerenja je iterativni proces i praktičar može spoznati informacije koje se značajno razlikuju od onih na osnovi kojih su planirani postupci određeni. Dok praktičar obavlja planirane postupke, pribavljeni dokaz može uzrokovati da praktičar obavi dodatne postupke. Takvi postupci mogu uključiti traženje da mjeritelj ili ocjenitelj provjeri isto pitanje koje je identificirao praktičar i da napravi usklađivanja informacija o predmetnom pitanju ako je to primjereno.

*Određivanje jesu li nužni dodatni postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja (Vidjeti točku 490)*

A113. Praktičar može spoznati pogrešne prikaze koji, nakon primjenjivanja profesionalne prosudbe, nedvojbeno ne ukazuju na postojanje značajnih pogrešnih prikaza. Sljedeći primjeri ilustriraju slučajeve u kojima dodatni postupci ne moraju biti potrebni jer, po praktičarevoj profesionalnoj

prosudbi, otkriveni pogrešni prikazi očigledno ne ukazuju na postojanje značajnih pogrešnih prikaza:

- ako je značajnost 10.000 jedinica i praktičar prosuđuje da moguća pogreška od 100 jedinica može postojati, tada dodatni postupci ne bi bili načelno zahtijevani, osim ako ne postoje drugi kvalitativni čimbenici koje treba razmotriti, jer je vjerojatno da će rizik značajnog pogrešnog prikaza biti prihvatljiv u okolnostima angažmana;
- ako, u obavljanju skupa postupaka na područjima na kojima su vjerojatniji značajni pogrešni prikazi, odgovor na jedan upit između mnogih nije kao što se očekivalo, moguće je da dodatni postupci neće biti potrebni ako je rizik značajnog pogrešnog prikaza, ipak, u razini koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana u svjetlu rezultata drugih postupaka.

A114. Praktičar može postati svjestan pitanja koje uzrokuje da praktičar vjeruje kako informacija o predmetnom pitanju može biti značajno pogrešno prikazana. Sljedeći primjeri ilustriraju slučajeve u kojima dodatni postupci mogu biti potrebni jer identificirani pogrešni prikazi ukazuju da informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane:

- kada obavlja analitičke postupke, praktičar može identificirati kolebanje ili odnos koji je nedosljedan spram drugih relevantnih informacija ili se značajno razlikuje od očekivanih iznosa ili odnosa;
- praktičar može postati svjestan mogućeg značajnog pogrešnog prikaza pregledavanjem vanjskih izvora;
- ako primjenjivi kriterij dopušta stopu pogreške od 10% i temeljeno na određenom testu praktičar otkrije stopu pogreške od 9% tada dodatni postupci mogu biti potrebni jer rizik značajnog pogrešnog prikaza može biti neprihvatljiv u okolnostima angažmana;
- ako su rezultati analitičkih postupaka unutar očekivanja ali su ipak blizu premašivanja očekivane vrijednosti tada dodatni postupci mogu biti potrebni jer rizik značajnog pogrešnog prikaza može biti neprihvatljiv u okolnostima angažmana.

A115. Ako, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičarevu pozornost zaokupi pitanje koje uzrokuje da praktičar vjeruje kako informacija o predmetnom pitanju može biti značajno pogrešno prikazana, točka 49O zahtijeva da praktičar oblikuje i obavi dodatne postupke. Dodatni postupci mogu uključiti, na primjer, ispitivanje odgovarajuće stranke ili obavljanje drugih postupaka već prema tome što je primjereno u danim okolnostima.

A116. Ako, nakon što su obavljeni dodatni postupci zahtijevani točkom 49O, praktičar nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze da bi ili

zaključio kako nije vjerojatno da pitanje uzrokuje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane ili da bi utvrdio kako ono uzrokuje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane, postoji ograničenje opsega i primjenjuje se točka 66.

A117. Praktičareva prosudba o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu dodatnih postupaka koji su potrebni da bi se pribavio dokaz da se ili može zaključiti da nije vjerojatan značajni pogrešni prikaz ili da se utvrdi da značajni pogrešni prikaz postoji, usmjeruje se, na primjer:

- informacijama pribavljenim iz praktičareva ocjenjivanja rezultata postupaka koji su već obavljani;
- praktičarevim ažuriranjem razumijevanja odnosnog predmetnog pitanja i drugih okolnosti angažmana koje se ostvaruje tijekom cjelokupnog odvijanja angažmana; i
- praktičarevim stavom o tome koliko mora biti prožimajući dokaz za pitanje kojim se bavi praktičar da bi on vjerovao da informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane.

*Kumuliranje neispravljenih pogrešnih prikaza (Vidjeti točke 51, 65)*

A118. Neispravljeni pogrešni prikazi kumuliraju se tijekom angažmana (vidjeti točku 51) za svrhe ocjenjivanja jesu li, pojedinačno ili u zbroju, značajni kada se formira praktičarev zaključak.

A119. Praktičar može odrediti iznos ispod kojeg bi pogrešni prikazi bili očigledno trivijalni i ne bi se trebali kumulirati jer praktičar očekuje da kumulativ takvih iznosa očigledno ne bi imao značajan učinak na informacije o predmetnom pitanju. “Očigledno trivijalno” nije drugi izraz za “neznačajno”. Pitanja koja su očigledno trivijalna imat će potpuno različit (manji) red veličine nego značajnost utvrđena u skladu s točkom 44, i bit će pitanja koja su očigledno nevažna, neovisno da li se razmatraju pojedinačno ili u zbroju i prosuđuju li se po bilo kojim kriterijima veličine, vrsti ili okolnostima. Ako postoji neka neizvjesnost o tome jesu li jedna ili više stavki očigledno trivijalne, za pitanje se smatra da nije očigledno trivijalno.

*Razmatranja ako je praktičarev stručnjak uključen u angažman*

Vrste, vremenski raspored i opseg postupaka (Vidjeti točku 52)

A120. Sljedeća pitanja su često relevantna kada se određuju vrste, vremenski raspored i opseg postupaka u vezi s radom praktičareva stručnjaka ako je nešto od rada na izražavanju uvjerenja obavio jedan ili više praktičarevih stručnjaka (vidjeti točku A70):

- (a) važnost tog stručnjakovog rada u kontekstu angažmana (vidjeti također točke A121–A122);

- (b) vrsta pitanja na koju se odnosi taj stručnjakov rad;
- (c) rizici značajnog pogrešnog prikaza pitanja na koje se odnosi taj stručnjakov rad;
- (d) praktičarevo poznavanje i iskustvo s ranijim radom kojeg je obavio taj stručnjak; i
- (e) je li taj stručnjak podložan politikama i postupcima kontrole kvalitete praktičarevog revizorskog društva (vidjeti također točke A123–A124).

#### Integriranje rada praktičareva stručnjaka

A121. Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu biti obavljani za široki raspon odnosnih predmetnih pitanja koja zahtijevaju vještine i znanja povrh onih koje posjeduje partner angažiran u angažmanu i drugih članovi angažiranog tima i za koje se koristi radom praktičareva stručnjaka. U nekim situacijama, konzultirat će se praktičarev stručnjak da osigura savjet za pojedino pitanje, ali što je veća važnost rada praktičareva stručnjaka u kontekstu angažmana, to je vjerojatnije da će stručnjak raditi kao dio multidisciplinarnog tima koji obuhvaća stručnjake za predmetno pitanje i drugo osoblje za izražavanje uvjerenja stručnjaka. Što je rad stručnjaka integriraniji u sadržaj, vremenski raspored i opseg sveobuhvatnih radnih nastojanja to je važnije učinkovito dvosmjerno komuniciranje između praktičareva stručnjaka i drugog osoblja za izražavanje uvjerenja. Učinkovito dvosmjerno komuniciranje olakšava ispravno integriranje stručnjakova rada u rad drugih u angažmanu.

A122. Kako je navedeno u točki A71, ako se treba koristiti radom praktičareva stručnjaka, može biti primjereno da se u fazi prihvaćanja ili zadržavanja obave neki od postupaka zahtijevani točkom 52. To je naročito tako ako će se rad praktičareva stručnjaka u cijelosti integrirati s radom drugog osoblja za izražavanje uvjerenja i ako se radom praktičareva stručnjaka treba koristiti u ranim fazama angažmana, na primjer tijekom početnog planiranja i procjene rizika.

#### Politike i postupci kontrole kvalitete praktičarevog revizorskog društva

A123. Praktičarev unutarnji stručnjak može biti partner ili osoblje, uključujući i privremeno osoblje, praktičarevog revizorskog društva, i stoga je podložan politikama i postupcima kontrole kvalitete politike tog revizorskog društva u skladu s MSKK 1 ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1. Alternativno, praktičarev unutarnji stručnjak može biti partner ili osoblje, uključujući i privremeno osoblje, umreženog revizorskog društva, koje dijeli zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete s praktičarevim revizorskim društvom. Praktičarev vanjski stručnjak nije član angažiranog tima i nije podložan politikama i postupcima kontrole kvalitete u skladu s MSKK-om 1.



A124. Angažirani timovi imaju pravo osloniti se na sustav kontrole kvalitete revizorskog društva, osim ako informacije koje osiguraju revizorsko društvo ili druge stranke ne sugeriraju drugačije. Jačina tog oslanjanja će varirati prema okolnostima i može utjecati na vrste, vremenski raspored i opseg praktičarevih postupaka u vezi s pitanjima kao što su:

- kompetentnost i sposobnosti kroz programe zapošljavanja i uvježbavanja;
- praktičarevo ocjenjivanje objektivnosti praktičareva stručnjaka. Praktičarevi unutarnji stručnjaci su podložni relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući i onima koji se odnose na neovisnost;
- praktičarevo ocjenjivanje adekvatnosti rada praktičareva stručnjaka. Na primjer, programi uvježbavanja revizorskog društva mogu praktičarevim unutarnjim stručnjacima osigurati odgovarajuće razumijevanje povezanosti njihove stručnosti i procesa prikupljanja dokaza. Oslanjanje na takvo uvježbavanje i druge procese revizorskog društva, kao što su protokoli za opseg rada praktičarevih unutarnjih stručnjaka, može utjecati na vrstu, vremenski raspored i opseg praktičarevih postupaka radi ocjenjivanja adekvatnosti rada praktičareva stručnjaka;
- pridržavanje regulatornih i zakonskih zahtjeva, kroz procese monitoringa;
- sporazum s praktičarevim stručnjakom.

Takvo oslanjanje ne umanjuje praktičarevu odgovornost da ispuni zahtjeve ovog MSIU-a.

Kompetentnost, sposobnosti i objektivnost praktičareva stručnjaka (Vidjeti točku 52(a))

A125. Informacije u vezi s kompetentnošću, sposobnostima i objektivnosti praktičareva stručnjaka mogu dolaziti iz različitih izvora, kao što su:

- osobno iskustvo s prijašnjim radom tog stručnjaka;
- rasprave s tim stručnjakom;
- rasprave s drugim praktičarima ili drugima koji su upoznati s radom tog stručnjaka;
- saznanje o kvalifikacijama tog stručnjaka, njegovom članstvu u profesionalnom tijelu ili poslovnoj asocijaciji, dozvoli za rad ili drugim oblicima vanjskih priznanja;
- objavljeni članci ili knjige koje je napisao taj stručnjak;

- politike i postupci kontrole kvalitete revizorskog društva. (Vidjeti također točke A123–A124.)

A126. Iako se od praktičarevih stručnjaka ne zahtijevaju iste vještine kao od praktičara u obavljanju svih aspekata angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktičarev stručnjak čijim se radom koristi može trebati imati dovoljno razumijevanje relevantnog MSIU-a da poveže posao koji mu je dodijeljen s ciljem angažmana.

A127. Ocjena važnosti prijetnje objektivnosti i jesu li potrebne zaštite mogu ovisiti o ulozi praktičareva stručnjaka i važnosti stručnjakova rada u kontekstu angažmana. Mogu postojati određene okolnosti u kojima zaštite ne mogu smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu, na primjer, ako je predloženi praktičarev stručnjak osoba koja ima važnu ulogu u pripremanju informacije o predmetnom pitanju.

A128. Kada se ocjenjuje objektivnost praktičareva vanjskog stručnjaka, može biti relevantno:

- upitati odgovarajuće stranke o bilo kojim znanim interesima ili odnosima koje te odgovarajuće stranke imaju s praktičarevim vanjskim stručnjakom a koji mogu utjecati na stručnjakovu objektivnost;
- raspraviti s tim stručnjakom bilo koje primjenjive zaštite, uključujući i bilo koje profesionalne zahtjeve koji se primjenjuju na stručnjaka i ocijeniti jesu li zaštite odgovarajuće da smanje prijetnje na prihvatljivu razinu. Interesi i odnosi za koje može biti relevantno da ih se raspravi s praktičarevim stručnjakom uključuju:
  - financijske interese;
  - poslovne i osobne odnose;
  - stručnjakovo pružanje drugih usluga, uključujući usluge koje pruža organizacija u slučaju vanjskog stručnjaka koji je organizacija.

U nekim slučajevima, može biti također primjereno da praktičar pribavi pisanu izjavu od praktičarevog vanjskog stručnjaka o bilo kojem interesu ili odnosu s odgovarajućom strankom (strankama) o kojem stručnjak ima saznanje.

Stjecanje razumijevanja područja stručnosti praktičareva stručnjaka (Vidjeti točku 52(b))

A129. Imanje dovoljnog razumijevanja područja stručnosti praktičareva stručnjaka omogućava praktičaru da:

- (a) dogovori s praktičarevim stručnjakom sadržaj, opseg i ciljeve rada tog stručnjaka za praktičareve svrhe; i
- (b) ocijeni adekvatnost tog rada za praktičareve svrhe.

A130. Aspekti polja praktičareva stručnjaka relevantni za praktičarevo razumijevanje mogu uključiti:

- ima li stručnjakovo polje unutar sebe područja specijalnosti koja su relevantna za angažman.
- primjenjuju li se bilo koji profesionalni ili drugi standardi i regulatorni ili zakonski zahtjevi.
- koje pretpostavke i metode, uključujući modele, gdje je primjenjivo, koristi praktičarev stručnjak i jesu li one općeprihvaćene unutar tog stručnjakovog polja i jesu li primjerene u okolnostima angažmana.
- prirodu unutarnjih i vanjskih podataka ili informacije koje koristi praktičarev stručnjak.

Sporazum s praktičarevim stručnjakom (Vidjeti točku 52(c))

A131. Može biti primjereno za praktičarev sporazum s praktičarevim stručnjakom da također uključuje pitanja poput sljedećih:

- (a) odnosne uloge i odgovornosti praktičara i tog stručnjaka;
- (b) vrste, vremenski raspored i opseg komuniciranja između praktičara i tog stručnjaka, uključujući oblik izvješća kojeg treba osigurati taj stručnjak; i
- (c) potreba da se praktičarev stručnjak pridržava zahtjeva povjerljivosti.

A132. Pitanja navedena u točki A124 mogu utjecati na razinu detaljnosti i formalnosti sporazuma između praktičara i praktičareva stručnjaka, uključujući i da li bi bilo primjereno da sporazum bude u pisanom obliku. Sporazum između praktičara i praktičareva vanjskog stručnjaka je često u obliku pisma o angažmanu.

Ocjnjivanje adekvatnosti rada praktičareva stručnjaka (Vidjeti točku 52(d))

A133. Sljedeća pitanja mogu biti relevantna ako se ocjenjuje adekvatnost rada praktičareva stručnjaka za praktičareve svrhe:

- (a) relevantnost i razumnost nalaza ili zaključaka tog stručnjaka i njegova dosljednost spram drugih dokaza;
- (b) ako rad tog stručnjaka uključuje uporabu važnih pretpostavki i metoda, relevantnost i razumnost tih pretpostavki i metoda u danim okolnostima; i

- (c) ako rad tog stručnjaka uključuje uporabu izvora podataka koji su važni za rad tog stručnjaka, relevantnost, potpunost i točnost tih izvora podataka.

A134. Ako praktičar utvrdi da rad praktičareva stručnjaka nije adekvatan za praktičareve svrhe, opcije dostupne praktičaru uključuju:

- (a) dogovaranje s tim stručnjakom sadržaja i opsega daljnjeg rada kojeg treba obaviti taj stručnjak; ili
- (b) obavljanje dodatnih postupaka primjerenih u danim okolnostima.

*Rad kojeg je obavio drugi praktičar, stručnjak odgovorne stranke ili mjeritelja ili ocjenitelja ili unutarnji revizor (Vidjeti točke 53–55)*

A135. Iako su točke A120–A134 napisane u kontekstu korištenja radom kojeg je obavio praktičarev stručnjak, one mogu također pružiti korisne upute u vezi s korištenjem radom kojeg je obavio drugi praktičar, stručnjak odgovorne stranke ili mjeritelj ili ocjenitelj ili unutarnji revizor.

*Pisane izjave (Vidjeti točku 56)*

A136. Pisano potvrđivanje usmenih izjava smanjuje mogućnost nesporazuma između praktičara i odgovarajuće stranke (ili više njih). Osoba(e) od koje praktičar zahtijeva pisane izjave uobičajeno će biti član višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje ovisno o, na primjer, menadžerskoj i upravljačkoj strukturi odgovarajuće stranke (ili više njih), koja se može razlikovati prema jurisdikciji i prema subjektu, odražavajući utjecaje kao što su različita kulturološka i pravna nasljeđa i veličina i karakteristike vlasništva.

A137. Druge zahtijevane pisane izjave mogu uključivati sljedeće:

- vjeruje li odgovarajuća stranka(e) da su učinci neispravljenih pogrešnih prikaza beznačajni, pojedinačno ili u zbroju, u odnosu na informacije o predmetnom pitanju. Sažetak takvih stavki se uobičajeno uključuje u ili pridodaje uz pisanu izjavu;
- da su važne pretpostavke korištene u stvaranju bilo kakvih značajnih procjena razumne;
- da je odgovarajuća stranka(e) priopćila praktičaru sve manjkavosti u internim kontrolama relevantnim za angažman koje nisu očigledno trivijalne i nedosljednosti kojih je odgovarajuća stranka(e) svjesna; i
- ako je odgovorna stranka različita od mjeritelja ili ocjenitelja, da odgovorna stranka potvrđuje odgovornost za odnosno predmetno pitanje.

A138. Izjave odgovarajuće stranke ne mogu zamijeniti druge dokaze za koje praktičar može razumno očekivati da su dostupni. Iako pisane izjave pružaju nužne dokaze, one ne pružaju dostatne i primjerene dokaze same po sebi o bilo kojem pitanju na koje se odnose. Što više, činjenica da je praktičar primio pouzdanu pisanu izjavu ne utječe na vrste ili opseg drugih dokaza koje praktičar pribavlja.

Zahtijevane pisane izjave nisu pribavljene ili nisu pouzdane (Vidjeti točku 60)

A139. Okolnosti u kojoj je moguće da praktičar neće moći pribaviti zahtijevanu pisanu izjavu uključuju, na primjer, slučajeve u kojima:

- odgovorna stranka ugovara s trećom strankom da obavi relevantna mjerenja ili ocjenjivanja i kasnije angažira praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja o rezultirajućim informacijama o predmetnom pitanju. U nekim takvim slučajevima, na primjer gdje odgovorna stranka ima neprekidan odnos s mjeriteljem ili ocjeniteljem, odgovorna stranka može biti u mogućnosti da angažira mjeritelja ili ocjenitelja da osigura tražene pisane izjave, ili odgovorna stranka može biti u položaju da osigura takve izjave ako odgovorna stranka ima razumnu osnovu da to učini, ali, u ostalim slučajevima, to ne mora biti tako;
- namjeravani korisnik angažira praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja o javno dostupnim informacijama ali nema odnos s odgovornom strankom one vrste koja je nužna da bi se osiguralo da stranka odgovori na praktičarev zahtjev da dobije pisanu izjavu;
- angažman s izražavanjem uvjerenja se obavlja protivno željama mjeritelja ili ocjenitelja. Ovo može biti slučaj ako se, na primjer, angažman obavlja prema naredbi suda, ili ako zakonodavac ili drugo kompetentno nadležno tijelo zahtijeva od praktičara iz javnog sektora da obavi određeni angažman.

U tim ili sličnim okolnostima, moguće je da praktičar nema pristup dokazima potrebnim da potkrijepe praktičarev zaključak. Ako je takav slučaj, primjenjuje se točka 66 ovog MSIU-a.

**Naknadni događaji** (Vidjeti točku 61)

A140. Moguće je da razmatranje naknadnih događaja u nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja neće biti relevantno zbog prirode odnosno predmetnog pitanja. Na primjer, ako angažman zahtijeva zaključak o točnosti statističke prijave u vremenskoj točki, događaji nastali između te vremenske točke i datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja ne mogu utjecati na zaključak ili zahtijevati objave u prijavi ili izvješću s izražavanjem uvjerenja.

A141. Kako je navedeno u točki 61, praktičar nema odgovornost da obavi bilo kakve postupke u vezi s informacijama o predmetnom pitanju nakon datuma praktičareva izvješća. Međutim, ako, nakon datuma praktičareva izvješća, praktičar spozna činjenicu koja, da je za nju znao na datum praktičareva izvješća, bi mogla uzrokovati da praktičar izmijeni izvješće, praktičar može trebati raspraviti pitanje s odgovarajućom strankom ili poduzeti drugu radnju već prema tome što je primjereno u danim okolnostima.

#### **Ostale informacije (Vidjeti točku 62)**

A142. Daljnje radnje koje mogu biti primjerene ako praktičar otkrije značajnu nedosljednost ili postane svjestan značajnog pogrešnog prikaza činjenica uključuju, na primjer:

- zahtijevanje da se odgovarajuća stranka konzultira s kvalificiranom trećom strankom, kao što je pravni savjetnik odgovarajuće stranke;
- dobivanje pravnih savjeta o posljedicama različitih pravaca djelovanja;
- komuniciranje s trećim strankama (na primjer, regulatorom);
- uskraćivanje izvješća s izražavanjem uvjerenja;
- povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi;
- opisivanje značajne nedosljednosti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

#### **Opis primjenjivih kriterija (Vidjeti točku 63)**

A143. Opis primjenjivih kriterija obavještava namjeravane korisnike o okviru na kojem su temeljene informacije o predmetnom pitanju i osobito je važan ako postoje signifikantne razlike između različitih kriterija u vezi s tim kako se određena pitanja mogu tretirati u informacijama o predmetnom pitanju.

A144. Opis da je informacija o predmetnom pitanju pripremljena u skladu s određenim primjenjivim kriterijima je primjeren samo ako je informacija o predmetnom pitanju sukladna sa svim relevantnim zahtjevima onih primjenjivih kriterija koji su na snazi.

A145. Opis primjenjivih kriterija koji sadrži neprecizne formulacije s rezervama ili ograničenjima (na primjer, “informacija o predmetnom pitanju je u suštini sukladna sa zahtjevima XYZ”) nije primjereni opis jer može obmanuti korisnike informacije o predmetnom pitanju.

## Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja

*Dostatnost i prikladnost dokaza (Vidjeti točke 12(i), 64)*

A146. Dokaz je nužan da podupre praktičarev zaključak i izvješće s izražavanjem uvjerenja. Dokaz je kumulativan po prirodi i primarno je pribavljen postupcima obavljenim tijekom odvijanja angažmana. On može, međutim, također uključiti informacije pribavljene iz drugih izvora poput prethodnih angažmana (pod uvjetom da je praktičar utvrdio jesu li nastale promjene nakon prethodnog angažman koje mogu utjecati na njihovu relevantnost u tekućem angažmanu) ili postupaka kontrole kvalitete revizorskog društva za prihvaćanje i zadržavanje klijenta. Dokaz može doći iz izvora unutar ili izvan odgovarajuće stranke (ili više njih). Također, informacije koje mogu biti korištene kao dokaz može pripremiti stručnjak kojeg je zaposlila ili angažirala odgovarajuća stranka (ili više njih). Dokaz obuhvaća (sadrži) i informacije koje podupiru i potvrđuju aspekte informacije o predmetnom pitanju i informacije koji proturječe aspektima informacije o predmetnom pitanju. Osim toga, u nekim slučajevima, praktičar koristi i izostanak informacije (na primjer, odbijanje odgovarajuće stranke da pruži traženu izjavu) i stoga to također čini dokaz. Najveći dio praktičareva rada u formiranju zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja sastoji se u pribavljanju i ocjenjivanju dokaza.

A147. Dostatnost i prikladnost dokaza su međusobno povezani. Dostatnost je mjera količine dokaza. Na količinu potrebnih dokaza utječu rizici da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane (što su viši rizici, vjerojatno je da će trebati više dokaza) i također kvaliteta takvih dokaza (što je viša kvaliteta, manje ih može biti potrebno). Pribavljanje više dokaza, međutim, ne može nadoknaditi njihovu slabu kvalitetu.

A148. Prikladnost je mjera kvalitete dokaza; tj. njegove relevantnosti i njegove pouzdanosti u pružanju podrške praktičarevu zaključku. Na pouzdanost dokaza utječe njegov izvor i njegov sadržaj i ovisi o pojedinim okolnostima pod kojima je pribavljen. Mogu se napraviti generaliziranja o pouzdanosti različitih vrsta dokaza; međutim, takva generaliziranja su podložna važnim izuzecima. Čak ako je dokaz pribavljen iz vanjskih izvora u odnosu na odgovarajuću stranku (stranke), mogu postojati okolnosti koje bi utjecale na njegovu pouzdanost. Na primjer, dokaz pribavljen iz nekog vanjskog izvora može biti nepouzdan ako izvor nije dobro obaviješten ili objektivn. Iako prihvaćajući da mogu postojati izuzeci, sljedeća generaliziranja o pouzdanosti dokaza mogu biti korisna:

- dokaz je pouzdaniji ako je pribavljen iz izvora izvan odgovarajuće stranke;
- dokaz koji je stvoren interno je pouzdaniji ako su učinkovite povezane kontrole;

- dokaz koji izravno pribavi praktičar (na primjer, promatranje primjene kontrole) je pouzdaniji od dokaza pribavljenog neizravno ili zaključivanjem (na primjer, upitom o primjeni kontrole);
- dokaz je pouzdaniji ako postoji u dokumentarnom obliku, bilo papirnatom, elektroničkom ili na drugom mediju (na primjer, istodobno pisano bilježenje sastanka je uobičajeno pouzdanije od kasnije usmene izjave o tome što se bilo raspravljalo).

A149. Praktičar uobičajeno stječe više uvjerenja od dosljednih dokaza pribavljenih iz različitih izvora ili različitih vrsta nego od stavki dokaza koje se razmatraju pojedinačno. Osim toga, pribavljanje dokaza iz različitih izvora ili različitih vrsta može ukazivati da pojedinačna stavka dokaza nije pouzdana. Na primjer, potvrдна informacija pribavljena iz izvora neovisnog od odgovarajuće stranke (stranaka) može povećati uvjerenje praktičara stečeno iz izjave odgovarajuće stranke (stranaka). Suprotno, ako je dokaz pribavljen iz jednog izvora nedosljedan u odnosu na onaj pribavljen iz drugog izvora, praktičar utvrđuje koji dodatni postupci su nužni da bi se riješila nedosljednost.

A150. U smislu pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza, općenito je puno teže steći uvjerenje o informacijama o predmetnom pitanju koje pokrivaju razdoblje nego o informacijama o predmetnom pitanju u vremenskoj točki. Osim toga, zaključci pruženi o procesima su uobičajeno ograničeni na razdoblje koje je obuhvaćeno angažmanom; praktičar ne pruža zaključak o tome hoće li proces nastaviti funkcionirati na određeni način u budućnosti.

A151. Pitanje je za profesionalnu prosudbu jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi na kojima treba temeljiti praktičarev zaključak.

A152. U nekim okolnostima, praktičar ne može pribaviti dostatni ili primjereni dokaz koji je praktičar očekivao pribaviti kroz planirane postupke. U takvim okolnostima, praktičar smatra da dokaz pribavljen kroz obavljene postupke nije dostatan i primjeren da bi mogao formirati zaključak o informacijama o predmetnom pitanju. Praktičar može:

- proširiti obavljene rad; ili
- obaviti druge postupke za koje praktičar prosuđuje da su nužnim u danim okolnostima.

Ako nijedno od navedenoga nije izvedivo u danim okolnostima, praktičar neće biti u stanju pribaviti dostatni i primjereni dokaz da bi mogao formirati zaključak. Ova situacija može nastati čak i ako praktičar nije postao svjestan pitanja koje uzrokuje da praktičar vjeruje kako informacije o predmetnom pitanju mogu biti značajno pogrešno prikazane, kako je navedeno u točki 490.



*Ocjnjivanje dostatnosti i prikladnosti dokaza (Vidjeti točku 65)*

A153. Angažman s izražavanjem uvjerenja je kumulativan i iterativan proces. Kako praktičar obavlja planirane postupke, pribavljeni dokazi mogu uzrokovati da praktičar izmijeni vrste, vremenski raspored ili opseg drugih planiranih postupaka. Informacija može privući praktičarevu pozornost koja se značajno razlikuje od one koja je očekivana i na kojoj su temeljeni planirani postupci. Na primjer:

- opseg pogrešnih prikaza koje praktičar otkrije mogu izmijeniti praktičarevu profesionalnu prosudbu o pouzdanosti određenih izvora informacija;
- praktičar može postati svjestan nepodudarnosti relevantnih informacija ili nedosljednog ili nedostajućeg dokaza;
- ako su analitički postupci obavljani blizu kraja angažmana, rezultati tih postupaka mogu ukazivati na prethodno neidentificirane rizike značajnog pogrešnog prikaza.

U takvim okolnostima, praktičar može trebati ponovno ocijeniti planirane postupke.

A154. Na praktičarevu profesionalnu prosudbu o tome što tvori dostatne i primjerene dokaze utječu čimbenici kao što su sljedeći:

- važnost mogućeg pogrešnog prikaza i vjerojatnost da ima značajan učinak, pojedinačno ili ako se zbroji s ostalim mogućim pogrešnim prikazima, na informacije o predmetnom pitanju;
- učinkovitost reakcija odgovarajuće stranke u postupanju sa znanim rizikom značajnog pogrešnog prikaza;
- iskustvo stečeno tijekom ranijih angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi sa sličnim mogućim pogrešnim prikazima;
- rezultati obavljenih postupaka, uključujući jesu li takvi postupci otkrili određene pogrešne prikaze;
- izvor i pouzdanost dostupnih informacija;
- uvjerljivost dokaza;
- razumijevanje odgovarajuće stranke (stranaka) i njezinog okruženja.

*Ograničenja opsega (Vidjeti točke 26, 66)*

A155. Ograničenje opsega može nastati zbog:

- (a) okolnosti izvan kontrole odgovarajuće stranke. Na primjer, dokumentacija za koju praktičar smatra da ju je nužno pregledati može biti nenamjerno uništena;

- (b) okolnosti povezane sa vrstom ili vremenskim rasporedom praktičareva rada. Na primjer, fizički proces koji praktičar smatra da je nužno promatrati mogao se desiti prije praktičareva angažmana; ili
- (c) ograničenja koje nametne praktičaru odgovorna stranka, mjeritelj ili ocjenitelj ili klijent koja, na primjer, mogu spriječiti praktičaru obavljanje postupaka za koje praktičar smatra da su nužni u danim okolnostima. Ograničenja ove vrste mogu imati druge posljedice za angažman, kao što su praktičarevo razmatranje rizika angažmana i prihvatanja i zadržavanja angažmana.

A156. Nemogućnost da se obave određeni postupci ne predstavlja ograničenje opsega ako praktičar može pribaviti dostatne i primjerene dokaze obavljanjem alternativnih postupaka.

A157. Postupci obavljeni u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su po definiciji ograničeni u usporedbi s onima koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Ograničenja za koja se zna da postoje prije prihvatanja angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja su relevantna za razmatranje ako se ustanovljuje postoje li preduvjeti za angažman s izražavanjem uvjerenja, osobito, ima li angažman karakteristike pristupa dokazima (vidjeti točku 24(b)(iv)) i racionalnu svrhu (vidjeti točku 24(b)(vi)). Ako su odgovarajuće stranke nametnule daljnje ograničenje nakon što je bio prihvaćen angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, može biti primjereno povući se iz angažmana, ako je povlačenje moguće prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

## **Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja**

*Oblik izvješća s izražavanjem uvjerenja (Vidjeti točke 67–68)*

A158. Usmeni i drugi oblici izražavanja zaključaka mogu biti pogrešno shvaćeni ako nisu podržani pisanim izvješćem. Zbog tog razloga, praktičar ne izvješćuje usmeno ili korištenjem simbola bez da također osigura pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja koje je odmah raspoloživo uvijek kada se daje usmeno izvješće ili koriste simboli. Na primjer, simbol se može povezati hiperlinkom s pisanim izvješćem s izražavanjem uvjerenja na Internetu.

A159. Ovaj MSIU ne zahtijeva standardizirani oblik za izvješćivanje o svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja. Umjesto toga on definira osnovne elemente izvješća s izražavanjem uvjerenja koje treba uključiti. Izvješće s izražavanjem uvjerenja se kreira prema specifičnim okolnostima angažmana. Praktičar može koristiti podnaslove, brojeve točki, tipografska sredstva, na primjer boldanje teksta i druge mehanizme da unaprijedi jasnoću i čitljivost izvješća s izražavanjem uvjerenja.

A160. Praktičar može odabrati stil izvješćivanja u “kratkoj formi” ili “dugoj formi” kako bi olakšao učinkovito komuniciranje s namjeranim korisnicima.

Izvješća u “kratkoj formi” uključuju samo osnovne elemente. Izvješća u “dugoj formi” uključuju ostale informacije i objašnjenja kojima nije namjera da utječu na praktičarev zaključak. Osim osnovnih elemenata, izvješća u dugoj formi mogu opisivati podrobnosti uvjeta angažmana, primjenjive kriterije koji su bili korišteni, nalaze u vezi s određenim aspektima angažmana, detalje o kvalifikacijama i iskustvu praktičara i drugih uključenih u angažman, objave razina značajnosti i, u nekim slučajevima, preporuke. Praktičar može ustanoviti da je od pomoći razmotriti važnost pružanja takvih informacija za informacijske potrebe namjeravanih korisnika. Kako se zahtijeva točkom 68, dodatne informacije se jasno razdvajaju od praktičareva zaključka i formuliraju na takav način da je jasno da im nije namjena omalovažiti zaključak.

### *Sadržaj izvješća s izražavanjem uvjerenja*

#### Naslov (Vidjeti točku 69(a))

A161. Primjeren naslov pomaže prepoznati vrstu izvješća s izražavanjem uvjerenja i razlikovati ga od izvješća koje izdaju drugi, kao što su oni koji ne moraju postupati u skladu s istim etičkim zahtjevima kao praktičar.

#### Naslovnik (Vidjeti točku 69(b))

A162. Naslovnik identificira stranku ili više njih na koje je usmjereno izvješće s izražavanjem uvjerenja. Izvješće s izražavanjem uvjerenja je uobičajeno naslovljeno na klijenta, ali, u nekim slučajevima, može biti na druge namjeravane korisnike.

#### Informacije o predmetnom pitanju i odnosno predmetno pitanje (Vidjeti točku 69(c))

A163. Identifikacija i opis informacija o predmetnom pitanju i, ako je primjereno, odnosnog predmetnog pitanja mogu uključiti, na primjer:

- točku u vremenu ili razdoblje na koje se odnosi mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja;
- ako je primjenjivo, ime odgovorne stranke ili komponente odgovorne stranke na koju se odnosi odnosno predmetno pitanje;
- objašnjenje onih karakteristika odnosnog predmetnog pitanja ili informacija o predmetnom pitanju kojih namjeravani korisnici moraju biti svjesni i kako takve karakteristike mogu utjecati na preciznost mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija ili uvjerljivost dostupnih dokaza. Na primjer:
  - stupanj do kojeg je informacija o predmetnom pitanju kvalitativna odnosno kvantitativna, objektivna odnosno subjektivna, povijesna odnosno prospektivna;

- promjene u odnosnom predmetnom pitanju ili drugim okolnostima angažmana koje utječu na usporedivost informacija o predmetnom pitanju iz jednog razdoblja u sljedeće.

#### Primjenjivi kriteriji (Vidjeti točku 69(d))

A164. Izvješće s izražavanjem uvjerenja identificira primjenjive kriterije primjenom kojih se odnosno predmetno pitanje mjerilo ili ocjenjivalo tako da namjeravani korisnici mogu razumjeti osnovu za praktičarev zaključak. Izvješće s izražavanjem uvjerenja može uključiti primjenjive kriterije ili se pozvati na njih ako su uključene u informacije o predmetnom pitanju ili ako su na drugi način dostupni iz lako pristupačnih izvora. Može biti relevantno u okolnostima objaviti:

- izvor primjenjivih kriterija i jesu li ili nisu primjenjivi kriteriji propisani zakonima ili regulativama ili jesu li ih izdala ovlaštena i priznata tijela stručnjaka koja primjenjuju transparentni proces s dužnom pažnjom, tj. jesu li oni uspostavljeni kriteriji u kontekstu predmeta ispitivanja (i ako to oni nisu, opis razloga zbog kojeg se smatraju prikladnima);
- korištene metode mjerenja ili ocjenjivanja ako primjenjivi kriteriji dopuštaju izbor između određenog broja metoda;
- svako učinjeno značajno tumačenje za primjenu primjenjivih kriterija u okolnostima angažmana;
- je li bilo ikakvih promjena u primijenjenim metodama mjerenja ili ocjenjivanja.

#### Inherentna ograničenja (Vidjeti točku 69(e))

A165. Dok se u nekim slučajevima, može očekivati da su inherentna ograničenja lako razumljiva namjeravanim korisnicima izvješća s izražavanjem uvjerenja, u ostalim slučajevima može biti primjereno izričito se na njih pozvati u izvješću o uvjerenju. Na primjer, u izvješću o uvjerenju koje se odnosi na učinkovitost internih kontrola, može biti primjereno navesti da povijesno ocjenjivanje učinkovitosti nije relevantno za buduća razdoblja zbog rizika da interne kontrole mogu postati neodgovarajuće zbog promjena u uvjetima ili da se može smanjiti stupanj sukladnosti s politikama i postupcima.

#### Posebna svrha (Vidjeti točku 69(f))

A166. U nekim slučajevima, primjenjivi kriteriji korišteni za mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja mogu biti oblikovani za posebnu svrhu. Na primjer, regulator može zahtijevati da određeni subjekti koriste određene primjenjive kriterije koji su oblikovani za svrhe regulatora. Kako

bi se izbjeglo pogrešno razumijevanje, praktičar upozorava čitatelje izvješća s izražavanjem uvjerenja na tu činjenicu i da, zbog toga, informacije o predmetnom pitanju mogu biti neprikladne za druge svrhe.

A167. Osim upozorenja zahtijevanog točkom 69(f), praktičar može smatrati da je primjereno naznačiti da je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno isključivo za određene korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana, na primjer, o zakonu ili regulativi određene jurisdikcije, to se može postići ograničavanjem distribucije ili uporabe izvješća s izražavanjem uvjerenja. Iako izvješće s izražavanjem uvjerenja može biti ograničeno na taj način, nepostojanje ograničenja u vezi s posebnim korisnikom ili svrhom ne pokazuje samo po sebi da praktičar ima zakonsku odgovornost u vezi s tim korisnikom ili tom svrhom. Postoji li zakonska odgovornost ovisit će o zakonskim okolnostima svakog slučaja i relevantnoj jurisdikciji.

Povezane odgovornosti (Vidjeti točku 69(g))

A168. Identificiranje odnosnih odgovornosti informira namjeravane korisnike da je odgovorna stranka odgovorna za odnosno predmetno pitanje, da je mjeritelj ili ocjenitelj odgovoran za mjerenja ili ocjenjivanja odnosno predmetnog pitanja primjenom primjenjivih kriterija i da je praktičareva uloga da neovisno izrazi zaključak o informacijama o predmetnom pitanju.

Obavljanje angažmana u skladu s MSIU-om 3000 (izmijenjenim) i MSIU-om specifičnim za predmetno pitanje (Vidjeti točku 69(h))

A169. Ako se MSIU specifičan za predmetno pitanje primjenjuje samo na dio informacija o predmetnom pitanju, može biti primjereno navesti oba i MSIU specifičan za predmetno pitanje i ovaj MSIU.

A170. Navod koji sadrži nepreciznu terminologiju (na primjer “angažman je bio obavljen pozivom na MSIU 3000”) može obmanuti korisnike izvješća s izražavanjem uvjerenja.

Primjenjivi zahtjevi kontrole kvalitete (Vidjeti točku 69(i))

A171. Sljedeće je ilustracija navoda u izvješću o uvjerenju u vezi s primjenjivim zahtjevima kontrole kvalitete:

Revizorsko društvo primjenjuje Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 i, u skladu s tim, održava sveobuhvatni sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih zahtjeva.

Sukladnost sa zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima (Vidjeti točku 69(j))

A172. Sljedeće je ilustracija navoda u izvješću o uvjerenju u vezi sa sukladnošću s etičkim zahtjevima:

Ispunili smo zahtjeve neovisnosti i druge etičke zahtjeve *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe, koji se temelji na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnom ponašanju.

Sažetak obavljenog posla (Vidjeti točke A6, 69(k))

- A173. Sažetak obavljenog posla pomaže namjeranim korisnicima razumjeti praktičarev zaključak. Za mnoge angažmane s izražavanjem uvjerenja, u teoriji su moguće neograničene varijacije u postupcima. U praksi, međutim, to je teško priopćiti jasno i nedvosmisleno. Druge mjerodavne objave Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja mogu biti korisne praktičarima u pripremanju sažetka.
- A174. Ako nema posebnog MSIU koji bi pružio upute za postupke za određeno odnosno predmetno pitanje, sažetak može uključiti detaljniji opis obavljenog rada. Može biti primjereno uključiti u sažetak navod da obavljeni rad uključuje ocjenjivanje prikladnosti primjenjivih kriterija.
- A175. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja sažetak obavljenog posla je uobičajeno detaljniji nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i identificira ograničenja spram vrsta, vremenskog rasporeda i opsega postupaka. To je zbog toga što je uvažavanje vrsta, vremenskih rasporeda i opsega obavljenih postupaka ključno za razumijevanje zaključka izraženog u formi koja izražava je li, na temelju obavljenih postupaka, praktičar uočio značajno pitanje (pitanja) zbog čega on vjeruje kako su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Također može biti primjereno navesti u sažetku obavljenog posla određene postupke koji nisu bili obavljeni a za koje bi se uobičajeno očekivalo da su obavljeni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Međutim, potpuno identificiranje svih takvih postupaka nije moguće jer je zahtijevano praktičarevo razumijevanje i razmatranje rizika angažmana manje nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.
- A176. Čimbenici za razmatranje u utvrđivanju razine detaljnosti koju treba osigurati u sažetku obavljenog posla mogu uključiti:
- okolnosti specifične za subjekt (na primjer, vrste aktivnosti subjekta koje su različite u usporedbi s onima koje su tipične u sektoru);
  - specifične okolnosti angažmana koje utječu na sadržaj i razmjor obavljenih postupaka;
  - očekivanja namjeranih korisnika u pogledu razine detaljnosti koju treba osigurati u izvješću, temeljeno na tržišnoj praksi ili primjenjivom zakonu ili regulativi.

A177. Važno je da je sažetak napisan na objektivan način koji dopušta namjeravanim korisnicima da razumiju obavljeni rad kao osnovu za praktičarev zaključak. U najvećem broju slučajeva, on neće uključivati detaljiziranje cijelog plana rada, ali je s druge strane važno da ne bude toliko sažet da postane dvosmislen ili pisan na način koji rezultira pretjerivanjem ili uljepšavanjem.

Praktičarev zaključak (Vidjeti točke 12(a)(i)(a), 69(l))

A178. Primjeri zaključaka izraženih u obliku primjerenom za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja uključuju:

- ako je izražen u pogledu odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija, “Prema našem mišljenju, subjekt je postupio, u svim značajnim aspektima, u skladu s XYZ zakonom;”
- ako je izražen u pogledu informacija o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija, “Prema našem mišljenju, prognoza financijske uspješnosti subjekta je ispravno pripremljena, u svim značajnim aspektima, temeljeno na XYZ kriterijima;” ili
- ako je izražen u pogledu izvještaja koje je dala odgovarajuća stranka, “Prema našem mišljenju, izvještaj [odgovarajuće stranke], u svim značajnim aspektima, fer prezentira da je subjekt postupio u skladu s XYZ zakonom.” ili “Prema našem mišljenju, izvještaj [odgovarajuće stranke] u svim značajnim aspektima fer prezentira da su ključni pokazatelji uspješnosti prikazani u skladu s XYZ kriterijima.”

A179. Može biti primjereno informirati namjeravane korisnike o kontekstu u kojem treba čitati praktičarev zaključak ako izvješće s izražavanjem uvjerenja uključuje objašnjenje određenih karakteristika odnosnog predmetnog pitanja na koje namjeravani korisnici trebaju biti upozoreni. Praktičarev zaključak može, na primjer, uključivati tekst kao što je: “Ovaj zaključak je formiran na osnovi pitanja navedenih drugdje u ovom neovisnom izvješću o uvjerenju.”

A180. Primjeri zaključaka izraženih u obliku primjerenom za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja uključuju:

- ako se izražavaju u smislu odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivim kriterijima, “Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako[subjekt] nije postupio u skladu, u svim značajnim aspektima, sa zakonom XYZ.”
- ako se izražavaju u smislu informacija o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija, “Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, nismo uočili da bi bile potrebne bilo kakve značajne izmjene u procjeni ključnih pokazatelja uspješnosti kako bi bili u skladu s XYZ kriterijima.”

- ako se izražavaju u smislu izjave koju je dala odgovarajuća stranka, “Temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako izvještaj [odgovarajuća stranka] da je [subjekt] postupio u skladu sa zakonom XYZ, nije, u svim značajnim aspektima, iskazan na fer način.”

A181. Oblici izražavanja koji mogu biti korisni za odnosna predmetna pitanja uključuju, na primjer, jedno, ili kombinaciju, od sljedećeg:

- za angažmane s izražavanjem uvjerenja - “sukladno s” ili “u skladu s.”
- za angažmane kada primjenjivi kriterij opisuje proces ili metodologiju za pripremanje ili prezentaciju informacije o predmetnom pitanju - “ispravno pripremljeno.”
- za angažmane kada su načela fer prezentacije utjelovljena u primjenjive kriterije - “iskazani na fer način.”

A182. Uključivanje zaglavlja iznad točaka koje sadrže modificirane zaključke i pitanja koja uzrokuju modifikaciju, pomaže razumljivosti praktičareva izvješća. Primjeri odgovarajućih zaglavlja uključuju “Zaključak s rezervom,” “Negativan zaključak,” ili “Odustajanje od zaključka” i “Osnova za zaključak s rezervom,” “Osnova za negativan zaključak,” već prema tome što je primjereno.

Praktičarev potpis (Vidjeti točku 69(m))

A183. Praktičarev potpis je ili u ime praktičarevog revizorskog društva, osobno ime praktičara ili oboje, već prema tome kako je primjereno u određenoj jurisdikciji. Osim praktičarevog potpisa, u određenim jurisdikcijama, može se zahtijevati od praktičara davanje izjave u praktičarevu izvješću o profesionalnim titulama ili identifikaciji koju daje odgovarajuće tijelo za licenciranje u toj jurisdikciji.

Datum (Vidjeti točku 69(n))

A184. Uključivanje datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja informira namjeravane korisnike da je praktičar razmotrio učinak na informacije o predmetnom pitanju i na izvješće s izražavanjem uvjerenja onih događaja koji su nastali do tog datuma.

*Poziv na praktičareva stručnjaka u izvješću o uvjerenju* (Vidjeti točku 70)

A185. U nekim slučajevima, zakon ili regulativa mogu zahtijevati upućivanje na rad praktičareva stručnjaka u izvješću s izražavanjem uvjerenja, na primjer, za svrhe transparentnosti u javnom sektoru. To može također biti primjereno u drugim okolnostima, na primjer, da se objasni sadržaj modifikacije



praktičareva zaključka, ili ako je rad stručnjaka sastavni dio nalaza uključenog u izvješće u dugoj formi.

- A186. Ipak, praktičar ima isključivu odgovornost za izraženi zaključak i ta se odgovornost ne smanjuje praktičarevim korištenjem radom praktičareva stručnjaka. Važno je zbog toga da, ako se u izvješću s izražavanjem uvjerenja poziva na praktičareva stručnjaka, formulacija tog izvješća ne podrazumijeva da je praktičareva odgovornost za izraženi zaključak smanjena zbog uključenosti tog stručnjaka.
- A187. Za generički navod u izvješću u dugoj formi da je angažman obavljalo prikladno kvalificirano osoblje, uključujući stručnjake za predmetno pitanje i specijaliste za izražavanje uvjerenja, nije vjerojatno da će biti pogrešno shvaćen kao navod koji umanjuje odgovornost. Mogućnost nesporazuma je veća, međutim, u slučaju izvješća u kratkoj formi, gdje se mogu prezentirati minimalne kontekstualne informacije ili se poziva na praktičareva stručnjaka navodeći mu ime. Dakle, dodatne formulacije mogu biti potrebne u takvim slučajevima kako bi se spriječilo da izvješće s izražavanjem uvjerenja podrazumijeva da je smanjena praktičareva odgovornost za izraženi zaključak zbog uključenosti stručnjaka.

#### **Nemodificirani i modificirani zaključci (Vidjeti točke 74–77, Dodatak)**

- A188. Pojam “prožimajući” opisuje učinke pogrešnih prikaza na informacije o predmetnom pitanju ili moguće učinke pogrešnih prikaza na informacije o predmetnom pitanju, ako ih ima, koji su neotkriveni zbog nemogućnosti pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza. Prožimajući učinci na informacije o predmetnom pitanju su oni koji, po praktičarevoj profesionalnoj prosudbi:
- nisu ograničeni na određene aspekte informacije o predmetnom pitanju;
  - ako su tako ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan dio informacija o predmetnom pitanju; ili
  - u vezi s objavama, su ključni namjeravanim korisnicima za razumijevanje informacija o predmetnom pitanju.
- A189. Sadržaj pitanja i praktičareva prosudba o tome koliko prožimajuće utječe ili može utjecati na informacije o predmetnom pitanju, utječe na vrstu zaključka kojeg treba izraziti.
- A190. Primjeri zaključaka s rezervom i negativnih zaključaka i odustajanja od zaključka su:
- zaključak s rezervom (primjer za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja sa značajnim pogrešnim prikazom) – “Na temelju obavljenih postupaka i pribavljenih dokaza, osim za učinak

pitanja opisanog u odjeljku našeg izvješća s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjerujemo kako izvještaj (odgovarajuća stranka(e)) ne prezentira fer, u svim značajnim aspektima, subjektivu sukladnost s XYZ zakonom.”

- negativan zaključak (primjer za značajni i prožimajući pogrešni prikaz za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja) – “Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku našeg izvješća s osnovom za negativni zaključak, izvještaj (odgovarajuća stranka(e)) ne prezentira fer, subjektivu sukladnost s XYZ zakonom.”
- odustajanje od zaključka (primjer za značajno i prožimajuće ograničenja opsega za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja) – “Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku našeg izvješća s osnovom za odustajanje od zaključka, nismo bili u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze da formiramo zaključak o izvještaju (odgovarajuća stranka(e)). U skladu s time, ne izražavamo zaključak o tom izvještaju.”

A191. U nekim slučajevima, mjeritelj ili ocjenitelj može otkriti i ispravno opisati da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana. Na primjer, u angažmanu sukladnosti mjeritelj ili ocjenitelj može ispravno opisati slučajeve nesukladnosti. U takvim okolnostima, točka 76. zahtijeva da praktičar skrene pozornost namjeravanim korisnicima na opis značajnog pogrešnog prikaza, bilo izražavanjem zaključka s rezervom ili negativnog zaključka, bilo izražavanjem zaključka bez rezerve s isticanjem pitanja kroz posebno pozivanje na opis u izvješću o uvjerenju.

### **Ostale odgovornosti komuniciranja (Vidjeti točku 78)**

A192. Pitanja koja mogu biti primjerena za komuniciranje s odgovornom strankom, mjeriteljem ili ocjeniteljem, klijentom ili drugima uključuju prijevaru ili sumnju na prijevaru i pristranost u pripremanju informacije o predmetnom pitanju.

### **Dokumentacija (Vidjeti točke 79–83)**

A193. Dokumentacija uključuje zapise praktičarevog rezoniranja za sva značajna pitanja koja zahtijevaju korištenje profesionalne prosudbe i povezane zaključke. Ako postoje teška pitanja u vezi principa ili profesionalne prosudbe, dokumentacija koja uključuje relevantne činjenice koje su bile poznate praktičaru u vrijeme ako je stvoren zaključak može pomoći u prikazivanju praktičarevih saznanja.

A194. Nije ni nužno niti izvedivo da se dokumentira svako razmatrano pitanje ili profesionalna prosudba stvorena tijekom angažmana. Nadalje nije nužno da

praktičar odvojeno dokumentira (na primjer, u kontrolnoj listi) sukladnost s pitanjem za koje se sukladnost demonstrira dokumentom uključenim unutar dosjea angažmana. Slično tome, praktičar ne treba uključiti u dosje angažmana zamijenjene nacрте radnih papira, bilješki koje odražavaju nepotpuna ili preliminarna razmišljanja, prethodne kopije dokumenata ispravljene za tipografske ili druge pogreške i duplikate dokumenata.

A195. U primjenjivanju profesionalne prosudbe radi procjenjivanja razmjera dokumentacije koju treba pripremiti i zadržati, praktičar može razmotriti što je nužno da bi se osiguralo razumijevanje obavljenog rada i osnove za donošenje glavnih odluka (ali ne i detaljnih aspekata angažmana) od strane drugog praktičara koji nema prethodno iskustvo s angažmanom. Taj drugi praktičar može biti u stanju steći razumijevanje detaljnih aspekata angažmana samo kroz raspravljavanje o njima s praktičarem koji je pripremio dokumentaciju.

A196. Dokumentacija može uključiti zapise, na primjer:

- karakteristika za identificiranje određenih stavki ili testiranih pitanja;
- tko je obavio posao angažmana i datum kada je posao dovršen;
- tko je pregledao posao angažmana i datum i opseg tog pregleda; i
- rasprava važnih pitanja s odgovarajućim strankama i drugima, uključujući sadržaj raspravljenih važnih pitanja i kada i s kim su održane rasprave.

A197. Dokumentacija može uključiti zapise, na primjer:

- problema otkrivenih u vezi s ispunjavanjem relevantnih etičkih zahtjeva i kako su oni riješeni;
- zaključaka o ispunjavanju zahtjeva neovisnosti koji se primjenjuju na angažmana i bilo kakvih relevantnih rasprava s revizorskim društvom koje potkrjepljuju te zaključke;
- zaključaka stvorenih u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom i angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- sadržaja i opsega konzultacija poduzetih tijekom odvijanja angažmana i zaključaka nastalih temeljem njih.

#### *Objedinjavanje konačnog dosjea angažmana*

A198. MSKK 1 (ili drugi profesionalni zahtjevi ili zahtjevi u zakonu ili regulative koji su barem jednako zahtjevniji kao i MSKK 1) zahtjeva da revizorska društva ustanove politike i postupke za pravodobno dovršavanje objedinjavanja dosjea angažmana<sup>8</sup>. Primjereno vremensko ograničenje

---

<sup>8</sup> MSKK 1, točka 45.

unutar kojeg treba dovršiti objedinjavanje konačnog dosjea angažmana uobičajeno nije duže od 60 dana nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja<sup>9</sup>.

A199. Kompletiranje objedinjavanja konačnog dosjea angažmana nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja je administrativni proces koji ne uključuje obavljanje novih postupaka ili izvođenje novih zaključaka. Promjene mogu, međutim, biti učinjene u dokumentaciji tijekom, procesa konačnog objedinjavanja ako su administrativne prirode. Primjeri takvih promjena uključuju:

- brisanje ili izbacivanje nevažeće dokumentacije;
- sortiranje, sravnjivanje (kolacija) i unakrsno povezivanje radnih papira;
- potpisivanje kontrolnih lista o kompletiranju koje su u vezi s procesom objedinjavanja dosjea;
- dokumentiranje dokaza koje je praktičar pribavio, raspravio i dogovorio s relevantnim članovima angažiranog tima prije datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja.

A200. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1) zahtjeva da revizorska društva ustanove politike i postupke za čuvanje dokumentacije angažmana<sup>10</sup>. Razdoblje čuvanja za angažmane s izražavanjem uvjerenja uobičajeno nije kraće od pet godina od datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> MSKK 1, točka A54.

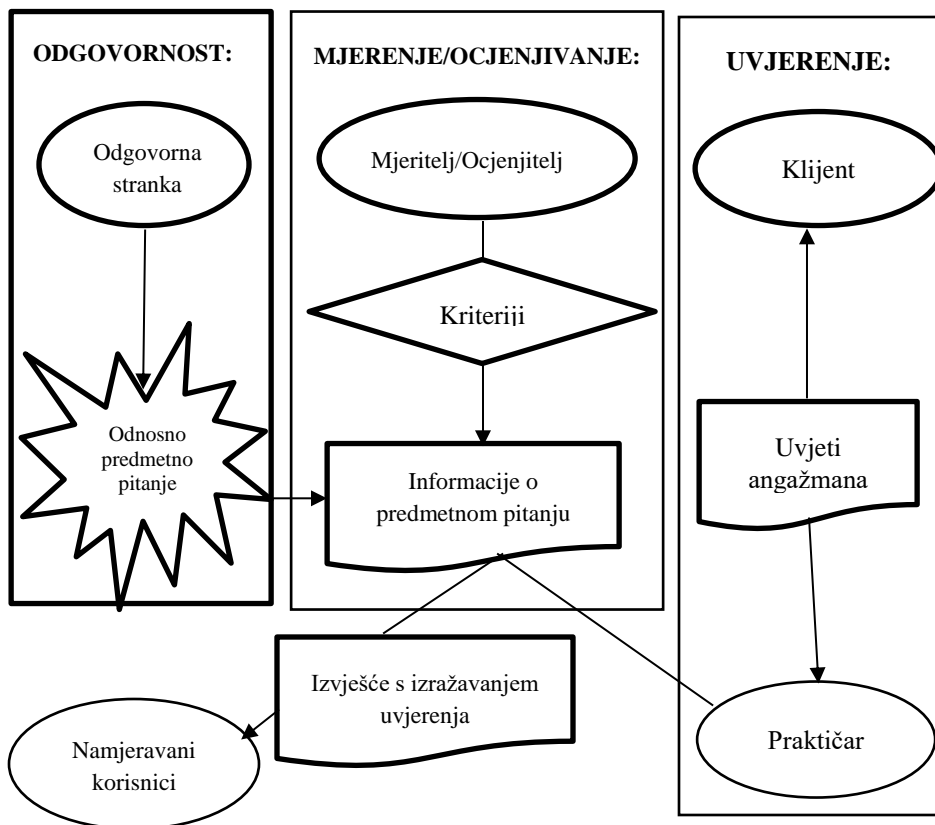
<sup>10</sup> MSKK1, točka 47.

<sup>11</sup> MSKK1, točka A61.

## Dodatak

(Vidjeti točke 2, A8, A11, A16, A36–A38)

### Uloge i odgovornosti



1. Svi angažmani s izražavanjem uvjerenja imaju barem tri stranke: odgovornu stranku, praktičara i namjeravane korisnike. Ovisno o okolnostima angažmana mogu također postojati odvojene uloge mjeritelja ili ocjenitelja, ili klijenta.
2. Gornji dijagram ilustrira kako su sljedeće uloge povezane s angažmanom s izražavanjem uvjerenja:
  - (a) odgovorna stranka je odgovorna za odnosno predmetno pitanje;

- (b) mjeritelj ili ocjenitelj koristi kriterije za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja koje ima za posljedicu informacije o predmetnom pitanju;
  - (c) klijent dogovara uvjete angažmana s praktičarem;
  - (d) praktičar pribavlja dostatne i primjerene dokaze kako bi se izrazio zaključak oblikovan da povećá stupanj povjerenja namjeravanih korisnika različitih od odgovorne stranke u informacije o predmetnom pitanju;
  - (e) namjeravani korisnici donose odluke na osnovi informacija o predmetnom pitanju. Namjeravani korisnici su osoba ili više njih ili organizacija odnosno više njih ili grupa odnosno više njih za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja.
3. Sljedeće primjedbe mogu se iznijeti u vezi s tim ulogama:
- svaki angažman s izražavanjem uvjerenja, osim praktičara ima i barem odgovornu stranku i namjeravane korisnike;
  - praktičar ne može biti odgovorna stranka, klijent ili namjeravani korisnik;
  - u izravnom angažmanu, praktičar je također mjeritelj ili ocjenitelj;
  - u angažmanu potvrđivanja, odgovorna stranka ili netko drugi, ali ne i praktičar, može biti mjeritelj ili ocjenitelj;
  - ako je praktičar mjerio ili ocjenjivao odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija, angažman je izravni angažman. Karakter tog angažmana ne može se promijeniti u angažman potvrđivanja druge stranke koja preuzima odgovornost za mjerenje ili ocjenjivanje, na primjer, da odgovorna stranka priključi izjavu informacijama o predmetnom pitanju prihvaćanjem odgovornosti za njih;
  - odgovorna stranka može biti klijent;
  - u mnogim angažmanima potvrđivanja odgovorna stranka može također biti mjeritelj ili ocjenitelj i klijent. Primjerice kada subjekt angažira praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem koji je pripremio o svojim vlastitim praksama održivog razvoja. Primjer za slučaj u kojem je odgovorna stranka različita od mjeritelja ili ocjenitelja, je kada je praktičar angažiran da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem kojeg je sastavila vladina organizacija o praksama održivog razvoja privatne kompanije;

- u angažmanu potvrđivanja, mjeritelj ili ocjenitelj uobičajeno osigurava praktičaru pisani prikaz informacije o predmetnom pitanju. U nekim slučajevima, moguće je da praktičar neće moći dobiti takav prikaz, na primjer, ako klijent nije mjeritelj ili ocjenitelj;
  - odgovorna stranka može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne i jedini;
  - odgovorna stranka, mjeritelj ili ocjenitelj i namjeravani korisnici mogu biti iz različitih subjekata ili istog subjekta. Primjer potonjeg slučaja, u dvorazinskoj strukturi odbora, nadzorni odbor može tražiti uvjerenje o informacijama koje je osigurao izvršni odbor subjekta. Odnos između odgovorne stranke, mjeritelja ili ocjenitelja i namjeravanih korisnika treba se sagledati u kontekstu određenog angažmana i može se razlikovati od tradicionalnije definiranih linija odgovornosti. Na primjer, subjektov viši menadžment (namjeravani korisnik) može angažirati praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja o određenim aspektima subjektovih aktivnosti koje su u izravnoj odgovornosti niže razine menadžmenta (odgovorna stranka), ali za koje viši menadžment je krajnje odgovoran;
  - klijent koji nije također i odgovorna stranka može biti namjeravani korisnik.
4. Praktičarev zaključak može se formulirati bilo prema:
- odnosnom predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima;
  - informacijama o predmetnom pitanju i primjenjivim kriterijima; ili
  - izvještaju kojeg je sastavila odgovarajuća stranka.
5. Praktičar i odgovorna stranka mogu dogovoriti primjenu načela MSIU-a na angažman ako nema namjeravanih korisnika različitih od odgovorne stranke, ali ako su ispunjeni svi ostali zahtjevi MSIU-a. U takvim slučajevima, praktičarevo izvješće uključuje navod kojim se ograničava uporaba izvješća na odgovornu stranku.

Ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) – *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije, izdanje 2016.-2017.*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u prosincu 2016. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u svibnju 2019. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) – *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije, izdanje 2016.-2017.*, 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 s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) – *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije, izdanje 2016.-2017.*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) – *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije, izdanje 2016.-2017.* © 2016. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) – *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije, izdanje 2016.-2017.* © 2019. International Federation of Accountants. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised), Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information, 2016-2017 Edition, ISBN 978-1-60815-318-3.

ISBN 978-953-8153-11-2