

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

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

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

SADRŽAJ

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

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

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU-a) je uspostaviti standarde i ključne postupke te pružiti upute profesionalnim računovođama u javnoj praksi (koji se za svrhe ovog MSIU-a nazivaju – praktikantu) za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja različite od revizija ili uvida povijesnih financijskim informacijama na koje se odnose Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) ili Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi).
2. Ovaj MSIU koristi pojmove "angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja" i "angažmani s izražavanjem ograničenog uvjerenja" za razlikovanje dvije vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja koje su praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) dopuštene za obavljanje. Cilj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana¹, kao osnovice za pozitivan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Cilj angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja je smanjiti rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnovice za negativan oblik izražavanja praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka.

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

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

Etički zahtjevi

4. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba postupati u skladu sa zahtjevima Dijela A i B Kodeksa etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)). (IESBA-ov Kodeks).**
5. IESBA-ov Kodeks osigurava okvir načela koje članovi timova za izražavanje uvjerenja, tvrtke i umrežene tvrtke koriste za prepoznavanje prijetnji neovisnosti², ocjenjivanje značajnosti tih prijetnji

¹ Okolnosti angažmana uključuju uvjete angažmana, kao i radi li se o angažmanu s razumnim uvjerenjem ili angažmanu s ograničenim uvjerenjem, karakteristike predmeta ispitivanja, kriterije koje treba koristiti, potrebe namjeravanih korisnika, relevantne karakteristike odgovorne stranke i njezino okruženje te druga pitanja, na primjer, događaje, transakcije, stanja i prakse koje mogu imati značajan učinak na angažman.

² Ako profesionalni računovođa nije u javnoj praksi, primjerice poput unutarnjeg revizora, primjenjuje ovaj MSIU i (a) Okvir ili MSIU-ovi se pozivaju na izvješće profesionalnog računovođe i (b) profesionalni računovođa ili drugi članovi tima za izražavanje uvjerenja i, ako je primjenjivo, zaposlenici profesionalnog računovođe, nisu neovisni u

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

Kontrola kvalitete

6. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba primijeniti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi u pojedinačnom angažmanu. Prema Međunarodnom standardu kontrole kvalitete (MSKK) 1, Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge³, tvrtka profesionalnih računovođa ima obvezu uspostaviti sustav kontrole kvalitete oblikovan kako bi joj osigurao razumno uvjerenje da tvrtka i njezino osoblje poštuju profesionalne standarde i regulatorne i zakonske zahtjeve te da su izvješća s izražavanjem uvjerenja koje izdaju tvrtka ili angažirani partneri primjerena u danim okolnostima. Osim toga, elementi kontrole kvalitete koji su relevantni za pojedinačni angažman uključuju odgovornosti vodstva za kvalitetu angažmana, etičke zahtjeve, prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i određenih angažmana, dodjeljivanje timova za angažman, obavljanje angažmana i monitoring.

Prihvaćanje i zadržavanje angažmana

7. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako je za predmet ispitivanja odgovorna stranka različita od namjeravanih korisnika ili praktikanta** (profesionalnog računovođe u javnoj praksi). Kako je navedeno u točki 27. Okvira, odgovorna stranka može biti jedan od namjeravanih korisnika, ali ne i jedini korisnik. Potvrda odgovorne stranke osigurava dokaz da postoji odgovarajući međusobni odnos i također uspostavlja osnovu za zajedničko shvaćanje odgovornosti svake stranke. Pisana potvrda je najprimjereniji oblik dokumentiranja shvaćanja odgovorne stranke. U slučaju nepostojanja potvrde o odgovornosti, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra:
- je li primjereno prihvatiti angažman. Prihvaćanje angažmana može biti primjereno kada, na primjer, drugi izvori, kao što su zakonodavstvo ili ugovor, ukazuju na odgovornost; i
 - ako je angažman prihvaćen, hoće li objaviti te okolnosti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.
8. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba prihvatiti (ili, gdje je primjenjivo, zadržati) angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako mu, na osnovi preliminarnog poznavanja okolnosti angažmana, ništa nije skrenulo pozornost što bi ukazalo da neće biti ispunjeni zahtjevi IESBA-og Kodeksa ili Međunarodnih standarda za izražavanje uvjerenja.** Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pitanja iz točke 17.

odnosu na subjekt za koji se obavlja preuzeta obveza izražavanja uvjerenja, manjak neovisnosti i sadržaj odnosa s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje se vidljivo objavljuje u izvješću profesionalnog računovođe. Osim toga, to izvješće ne sadrži u naslovu riječ "neovisno", a svrha i njegovi korisnici su ograničeni.

³ Međunarodnom standardu kontrole kvalitete (MSKK) 1, Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, je izdan u veljači 2004. godine. Zahtijeva se da se uspostave sustavi kontrole kvalitete sukladni MSKK-u 1 do 15. lipnja 2005. godine.

Okvira i ne prihvaća angažman ako nema sve karakteristike zahtijevane tom točkom. Također, ako stranka koja angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) ("stranka koja angažira") nije odgovorna stranka, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra učinak toga na pristup evidencijama, dokumentaciji i drugim informacijama koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može zahtijevati kako bi dovršio angažman.

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

Dogovaranje uvjeta angažmana

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

Planiranje i obavljanje angažmana

12. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba planirati angažman tako da će biti učinkovito obavljen.** Planiranje uključuje razvijanje opće strategije za djelokrug, fokusiranje, vremenski raspored i vođenje angažmana te plana angažmana, koji se sastoji od detaljnog pristupa vrstama, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza koje treba obaviti i razloga za njihovo odabiranje. Primjereno planiranje pomaže usmjeravanje odgovarajuće pozornosti važnim područjima angažmana, pravodobno prepoznavanje potencijalnih problema i ispravno organiziranje i rukovođenje angažmanom kako bi se obavio na djelotvoran i učinkovit način. Primjereno planiranje također pomaže praktikantu (profesionalnom računovođu u javnoj praksi) da ispravno dodijeli posao članovima angažiranog tima i olakšava usmjeravanje i nadziranje i pregledavanje njihovog rada. Nadalje, ono pomaže, gdje je primjenjivo, koordiniranje rada kojeg obavljaju drugi praktikanti (profesionalni računovođe u javnoj praksi) i eksperti. Vrste i obujam aktivnosti planiranja će se razlikovati prema okolnostima angažmana, na primjer, prema veličini i

složenosti subjekta i praktikantovom (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) iskustvu stečenom ranije kod njega. Primjeri glavnih pitanja koja treba razmotriti uključuju:

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

- stvara očekivane vrijednosti za korištenje kada se obavljaju analitički postupci;
 - razvija i obavlja druge postupke prikupljanja dokaza kako bi se smanjio rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na odgovarajuću razinu; i
 - ocjenjuje dokaze, uključujući i razumnost usmenih i pisanih izjava odgovorne stranke.
17. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi profesionalnu prosudbu za određivanje razmjera razumijevanja potrebnog u vezi s predmetom ispitivanja i drugim okolnostima angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava je li razumijevanje dostatno za procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogreške. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uobičajeno ima manje detaljno razumijevanje od odgovorne stranke.

Procjenjivanje primjerenosti predmeta ispitivanja

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

Procjenjivanje prikladnosti kriterija

19. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba procijeniti prikladnost kriterija za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja.** Primjereni kriterij ima karakteristike navedene u točki 36. Okvira. Kako je navedeno u točki 17. Okvira, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne prihvaća angažman s izražavanjem uvjerenja ako njegovo preliminarno poznavanje okolnosti angažmana ukazuje da kriteriji koje treba koristiti nisu prikladni. Međutim, ako nakon prihvaćanja angažmana, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključi da kriteriji nisu prikladni, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak ili suzdržanost od zaključka. U nekim slučajevima praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra povlačenje iz angažmana.
20. Točka 7. Okvira navodi da kriteriji mogu biti ili postojeći ili kreirani za specifičan slučaj. Uobičajeno, postojeći kriteriji su prikladni kada su relevantni za potrebe namjeranih korisnika. Kada postoje već postojeći kriteriji za predmet ispitivanja, određeni korisnici mogu prihvatiti druge kriterije za svoje specifične potrebe. Na primjer, različiti okviri mogu se koristiti kao postojeći kriteriji za ocjenjivanje učinkovitosti internih kontrola. Određeni korisnici mogu, međutim, stvoriti detaljniji skup kriterija koji ispunjavaju njihove posebne potrebe u vezi s, na primjer, bonitetnim nadzorom. U takvim slučajevima, u izvješću s izražavanjem uvjerenja se navodi:

- (a) kada je relevantno za okolnosti angažmana, da kriteriji nisu utjelovljeni u zakonima ili regulativama ili da ih nisu izdala ovlaštena ili priznata tijela eksperata koja provode transparentni postupak s dužnom pažnjom; i
 - (b) da su oni samo za uporabu određenih korisnika i za njihove potrebe.
21. Za neke predmete ispitivanja vjerojatno je da nema postojećih kriterija. U takvim slučajevima, kriteriji se posebno stvaraju. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra imaju li posebno stvoreni kriteriji za posljedicu da izvješće s izražavanjem uvjerenja dovodi u zabludu namjeravane korisnike. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) pokušava dobiti potvrdu od namjeravanih korisnika ili stranke koja angažira praktikanata (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) da su posebno stvoreni kriteriji primjereni za potrebe namjeravanih korisnika. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) sagledava kako nepostojanje takve potvrde utječe na ono što treba biti učinjeno, kako bi procijenio prikladnost utvrđenih kriterija, i na informacije dane o kriterijima u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Značajnost i rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja

22. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti značajnost i rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja kada planira i obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja.**
23. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra značajnost kada određuje vrste, vremenski raspored i obujam postupaka prikupljanja dokaza i kada ocjenjuje jesu li informacije iz predmeta ispitivanja bez pogrešnih prikazivanja. Razmatranje značajnosti zahtijeva od praktikanata (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) da razumije i procijeni koji čimbenici mogu utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Na primjer, kada utvrđeni kriterij dopušta različitost prezentacija informacija o predmetu ispitivanja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra kako usvojena prezentacija može utjecati na odluke namjeravanih korisnika. Značajnost se razmatra u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika, kao što su relativni raspon, vrsta i razmjer učinka tih čimbenika na ocjenu ili mjerenje predmeta ispitivanja i interesi namjeravanih korisnika. Procjena značajnosti i relativne važnosti kvantitativnih i kvalitativnih čimbenika u određenom angažmanu su problematika za praktikantovu (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) prosudbu.
24. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba smanjit rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana.** U angažmanu s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) smanjuje rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na neku prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana kako bi stekao razumno uvjerenje kao osnovi za pozitivan oblik izražavanja praktikanatovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka. Razina rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja je viša u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja zbog različitih vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza. Međutim, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, kombinacija vrsta, vremenskog rasporeda i obujma postupaka prikupljanja dokaza je barem toliko dostatna da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) stječe razinu uvjerenja koja ima smisla kao osnovica za izražavanje negativnog oblika izražavanja zaključka. Da bi bila smisljena, razina stečenog uvjerenja je ona za koju je vjerojatnije da podiže povjerenje namjeravanom korisniku u informacije iz predmeta ispitivanja na višu razinu od sasvim beznačajnog.

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

Korištenje radom eksperta

26. **Kada se rad eksperta koristi u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) i ekspert trebaju, zajednički, imati odgovarajuće znanje i vještine u vezi s predmetom ispitivanja i kriterijima da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može utvrditi kako su pribavljeni dostatni i primjereni dokazi.**
27. Predmet ispitivanja i povezani kriteriji za neke angažmane s izražavanjem uvjerenja mogu uključiti aspekte koji zahtijevaju specijalistička znanja i vještine u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza. U takvim situacijama, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može se odlučiti koristiti radom osoba iz drugih profesionalnih disciplina, koje se nazivaju eksperti, i koji imaju zahtijevano znanje i vještine. Ovaj MSIU ne pruža upute u vezi s korištenjem radom eksperta u angažmanima sa zajedničkim odgovornostima i izvješćivanjem praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i jednog ili više eksperata.
28. Dužna pažnja je zahtijevana profesionalna kvaliteta svih osoba, uključujući i eksperata, uključenih u angažman s izražavanjem uvjerenja. Osobe uključene u angažman s izražavanjem uvjerenja imat će različite odgovornosti koje su im dodijeljene. Razmjer stručnosti zahtijevane u obavljanju tih angažmana će se razlikovati prema sadržaju njihovih odgovornosti. Iako se od eksperta ne zahtijeva ista stručnost kao od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) u svim aspektima angažmana s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) utvrđuje da eksperti imaju dostatno razumijevanje MSIU-ova kako bi mogli povezati posao koji im je dodijeljen s ciljevima angažmana.
29. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) primjenjuje postupke kontrole kvalitete koji se bave odgovornošću svake osobe koja izvodi angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i za rad svakog eksperta koji nije profesionalni računovođa, kako bi osigurao sukladnost s ovim MSIU-om i drugim relevantnim MSIU-ima u kontekstu njihovih odgovornosti.
30. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba biti uključen u angažman i razumjeti posao za koji se koristi ekspert, u onoj mjeri koja je dostatna da bi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) mogao prihvatiti odgovornost za zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.** Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra u kojoj je mjeri razumno koristiti se radom eksperta za formiranje praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka.
31. Od praktikanta (profesionalni računovođa u javnoj praksi) se ne zahtijeva da ima ista specijalistička znanja i vještine kao i ekspert. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima dovoljne vještine i znanja da:
- (a) definira ciljeve posla koji se dodjeljuje i kako je taj rad povezan s ciljevima angažmana;
 - (b) sagleda razumnost pretpostavki, metoda i izvora podataka koje koristi ekspert; i

- (c) sagleda razumnost ekspertovih nalaza u odnosu na okolnosti angažmana i praktikantov zaključak.
32. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dobiti dostatne i primjerene dokaze da je ekspertov posao odgovarajući za svrhe angažmana s izražavanjem uvjerenja. Pri procjenjivanju dostatnosti i primjerenosti dokaza koje je osigurao ekspert, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ocjenjuje:
- (a) profesionalnu kompetentnost, uključujući i iskustvo i objektivnost eksperta;
 - (b) razumnost pretpostavki, metoda i izvora podataka koje je koristio ekspert; i
 - (c) razumnost i značajnost ekspertovih nalaza u odnosu na okolnosti angažmana i praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak.

Pribavljanje dokaza

33. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba pribaviti dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji zaključak.** Dostatnost je mjera kvantitete dokaza. Primjerenost je mjera kvalitete dokaza; tj. njihove relevantnosti i njihove pouzdanosti. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra odnos između troškova pribavljanja dokaza i korisnosti dobivenih informacija. Međutim, pitanje poteškoća ili troškova koji nastaju nije samo za sebe valjana osnova za ispuštanje postupka prikupljanja dokaza za kojeg nema alternative. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) koristi profesionalnu prosudbu i postupa s profesionalnim skepticizmom pri ocjenjivanju kvantitete i kvalitete dokaza i na taj način i njihove dostatnosti i primjerenosti za potkrjepljivanje izvješća s izražavanjem uvjerenja.
34. Angažman s izražavanjem uvjerenja rijetko uključuje autentifikaciju dokumentacije i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) nije uvježban niti se očekuje da bude ekspert za takvu autentifikaciju. Međutim, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra pouzdanost informacija koje će se koristiti kao dokaz, na primjer fotokopije, faksimile, snimljene, digitalizirane ili druge elektroničke dokumente, uključujući i razmatranje kontrola nad njihovim pripremanjem i održavanjem kada je to relevantno.
35. Dostatni i primjereni dokazi se pribavljaju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kao dio ponavljajućeg, sustavnog procesa angažmana koji uključuje:
- (a) stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana koje, ovisno o predmetu ispitivanja, uključuju stjecanje razumijevanja internih kontrola;
 - (b) temeljeno na tom razumijevanju, procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogrešno prikazane;
 - (c) reagiranje na procijenjene rizike, uključujući razvijanje sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike i određivanje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma daljnjih postupaka;
 - (d) obavljanje daljnjih postupaka jasno povezanih s uočenim rizicima, korištenjem kombinacije provjeravanja, promatranja, confirmiranja, ponovnog izračunavanja, ponovnog izvođenja, analitičkih postupaka i upita. Takvi daljnji postupci sadrže dokazne postupke uključujući, gdje

je primjenjivo, dobivanje potvrđujućih informacija iz izvora neovisnih u odnosu na subjekt, kao i, ovisno o vrsti predmeta ispitivanja, testiranje učinkovitosti djelovanja kontrola; i

(e) ocjenjivanje dostatnosti i primjerenosti dokaza.

36. "Razumno uvjerenje" je manje od apsolutnog uvjerenja. Snižavanje rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja na nulu je rijetko ostvarivo ili troškovno opravdano zbog učinaka čimbenika kao što su sljedeći:

- primjene selektivnog testiranja.
- inherentnog ograničenja internih kontrola.
- činjenice da većina dokaza koji su dostupni javnom računovodi više stvaraju dojam nego što daju zaključak.
- korištenja prosuđivanja u prikupljanju i ocjenjivanju dokaza i stvaranju zaključaka temeljenih na tim dokazima.
- u nekim slučajevima, karakteristika predmeta ispitivanja.

37. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja zahtijeva primjenu vještina i tehnika stjecanja uvjerenja i prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza kroz ponavljajuće i sustavne postupke angažmana koji uključuju stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti angažmana. Vrste, vremenski raspored i obujam postupaka za prikupljanje dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su, međutim, namjerno ograničeni u odnosu na angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Za određene predmete ispitivanja, mogu postojati posebni MSIU-ovi za pružanje uputa za postupke prikupljanja dostatnih i primjerenih dokaza u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Kada nema posebnih MSIU-ova, postupci pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza ovisit će o okolnostima angažmana, naročito, o predmetu ispitivanja i potrebama namjeravanih korisnika i odgovorne stranke, uključujući i o relevantnim troškovima i vremenu. I za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, ako praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) postane svjestan postojanja problema koji stvara pitanje je li potrebno značajno mijenjanje informacija iz predmeta ispitivanja, on istražuje problem obavljajući druge postupke koji su dostatni da praktikantu (profesionalnom računovodi u javnoj praksi) omoguće izvješćivanje.

Izjave odgovorne stranke

38. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba pribaviti izjavu od odgovorne stranke, koja je primjerena.** Pisana potvrda usmene izjave smanjuje mogućnost nesporazuma između praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i odgovorne stranke. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) osobito zahtijeva od odgovorne stranke pisanu izjavu koja ocjenjuje ili mjeri predmet ispitivanja s utvrđenim kriterijem, neovisno hoće li ili neće li biti dostupna kao tvrdnja namjeravanim korisnicima. Nedobivanje pisane izjave može imati za posljedicu zaključak s rezervom ili suzdržanost od zaključka po osnovi ograničavanja djelokruga angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može također uključiti ograničavanje uporabe izvješća s izražavanjem uvjerenja.

39. Tijekom angažmana s izražavanjem uvjerenja, odgovorna stranka može dati izjave praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi), ili bez posebnog poziva ili kao odgovor na određene upite. Kada se takve izjave odnose na pitanja koja su značajna za ocjenjivanje ili mjerenje predmetne problematike, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi):
- (a) ocjenjuje njihovu razumnost i dosljednost s drugim pribavljenim dokazima, uključujući i drugim izjavama;
 - (b) razmatra može li se očekivati od onih koji daju izjave da su dobro informirani o konkretnoj problematici; i
 - (c) pribavlja potvrđujuće dokaze u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može također tražiti potvrđujuće dokaze u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja.
40. Izjave odgovorne stranke ne mogu zamijeniti druge dokaze za koje praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može razumno očekivati da su raspoloživi. Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza u vezi s pitanjem koje ima, ili može imati značajan učinak na ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja, kada takvi dokazi budu uobičajeno raspoloživi, predstavlja ograničavanje djelokruga angažmana, čak i ako je za njega dobivena izjava od odgovorne stranke.

Razmatranje naknadnih događaja

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

Dokumentacija

42. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba dokumentirati pitanja koja su značajna za osiguravanje dokaza koji potkrjepljuju izvješće s izražavanjem uvjerenja i da je angažman obavljen u skladu s ovim MSIU-om.**
43. Dokumentacija uključuje zapis o praktikantovom (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključivanju u vezi sa svim značajnim pitanjima koja zahtijevaju primjenu prosuđivanja i s tim povezane zaključke. Postojanje složenih dvojbi oko načela ili prosudbe zahtijeva da se u dokumentaciju uključe relevantne činjenice koje su bile poznate praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) u vrijeme kada je bio stvoren zaključak.
44. Nije nužno niti je izvedivo dokumentirati svako pitanje koje razmatra praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi). U primjenjivanju profesionalne prosudbe kako bi se procijenio obujam dokumentacije koju treba pripremiti i zadržati, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi)

može razmotriti što je nužno za osiguravanje razumijevanja obavljenog posla i osnova za glavne donijete odluke (ali bez detaljnih aspekata angažmana) drugom praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) koji nema prethodno iskustvo s angažmanom. Taj drugi praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može biti u stanju razumjeti detaljne aspekte angažmana samo kroz raspravu s praktikantom (profesionalnim računovođom u javnoj praksi) koji je pripremio dokumentaciju.

Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja

45. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba zaključiti jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi za potkrjepljivanje zaključka izraženog u izvješću s izražavanjem uvjerenja.** U stvaranju zaključka, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra sve relevantne dokaze, neovisno da li se čini da potvrđuju ili opovrgavaju informacije iz predmeta ispitivanja.
46. **Izvješće s izražavanjem uvjerenja treba biti u pisanom obliku i treba sadržati jasno izražen praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.**
47. Usmeni ili drugi oblici izražavanja zaključaka mogu dovoditi u zabludu ako nisu potkrijepljeni pisanim izvješćem. Zbog tog razloga, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne izvješćuje usmeno ili korištenjem simbola a da također ne pripremi konačno pisano izvješće s izražavanjem uvjerenja koje je odmah dostupno kada se usmeno izvješćuje ili koriste simboli. Na primjer, simbol može voditi do pisanog izvješća s izražavanjem uvjerenja na internetu.
48. Ovaj MSIU ne zahtijeva standardizirani format za izvješćivanje svih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Umjesto toga on utvrđuje u točki 49. osnovne elemente koje treba uključiti u izvješće s izražavanjem uvjerenja. Izvješće s izražavanjem uvjerenja se oblikuje prema specifičnim okolnostima angažmana. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) izabire stil izvještavanja u "kratkoj formi" ili "dugoj formi" kako bi olakšao učinkovito komuniciranje s namjeranim korisnicima. Izvještaj u "kratkoj formi" obično uključuje samo osnovne elemente. Izvještaj u "dugoj formi" često detaljno opisuje uvjete angažmana, korištene kriterije, nalaze u vezi s određenim aspektima angažmana i, u nekim slučajevima, preporuke, kao i osnovne elemente. Svaki nalaz i preporuka su jasno razdvojeni od praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključka o informacijama iz predmeta ispitivanja te se koriste riječi za njihovo prezentiranje kojima se jasno navodi da namjera tih nalaza i preporuka nije da utječu na praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može koristiti podnaslove, brojeve odjeljaka, tipografska sredstva, na primjer, masno označavanje slova i druge načine kako bi poboljšao jasnoću i čitljivost izvješća s izražavanjem uvjerenja.

Sadržaj izvješća s izražavanjem uvjerenja

49. **Izvješće s izražavanjem uvjerenja treba uključiti sljedeće osnovne elemente:**
 - (a) **naslov koji jasno navodi da izvješće je izvješće s neovisno izraženim uvjerenjem.**⁴
Primjereni naslov pomaže utvrđivanju vrste izvješća s izražavanjem uvjerenja i njegovom

⁴ Vidjeti fusnotu 2.

razlikovanju od izvješća koje su izdali drugi, kao što su oni koji ne moraju poštivati iste etičke zahtjeve kao i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi).

- (b) **naslovnik:** naslovnik utvrđuje stranku ili stranke kojima je usmjereno izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kada god je izvedivo, izvješće s izražavanjem uvjerenja se naslovljuje na sve namjeravane korisnike, ali u nekim slučajevima mogu postojati ostali namjeravani korisnici.
- (c) **identifikaciju i opis informacija iz predmeta ispitivanja i, kada je odgovarajuće, predmeta ispitivanja.** To uključuje, na primjer:
- vremensku točku ili razdoblje na koje se odnosi ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja;
 - gdje je primjenjivo, naziv subjekta ili sastavnog dijela subjekta na koji se odnosi predmet ispitivanja; i
 - objašnjenje karakteristika predmeta ispitivanja ili informacija iz predmeta ispitivanja na koje namjeravani korisnici moraju biti upozoreni i objašnjenje kako te karakteristike mogu utjecati na preciznost ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja s utvrđenim kriterijima ili ubjedljivost raspoloživih dokaza. Na primjer:
 - razmjer u kojem su informacije iz predmeta ispitivanja kvalitativne nasuprot kvantitativne, objektivne nasuprot subjektivne ili povijesne nasuprot prospektivnim.
 - promjene u predmetu ispitivanja ili drugim okolnostima angažmana koje utječu na usporedivost informacija iz predmeta ispitivanja iz jednog razdoblja s informacijama iz sljedećeg razdoblja. Kada je praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak formuliran terminologijom tvrdnji odgovorne stranke, te tvrdnje se daju u dodatku izvješća s izražavanjem uvjerenja, reproduciraju u izvješću s izražavanjem uvjerenja ili ih se povezuje s izvorom koji je dostupan namjeravanim korisnicima.
- (d) **identifikaciju kriterija:** izvješće s izražavanjem uvjerenja navodi kriterij s kojim je ocjenjivan ili mjeren predmet ispitivanja tako da namjeravani korisnici mogu razumjeti osnovu za praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak. Izvješće s izražavanjem uvjerenja može uključiti kriterij ili se pozvati na njega ako je sadržan u tvrdnji koju je pripremila odgovorna stranka ili ako je inače raspoloživ u lako dostupnom izvoru. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra je li relevantno u danim okolnostima objaviti:
- izvor kriterija i jesu li ili nisu li utjelovljeni u zakonima ili regulativama ili jesu li ih izdala ovlaštena i priznata tijela eksperata koja slijede transparentni postupak s dužnom pažnjom, tj. jesu li oni postojeći kriteriji u kontekstu predmeta ispitivanja (i ako to oni nisu, opis razloga zbog kojeg se smatraju prikladnima);
 - primijenjene metode mjerenja kada kriterij dopušta izbor između brojnih metoda;
 - svako značajno tumačenje u primjeni kriterija u okolnostima angažmana; i
 - je li bilo nekakvih promjena u primijenjenim metodama mjerenja.

- (e) **gdje je odgovarajuće, opis svakog značajnog inherentnog ograničenja povezanog s ocjenjivanjem ili mjerenjem predmeta ispitivanja s kriterijem.** Dok se u nekim slučajevima može očekivati da će inherentna ograničenja biti lako razumljiva čitateljima izvješća s izražavanjem uvjerenja, u drugim slučajevima može biti odgovarajuće eksplicitno se pozvati na njih u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, u izvješću s izražavanjem uvjerenja povezanim s učinkovitošću internih kontrola, može biti odgovarajuće navesti da povijesna ocjena učinkovitosti nije relevantna za buduća razdoblja zbog rizika da interne kontrole mogu postati neodgovarajuće uslijed promjena u uvjetima ili da se može narušiti stupanj sukladnosti s politikama ili postupcima.
- (f) **kada su kriteriji korišteni za ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja dostupni samo određenim namjeravanim korisnicima ili su relevantni samo za posebne svrhe, izjavu kojom se ograničava uporaba izvješća s izražavanjem uvjerenja na te namjeravane korisnike ili za te svrhe.** Osim toga, uvijek kada je izvješće s izražavanjem uvjerenja namijenjeno samo za uporabu određenih namjeravanih korisnika, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmatra navođenje te činjenice u izvješću s izražavanjem uvjerenja⁵ To daje upozorenje čitateljima da je izvješće s izražavanjem uvjerenja ograničeno na određene korisnike ili na određene svrhe.
- (g) **navod kojim se utvrđuje odgovorna stranka i opisuju odgovornosti odgovorne stranke i odgovornosti praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi).** Time se informiraju namjeravani korisnici da je odgovorna stranka odgovorna za predmet ispitivanja u slučaju angažmana s izravnim izvješćivanjem ili za informacije iz predmeta ispitivanja u slučaju angažmana temeljenog na tvrdnji⁶ i da je uloga praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) da neovisno izrazi zaključak o informacijama iz predmeta ispitivanja.
- (h) **izjavu da je angažman obavljen u skladu s MSIU-ima.** Gdje postoji poseban MSIU za predmet ispitivanja, taj MSIU može zahtijevati da se pozove na njega u izvješću s izražavanjem uvjerenja.
- (i) **sažetak obavljenog posla:** sažetak će pomoći namjeravanim korisnicima da razumiju sadržaj uvjerenja iznijetog izvješćem s izražavanjem uvjerenja. MRevS 700, Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima⁷ i MSU 2400, Angažmani uvida u financijske izvještaje, pružaju upute za odgovarajuću vrstu sažetka.

Gdje nema posebnog MSIU-a koji bi pružao upute za postupke prikupljanja dokaza za određeni predmet ispitivanja, sažetak može uključiti detaljniji opis obavljenog posla. Pošto je u angažmanu s ograničenim uvjerenjem iznošenje vrsta, vremenskog rasporeda i obujma

⁵ Iako neko izvješće s izražavanjem uvjerenja može biti ograničeno uvijek kada je namijenjeno samo za određene namjeravane korisnike ili za određene svrhe, izostanak ograničenja u vezi s određenim čitateljem ili svrhom ne znači samo po sebi da praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ima zakonsku odgovornost u vezi s tim čitateljem ili tom svrhom. Postoji li zakonska odgovornost ovisit će o zakonskim okolnostima pojedinog slučaja i relevantnom zakonodavstvu.

⁶ Vidjeti točku 10. Okvira za objašnjenje razlike između angažmana s izravnim izvješćivanjem i angažmana temeljenog na tvrdnji.

⁷ MRevS 700, Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima je povučen u prosincu 2006. godine kada je stupio na snagu MRevS 700, Izvješće neovisnog revizora o cjelovitom skupu financijskih izvještaja opće namjene.

postupaka prikupljanja dokaza ključno za razumijevanje uvjerenja iznijetog zaključkom izraženim u negativnom obliku, sažetak obavljenog posla:

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

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

"Ovaj zaključak je bio formiran na osnovi, i podložan je inherentnim ograničenjima navedenim drugdje u izvješću s neovisnim izražavanjem uvjerenja." Ovo bi bilo odgovarajuće, na primjer, kada izvješće uključuje objašnjenje određenih karakteristika predmeta ispitivanja na koje namjeravani korisnici trebaju biti upozoreni

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

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

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

- (k) **datum izvješća s izražavanjem uvjerenja:** on informira namjeravane korisnike da je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) razmotrio učinke na informacije iz predmeta ispitivanja i na izvješće s izražavanjem uvjerenja, događaja koji su nastali do tog datuma.

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

Zaključci s rezervom, negativni zaključci i suzdržanost od zaključka

51. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ne treba izraziti pozitivni zaključak kada postoje sljedeće okolnosti i, po prosudbi praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi), učinak pitanja je značajan ili može biti značajan:**
- (a) **postoji ograničenje djelokruga praktikantovog (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) rada, tj. okolnosti sprječavaju ili odgovorna stranka ili stranka koja je angažirala praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) nameće ograničenja koja sprječavaju praktikantu (profesionalnom računovođi u javnoj praksi) pribavljanje dokaza potrebnih da bi se smanjio rizik angažmana s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivu razinu. Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom ili suzdržanost od izražavanja zaključka;**
- (b) **U onim slučajevima gdje:**
- (i) **Praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak je formuliran terminologijom tvrdnje odgovorne stranke i ta tvrdnja nije ispravno dana, u svim značajnim odrednicama; ili**
- (ii) **Praktikantov (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) zaključak je formuliran izravno nazivom predmeta ispitivanja i kriterija i informacije iz predmeta ispitivanja su značajno pogrešno prikazane⁸,**
- praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom ili se suzdržati od izražavanja zaključka; ili**

⁸ U onim angažmanima s izravnim izvješćivanjem gdje informacije iz predmeta ispitivanja prezentiraju samo u zaključku praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) i praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) zaključni da predmet ispitivanja nije, u svim značajnim odrednicama, u skladu s kriterijem, na primjer: "Prema našem mišljenju, osim za [...], interne kontrole su učinkovite, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na XYZ kriteriju, "takav zaključak bi se također smatrao da je s rezervom (ili negativan kada je odgovarajuće).

- (c) **kada je otkriveno, nakon što je bio prihvaćen angažman, da kriteriji nisu prikladni ili da predmet ispitivanja nije primjeren za angažman s izražavanjem uvjerenja, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti:**
- (i) **zaključak s rezervom ili negativni zaključak kada je vjerojatno da će neprikladni kriteriji ili neprimjereni predmet ispitivanja dovesti u zabludu namjeravane korisnike; ili**
 - (ii) **u ostalim slučajevima, zaključak s rezervom ili suzdržanost od izražavanja zaključka.**
52. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba izraziti zaključak s rezervom kada učinak pitanja nije toliko prožimajući da bi zahtijevao negativni zaključak ili suzdržavanje od izražavanja zaključka. Zaključak s rezervom se izražava frazom "osim za" učinke pitanja na koje se odnosi rezerva.**
53. U slučajevima gdje bi pozitivan zaključak praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) bio formuliran nazivom tvrdnje odgovorne stranke i ta tvrdnja je identificirana i ispravno opisuje da su informacije iz predmeta ispitivanja značajno pogrešno prikazane, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) ili:
- (a) izražava zaključak s rezervom ili negativni zaključak formuliranjem izravno s nazivima predmeta ispitivanja i kriterija; ili
 - (b) ako se posebno zahtijeva uvjetima angažmana da formulira zaključak nazivom tvrdnje odgovorne stranke, izražava pozitivni zaključak ali skreće pozornost na pitanje posebno se pozivajući na njega u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Ostale odgovornosti izvješćivanja

54. **Praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) treba razmotriti ostale odgovornosti izvješćivanja, uključujući i primjerenost komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje o relevantnim pitanjima od interesa za upravljanje koja se ustanove angažmanom s izražavanjem uvjerenja.**
55. U ovom MSIU, pojam "upravljanje" opisuje ulogu osoba kojima je povjereno nadziranje, kontrola i usmjeravanje odgovornom strankom⁹. Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za osiguravanje da subjekt postiže svoje ciljeve i za izvješćivanje zainteresiranih stranaka. Ako je stranka koja angažira praktikanta (profesionalnog računovođu u javnoj praksi) različita od odgovorne stranke može biti neprimjerenost komunicirati s odgovornom strankom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje odgovornom strankom.
56. U ovom MSIU, "relevantna pitanja od interesa za upravljanje" su ona koja iskrnsu iz angažmana s izražavanjem uvjerenja i, prema mišljenju praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi)

⁹ U mnogim državama, utvrđena su načela upravljanja kao točka pozivanja na ustanovljivanje dobre prakse u upravljačkom ponašanju. Takva načela su često usmjerena na javna dionička društva; ta načela mogu, međutim, također poslužiti i za unaprjeđivanje upravljanja u drugim oblicima društava. Upravljačke strukture i prakse razlikuju se od države do države.

su i važna i relevantna onima koji su zaduženi za upravljanje. Relevantna pitanja od interesa za upravljanje uključuju samo ona pitanja koje je praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) uočio dok je obavljao angažman s izražavanjem uvjerenja. Ako uvjeti angažmana posebno ne zahtijevaju, od praktikanta (profesionalnog računovođe u javnoj praksi) se ne traži da oblikuje postupke s posebnom svrhom da se otkriju pitanja od interesa za upravljanje.

Datum stupanja na snagu

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

Zahtjevi javnog sektora

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

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

(Prije MRevS 810)

ISPITIVANJE PROSPEKTIVNIH FINANCIJSKIH INFORMACIJA

(Ovaj Standard je na snazi)

SADRŽAJ

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

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

Uvod

1. Svrha ovog Međunarodnog standarda za izražavanje uvjerenja (MSIU-a) je uspostaviti standarde i pružiti upute za angažmane s ispitivanjem i izvješćivanjem o prospektivnim financijskim informacijama, uključujući i ispitivanje postupka za pretpostavke s najboljom procjenom i za hipotetske pretpostavke. Ovaj se MSIU ne primjenjuje na ispitivanje prospektivnim financijskih informacija danih načelno ili kroz razgovor kao što su one koje se mogu pronaći u raspravama menadžmenta i analizama u godišnjim izvješćima subjekta, premda mnogi postupci navedeni ovdje mogu biti prikladni i za takva ispitivanja.
2. **U angažmanu s ispitivanjem prospektivnim financijskim informacijama, revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li:**
 - (a) **razumne menadžmentove pretpostavke s najboljom procjenom na kojima se zasnivaju financijske informacije i, u slučaju kada se radi o hipotetskim pretpostavkama, jesu li one u skladu sa svrhom informacija;**
 - (b) **prospektivne financijske informacije pravilno pripremljene na osnovi pretpostavki;**
 - (c) **prospektivne financijske informacije pravilno prezentirane i sve značajne pretpostavke primjereno objavljene, uključujući i nedvojbenu naznaku jesu li one pretpostavke s najboljom procjenom ili hipotetske pretpostavke; i**
 - (d) **prospektivne financijske informacije pripremljene na dosljednoj osnovi s povijesnim financijskim izvještajima primjenom primjerenih računovodstvenih načela.**
3. "Prospektivne financijske informacije" predstavljaju financijske informacije temeljena na pretpostavkama o događajima koji mogu nastati u budućnosti i mogućim radnjama subjekta. Jako su subjektivne prirode i njihova priprema zahtijeva znatno prosuđivanje. Prospektivne financijske informacije mogu biti u obliku prognoza, projekcija ili obojega, primjerice u obliku jednogodišnje prognoze dopunjene projekcijom za pet godina.
4. "Prognoza" podrazumijeva prospektivne financijske informacije pripremljene na pretpostavkama o budućim događajima koje menadžment očekuje i aktivnostima koje će poduzeti na datum kada su pripremljene takve informacije (pretpostavke s najboljom procjenom).
5. "Projekcije" podrazumijevaju prospektivne financijske informacije pripremljene na temelju:
 - (a) hipotetskih pretpostavki o budućim događajima i aktivnostima menadžmenta za koje se nužno ne očekuje da će i nastati, primjerice kada je neki subjekt u fazi osnivanja ili razmatra važnu promjenu u poslovanju; ili
 - (b) kombinacije pretpostavki s najboljom procjenom i hipotetskih pretpostavki.

Takva informacija predočuje moguće posljedice na datum kada su informacije pripremljene uz pretpostavku ako bi događaj nastao (pristup "što-ako").
6. Prospektivne financijske informacije mogu uključiti financijske izvještaje ili jedan ili više dijelova financijskih izvještaja i mogu biti pripremljene:

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

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

Revizorovo uvjerenje u vezi s prospektivnim financijskim informacijama

- 8. Prospektivne financijske informacije odnose se na događaje i aktivnosti koji još nisu nastali a možda se i neće desiti. Iako mogu biti na raspolaganju dokazi koji podržavaju pretpostavke na kojima se temelje takve financijske informacije, takvi su dokazi po svojim obilježjima usmjereni na budućnost i stoga su spekulativne naravi za razliku od uobičajenih revizijskih dokaza raspoloživih u reviziji povijesnih financijskih informacija. Zbog toga revizor nije u mogućnosti izraziti mišljenje hoće li se ostvariti rezultati prikazani u prospektivnim financijskim informacija.
- 9. Nadalje, temeljem vrsta dokaza raspoloživih za procjenjivanje pretpostavki na kojima zasnivaju prospektivne financijske informacije, revizoru može biti otežano steći razinu uvjerenja dovoljnu za davanje pozitivno izraženog mišljenja da u pretpostavkama nema značajnog pogrešnog prikazivanja. Zbog toga, prema ovom MSIU-u, kada izvješćuje o prihvatljivosti menadžmentovih pretpostavki, revizor izražava samo umjerenu razinu uvjerenja. No, ako je prema revizorovoj prosudbi postignuta odgovarajuća razina uvjerenja, revizor nije spriječen izraziti pozitivno uvjerenje u vezi s pretpostavkama.

Prihvatanje angažmana

- 10. Prije prihvatanja angažmana s ispitivanjem prospektivnih financijskih informacija, revizor treba razmotriti, između ostaloga:
 - namjeravanu upotrebu informacija;
 - hoće li se ograničiti distribuiranje informacija;
 - vrsti pretpostavki, tj. je li riječ o pretpostavkama s najboljom procjenom ili hipotetskim pretpostavkama;
 - elemente koji će biti uključeni u informacije;
 - vremensko razdoblje na koje se informacije odnose.

11. **Revizor ne bi trebao prihvatiti angažman, ili bi trebao odustati od njega, kada je očito da su pretpostavke nerealne ili kada je uvjeren da prospektivne financijske informacije neće biti prikladne za njihovu namjeravanu upotrebu.**
12. **Revizor i klijent trebaju dogovoriti uvjete angažmana.** U zajedničkom je interesu i revizora i klijenta da revizor pošalje pismo o preuzimanju angažmana kako bi pomogao izbjegavanju nesporazuma u vezi s angažmanom. U pismu o preuzimanju angažmana treba obraditi pitanja navedena u točki 10 te navesti odgovornosti menadžmenta za pretpostavke i pružanje revizoru svih relevantnih informacija i izvora podataka korištenih u formiranju pretpostavki.

Poznavanje poslovanja

13. **Revizor treba steći dovoljnu razinu poznavanja poslovanja kako bi bio mogao ocijeniti jesu li utvrđene sve značajne pretpostavke potrebne za pripremu prospektivnih financijskih informacija.** Revizor bi se također trebao upoznati sa subjektivim procesom pripremanja prospektivnih financijskih informacija, na primjer, razmatranjem pitanja što se odnose na:
 - interne kontrole nad sustavom korištenim prilikom pripremanja prospektivnih financijskih informacija te o stručnosti i iskustvu osoba koje ih pripremaju;
 - vrste dokumentacije koju je pripremio subjekt kao podršku menadžmentovim pretpostavkama;
 - opseg u kojem se primjenjuju statističke, matematičke i računalom potpomognute tehnike;
 - metode primijenjene za utvrđivanje i primjenu pretpostavki;
 - točnost prospektivnih financijskih informacija koje su bile pripremljene u prethodnim razdobljima i razloge značajnih odstupanja.
14. **Revizor treba razmotriti do koje je razine opravdano povjerenje u subjektive povijesne financijske informacije.** Revizor treba poznavati subjektive povijesne financijske informacije kako bi mogao procijeniti jesu li prospektivne financijske informacije pripremljene na dosljednoj osnovi u odnosu na povijesne financijske informacije i kako bi osigurao povijesno mjerilo za sagledavanje menadžerskih pretpostavki. Revizor će trebati utvrditi, na primjer, jesu li relevantne povijesne informacije bile podvrgnute reviziji ili uvidu, te jesu li u pripremi tih informacija primijenjena prihvatljiva računovodstvena načela.
15. Ako je izvješće o reviziji ili o uvidu prethodnih povijesnih informacija različito od nemodificiranog ili ako je subjekt u fazi osnivanja, revizor bi trebao razmotriti okolnosti i učinke na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija.

Obuhvaćeno razdoblje

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

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

Postupci ispitivanja

17. **Kada revizor utvrđuje vrste, vremenski raspored i opseg postupaka ispitivanja, u svoje razmatranje treba uključiti:**
 - (a) **vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja;**
 - (b) **znanja koja je stekao u prethodnim angažmanima;**
 - (c) **kompetentnost menadžmenta u vezi s pripremanjem prospektivnih financijskih informacija;**
 - (d) **razmjer u kojem menadžmentove prosudbe utječe na prospektivne financijske informacije; i**
 - (e) **primjerenost i pouzdanost potkrjepljujućih podataka.**
18. Revizor treba procijeniti izvore i pouzdanost dokaza koji podupiru menadžmentove pretpostavke s najboljom procenom. Dostatni i primjereni dokazi za potkrjepljivanje takvih pretpostavki mogu se pribaviti iz unutarnjih i vanjskih izvora, uključujući i razmatranjem pretpostavki u kontekstu povijesnih informacija kao i ocjenom jesu li one temeljene na planovima u okviru mogućnosti subjekta.
19. U slučaju kada su korištene hipotetske pretpostavke, revizor treba razmotriti jesu li uzete u obzir sve značajne posljedice takvih pretpostavki. Na primjer, ako se pretpostavi da će prodaja rasti iznad postojećih kapaciteta postrojenja, prospektivne financijske informacije trebaju uključiti nužna ulaganja u dodatne kapacitete ili troškove alternativnih rješenja za ostvarivanje anticipirane prodaje, kao što je kroz podugovaranje proizvodnje.
20. Iako dokazi koji podupiru hipotetske pretpostavke ne trebaju biti pribavljeni, revizor se treba uvjeriti da su usklađene sa svrhom prospektivnih financijskih informacija i da nema razloga vjerovati da su posve nerealne.
21. Revizor se treba uvjeriti da su prospektivne financijske informacije ispravno pripremljene primjenom menadžmentovih pretpostavki, na primjer, provedbom kontrolnih postupaka, kao što je ponovno izračunavanje i ponovna pregledavanje interne konzistentnosti, tj. da su radnje koje menadžment namjerava poduzeti usklađene međusobno te da nema nedosljednosti u utvrđivanju iznosa koji zavise od zajedničkih varijabli, kao što je kamatna stopa.

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

Prezentiranje i objavljivanje

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

Izvješće o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija

27. **Revizorovo izvješće o ispitivanju prospektivnih financijskih informacija treba sadržati:**
 - (a) **naslov;**

- (b) **naslovnik;**
- (c) **identifikaciju prospektivnih financijskih informacija;**
- (d) **poziv na MSIU ili relevantne nacionalne standarde ili prakse primjenjive na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija;**
- (e) **izjavu da je menadžment odgovoran za prospektivne financijske informacije, uključujući i za pretpostavke na kojima se one temelje;**
- (f) **ako je primjenjivo, navod o svrsi i /ili ograničenjima u distribuiranju prospektivnih financijskih informacija;**
- (g) **izjavu s negativnim uvjerenjem o tome jesu li pretpostavke osigurale razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije;**
- (h) **mišljenje o tome jesu li prospektivne financijske informacije pravilno pripremljene na osnovi pretpostavki te jesu li prezentirane u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvještavanja;**
- (i) **primjerena upozorenja u vezi s ostvarivošću rezultata naznačenih u prospektivnim financijskim informacijama;**
- (j) **datum izvješća koji bi trebao biti jednak datumu kada su dovršeni postupci;**
- (k) **revizorovu adresu; i**
- (l) **potpis.**
- (m) Takvo izvješće treba sadržati:
 - navod je li revizor, temeljem ispitivanja dokaza koji podupiru pretpostavke, naišao na bilo kakve činjenice koje ga mogu navesti da vjeruje kako pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije;
 - mišljenje o tome jesu li prospektivne financijske informacije ispravno pripremljene na osnovi postavljenih pretpostavki te jesu li prezentirane u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvješćivanja;
 - navod da:
 - stvarni rezultati bit će vjerojatno drukčiji nego u prospektivnim financijskim informacijama, jer anticipirani događaji obično ne nastanu onako kako je očekivano i odstupanje može biti značajno. Slično tom, u slučaju kada se prospektivne financijske informacije iskazuju u određenom rasponu, treba navesti kako ne može jamčiti da će stvarni rezultati sigurno biti unutar tog raspona; i
 - u slučaju projekcija, prospektivne financijske informacije su pripremljene za (navesti svrhu), primjenom skupa pretpostavki koje uključuju i hipotetske pretpostavke o budućim događajima i djelovanju menadžmenta ali za koje se nužno ne očekuje da će i nastati. Zbog

toga se upozoravaju čitatelji da se prospektivne financijske informacije ne koriste za svrhe različite od one koja je navedena.

28. U nastavku slijedi primjer izvotka iz nemodificiranog izvješća o prognozi:

Ispitali smo prognozu¹ u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja primjenjivim na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija. Menadžment je odgovoran za prognozu, uključujući i za pretpostavke na kojima se temelji, a koje su prikazane u bilješci x.

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, ništa nije skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za prognozu. Nadalje, prema našem mišljenju prognoza je ispravno pripremljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s...²

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

29. U nastavku je prikazan primjera izvotka iz nemodificiranog izvješća o projekciji:

Ispitali smo projekciju³ u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja primjenjivim na ispitivanje prospektivnih financijskih informacija. Menadžment je odgovoran za projekciju, uključujući i za pretpostavke na kojima se temelji, a koje su prikazane u bilješci x.

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

Temeljeno na našem ispitivanju dokaza koji podupiru pretpostavke, ništa nije skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako te pretpostavke ne osiguravaju razumnu osnovu za projekciju koja pretpostavlja (navesti ili se pozvati na hipotetske pretpostavke). Nadalje, prema našem mišljenju projekcija je ispravno pripremljena na temelju pretpostavki i prezentirana u skladu s...⁴

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

30. **Kada revizor vjeruje da prezentacija i objavljivanje prospektivnih financijskih informacija nisu primjereni, revizor treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje u izvješću o prospektivnim financijskim informacijama ili odustati od takvog angažmana, ako je to**

¹ Uključiti naziv subjekta, vremensko razdoblje na koje se odnosi prognoza te osigurati primjereno identificiranje, kao što je pozivanje na brojeve stranica ili navođenjem pojedinačnih izvještaja.

² Navesti relevantni okvir financijskog izvještavanja.

³ Navesti naziv subjekta, vremensko razdoblje na koje se projekcija odnosi i osigurati primjereno identificiranje, kao što je pozivanje na brojeve stranica ili navođenjem pojedinačnih izvještaja.

⁴ Vidi bilješku 2.

primjereno. Primjer bi bio kada je u financijskim informacijama propušteno primjereno objaviti posljedice bilo kojih posebno osjetljivih pretpostavki.

31. **Kada revizor vjeruje da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi pretpostavki s najboljom procjenom, ili da značajna pretpostavka ili više njih ne osigurava razumnu osnovu za prospektivne financijske informacije pripremljene na osnovi hipotetskih pretpostavki, revizor treba ili izraziti negativno mišljenje u izvješću o prospektivnim financijskim informacijama ili odustati od angažmana,**
32. **Kada je ispitivanje uvjetovano stanjima koja unaprijed isključuju primjenu jednog ili više postupaka koji se smatraju nužnim u danim okolnostima, revizor treba ili odustati od daljnjeg angažmana ili se suzdržati od izražavanja mišljenja i treba opisati djelokrug ograničenja u izvještajima o prospektivnim financijskim informacijama.**

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

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

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja.....	1-6
Datum stupanja na snagu	7
Ciljevi	8
Definicije	9
Zahtjevi	
Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000.....	10
Etički zahtjevi.....	11
Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje	12
Prihvatanje i zadržavanje.....	13-14
Procjenjivanje primjerenosti kriterija.....	15-18
Značajnost	19
Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije	20
Pribavljanje dokaza u vezi s opisom	21-22
Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanjem kontrola.....	23
Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola	24-29
Rad službe interne revizije	30-37
Pisane izjave	38-40
Ostale informacije	41-42
Naknadni događaji	43-44
Dokumentacija	45-52
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije	53-55
Ostale odgovornosti za komuniciranje.....	56
Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima	
Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja.....	A1-A2
Definicije.....	A3-A4
Etički zahtjevi.....	A5
Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje	A6
	100

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

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

Uvod

Djelokrug ovog Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja

1. Ovaj Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs) bavi se angažmanima s izražavanjem uvjerenja koje preuzimaju profesionalni računovođe u javnoj praksi¹ kako bi izdali izvješće za uporabu korisničkih subjekata i njihovih revizora o kontrolama uslužne organizacije koja pruža usluge korisničkim subjektima za koje je vjerojatno da će biti relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se one odnose na financijsko izvještavanje. On nadopunjava MRevS 402² u tom što izvješća pripremljena u skladu s ovim MSIU-om omogućavaju pružanje primjerenih dokaza prema MRevS-u 402.(Vidjeti točku A1.)
2. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Framework for Assurance Engagements) navodi da neki angažman s izražavanjem uvjerenja može biti angažman "s razumnim uvjerenjem" ili angažman "s ograničenim uvjerenjem" i da neki angažman može biti ili "angažman temeljen na tvrdnjama" (assertion-based engagement) ili "angažman s izravnim izvješćivanjem" (direct reporting engagements); i da se zaključak u angažmanu temeljenom na tvrdnjama može formulirati ili riječima tvrdnji odgovorne stranke ili izravno pomoću predmeta ispitivanja i kriterija³. Ovaj MSIU se bavi samo s angažmanima temeljenim na tvrdnjama koji pružaju razumno uvjerenja sa zaključcima koji se formuliraju pomoću predmeta ispitivanja i kriterija.⁴
3. Ovaj MSIU primjenjuje se samo kada je uslužna organizacija odgovorna za, ili na drugi način može izraziti, tvrdnje o primjerenosti oblikovanosti kontrola. Ovaj MSIU ne bavi se angažmanima s izražavanjem uvjerenja radi:
 - (a) izvješćivanja o tome je li kontrole uslužne organizacije djeluju kako je opisano; ili
 - (b) izvješćivanja o kontrolama uslužne organizacije različitim od onih povezanih s uslugom za koju je vjerojatno da je relevantna za korisnikove interne kontrole pošto se odnosi na financijsko izvještavanje (na primjer, kontrole koje utječu na korisnikovu kontrolu proizvodnje ili njegovu kontrolu kvalitete).Međutim, ovaj MSIU pruža neke upute za takve angažmane obavljene prema MSIU-u 3000⁵. (Vidjeti točku A2.)
4. Osim izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama, revizor uslužne organizacije može biti angažiran za izradu izvješća kao što su sljedeća, kojima se ne bavi ovaj MSIU:
 - a. izvješće o transakcijama ili stanjima korisničkog subjekta koje održava uslužna organizacija; ili

¹ Kodeks etike za profesionalne računovođe (IAESBA-ov Kodeks) kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) definira profesionalnog računovođu kao "osobu koja je član članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC-a)" i profesionalnog računovođu u javnoj praksi kao "profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (na primjer, revizija, porez ili konzalting) u tvrtki koja pruža profesionalne usluge. Taj se naziv također koristi za tvrtku profesionalnih računovođa u javnoj praksi."

² MRevS 402 "Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije".

³ Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, točke 10, 11 i 57.

⁴ točke 13 i 57(k) ovog MSIU-a.

⁵ MSIU 3000, "Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija"

- b. izvješće o dogovorenim postupcima o kontrolama u uslužnoj organizaciji.

Odnos s drugim profesionalnim objavama

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

Datum stupanja na snagu

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

Ciljevi

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

Definicije

⁶ MSIU 3000, točke 4 i 6.

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

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

- a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije kao onaj koji je oblikovan i uveden na specificirani datum;
 - b. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile primjereno oblikovane na specificirani datum; i
- (iii) izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje sadrži razumno uvjerenje o pitanjima navedenim gore pod (ii)(a) i (b).
- (k) Izvješće o opisu, oblikovanosti i operativnoj djelotvornosti kontrola uslužne organizacije (koje se u ovom MSIU-u naziva – izvješće vrste 2) – izvješće koje obuhvaća:
 - (i) opis sustava uslužne organizacije,
 - (ii) pisanu tvrdnju uslužne organizacije da, u svim značajnim odrednicama, i temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije kao onaj koji je oblikovan i uveden za vrijeme specificiranog razdoblja;
 - b. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile primjereno oblikovane kroz specificirano razdoblje.
 - c. kontrole povezane s kontrolnim ciljevima navedene u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su djelovale učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja; i
 - (iii) izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koje:
 - a) sadrži razumno uvjerenje o pitanjima navedenim gore pod (ii)(a) do (c); i
 - b) uključuje opis testova kontrola i njihovih rezultata.
- (l) Revizor uslužne organizacije – profesionalni računovođa u javnoj praksi koji na zahtjev uslužne organizacije sastavlja izvješće s izražavanjem uvjerenja o kontrolama uslužne organizacije.
- (m) Uslužna organizacija – organizacija koja je treća stranka (ili segment takve organizacije) koja pruža usluge korisničkim subjektima za koje je vjerojatno da su relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se odnose na financijsko izvještavanje.
- (n) Sustav uslužne organizacije – politike i postupci koje je oblikovala i uvela uslužna organizacija radi pružanja usluga korisničkim subjektima koje su obuhvaćene izvješćem s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Opis sustava uslužne organizacije uključuje naziv usluga koje obuhvaća, razdoblje ili u slučaju izvješća vrste 1, datum na koji se odnosi opis; kontrolne ciljeve i povezane kontrole.
- (o) Tvrdnje uslužne organizacije – pisane tvrdnje o pitanjima navedeni u točki 9(k)(ii) i 9(j)(ii) u vezi s izvješćem vrste 1.

- (p) Pod-uslužne organizacije – uslužne organizacije čije usluge koriste druge uslužne organizacije kako bi svojim klijentima pružile usluge za koje je vjerojatno da su relevantne za interne kontrole korisničkih subjekata jer se odnose na financijsko izvještavanje.
- (q) Testovi kontrola – postupci oblikovani za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u postizanju kontrolnih ciljeva navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.
- (r) Revizor korisnika – revizor koji revidira i izvještava o financijskim izvještajima korisničkog subjekta⁷.
- (s) Korisnički subjekt – subjekt koji koristi usluge uslužne organizacije.

Zahtjevi

MSIU 3000

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

Etički zahtjevi

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

Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje

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

Prihvatanje i zadržavanje

- 13. Prije dogovaranja prihvatanja, ili zadržavanja, nekog angažmana, revizor uslužne organizacije će:
 - (a) utvrditi je li:
 - (i) revizor uslužne organizacije ima sposobnosti i kompetencije da obavi angažman (Vidjeti točku A7);
 - (ii) će kriteriji koje treba primijeniti uslužna organizacija kako bi pripremila opis svoga sustava biti prikladni i dostupni korisničkim subjektima i njihovim revizorima; i
 - (iii) djelokrug angažmana i opis sustava uslužne organizacije neće biti toliko ograničeni da nije vjerojatno kako bi mogli biti korisni korisničkim subjektima i njihovim revizorima.

⁷ U slučaju pod-uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije koji koristi usluge pod-uslužne organizacije je također revizor korisnika.

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

Prihvatanje promjene uvjeta angažmana

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

Procjenjivanje prikladnosti kriterija

15. Kako se zahtijeva MSIU-om 3000, revizor uslužne organizacije će procijeniti je li uslužna organizacija koristila prikladne kriterije u pripremanju opisa svog sustava, pri ocjenjivanju jesu li kontrole prikladno oblikovane i, u slučaju izvješća vrste 2, pri ocjenjivanju jesu li kontrole operativno učinkovite.⁸

⁸ MSIU 3000, točka 9.

16. U ocjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje opisa sustava uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će utvrditi da li kriteriji obuhvaćaju kao minimum:
- (a) Je li opis prikazuje kako je sustav uslužne organizacije oblikovan i uveden, uključujući, kako je primjereno:
 - (i) vrste usluga koje se pružaju, uključujući i, ako je primjereno, vrste obrađivanih transakcija;
 - (ii) postupke, unutar sustava s informacijskim tehnologijama i ručnog sustava, kojim se pružaju usluge, uključujući i, ako je primjereno, postupke kojima se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju ako je potrebno i prenose u izvješća i druge informacije pripremljene za korisničke subjekte;
 - (iii) povezanih evidencija i potkrjepljujućih informacija uključujući i, ako je primjereno, računovodstvenih evidencija, potkrjepljujućih informacija i određenih računa koji se koriste za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje pogrešnih informacija i kako se informacije prenose u izvješća i druge informacije pripremljene za korisničke subjekte;
 - (iv) kako se sustav uslužne organizacije suočava sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija;
 - (v) procesa korištenog za pripremanje izvješća i drugih informacija za korisničke subjekte;
 - (vi) specificiranih kontrolnih ciljeva i kontrola oblikovanih za postizanje tih ciljeva;
 - (vii) komplementarnih kontrola korisničkog subjekta o kojima se vodi računa pri oblikovanju kontrola; i
 - (viii) ostalih aspekata okruženja kontrola uslužne organizacije, procesa procjene rizika, informacijskog sustava (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoring kontrola koji su relevantni za pružene usluge.
 - (b) u slučaju izvješća vrste 2, je li opis uključuje relevantne detalje o promjenama u sustavu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom.
 - (c) Je li opis ispušta ili iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sustava uslužne organizacije koji se opisuje, dok se istodobno potvrđuje da je opis pripremljen radi ispunjavanja zajedničkih potreba širokog raspona korisnika i njihovih revizora i, stoga, ne može uključivati svaki aspekt sustava uslužne organizacije koji svaki pojedini korisnički subjekt i njegov revizor mogu smatrati važnim u njihovom određenom okruženju.
17. Pri procjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje oblikovanosti kontrola, revizor uslužne organizacije će utvrditi je li kriteriji obuhvaćaju, kao minimum, da:
- (a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava; i
 - (b) bi kontrole navedene u opisu, ako bi djelovale kako je opisano, osigurale razumno uvjerenje da ti rizici neće spriječiti da budu postignuti navedeni ciljevi kontrola.

18. Pri procjenjivanju prikladnosti kriterija za ocjenjivanje operativne učinkovitosti kontrola u osiguravanju razumnog uvjerenja da će biti postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, revizor uslužne organizacije će utvrditi da li kriteriji obuhvaćaju, kao minimum, jesu li kontrole primjenjivane onako kako su oblikovane dosljedno za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje jesu li ručne kontrole bile primijenile osobe koje imaju odgovarajuće kompetencije i ovlasti. (Vidjeti točke A13 – A15).

Značajnost

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

Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije

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

Pribavljanje dokaza u vezi s opisom

21. Revizor uslužne organizacije će pribaviti i pročitati opis sustava uslužne organizacije i ocijenit će jesu li fer prezentirani oni aspekti opisa koji su uključeni u djelokrug angažmana, uključujući i da li:
- (a) ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava, su razumni u danim okolnostima (Vidjeti točku A23);
 - (b) su implementirane kontrole navedene u tom opisu;
 - (c) komplementarne kontrole korisnika usluge, ako ih ima, su odgovarajuće opisane; i
 - (d) usluge koje je obavila pod-uslužna organizacija, ako ih ima, su odgovarajuće opisane, uključujući je li u vezi s njima korištena inkluzivna metoda ili metoda izvan krivulje.
22. Revizor uslužne organizacije će utvrditi, pomoću drugih postupaka u kombinaciji s upitima, je li je bio implementiran sustav uslužne organizacije. Ti drugi postupci će uključiti promatranje i pregledavanje evidencija i druge dokumentacije, načina na koji djeluje sustav uslužne organizacije i na koji se primjenjuju kontrole. (Vidjeti točku A24).

Pribavljanje dokaza u vezi s oblikovanošću kontrola

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

Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola

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

Uzorkovanje

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

Osobine i uzroci odstupanja

28. Revizor uslužne organizacije će istražiti osobinu i uzrok svakog otkrivenog odstupanja i odredit će jesu li:

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

Rad funkcije interne revizije⁹

Stjecanje razumijevanja funkcije interne revizije

30. Ako uslužna organizacija ima funkciju interne revizije, revizor uslužne organizacije će steći razumijevanje o vrstama odgovornosti funkcije interne revizije i aktivnostima koje se obavljaju kako bi utvrdio je li vjerojatno da je funkcija interne revizije relevantna za angažmana. (Vidjeti točku A37.)

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

31. Revizor uslužne organizacije će odrediti:
- (a) je li vjerojatno da je rad internih revizora primjeren za svrhe angažmana; i
 - (b) ako je to slučaj, planirani učinak rada internih revizora na vrste, vremenski raspored ili obujam postupaka revizora uslužne organizacije.
32. U određivanju je li vjerojatno da će rad internih revizora biti primjeren za svrhe angažmana, revizor uslužne organizacije će ocijeniti:
- (a) objektivnost funkcije interne revizije;
 - (b) stručne kompetencije internih revizora;
 - (c) je li vjerojatno da se rad internih revizora obavlja s dužnom profesionalnom pažnjom; i
 - (d) je li vjerojatno da će postojati učinkovito komuniciranje između internih revizora i revizora uslužne organizacije.

⁹ Ovaj MSIU se ne bavi slučajevima kada pojedinačni interni revizori pružaju izravnu pomoć revizoru uslužne organizacije u obavljanju revizijskih postupaka.

33. U određivanju planiranog učinka rada internih revizora na vrste, vremenski raspored ili obujam postupaka revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će razmotriti: (Vidjeti točku A38)
- (a) sadržaj i djelokrug određenog rada kojeg su obavili, ili trebaju obaviti, interni revizori;
 - (b) značajnost tog rada za zaključke revizora uslužne organizacije; i
 - (c) stupanj subjektivnosti sadržan u ocjenjivanju dokaza dobivenih kao potpora tim zaključcima.

Korištenje radom funkcije interne revizije

34. Kako bi se revizor uslužne organizacije koristio određenim radom internih revizora, revizor uslužne organizacije će ocijeniti taj rad i obaviti postupke za taj rad kako bi utvrdio njegovu primjerenost svojim potrebama. (Vidjeti točku A39.)
35. Kako bi revizor uslužne organizacije utvrdio primjerenost određenog rada kojeg su obavili interni revizori svojim potrebama, revizor uslužne organizacije će ocijeniti:
- (a) jesu li rad obavili interni revizori koji imaju odgovarajuću stručnu uvježbanost i znanje;
 - (b) je li rad ispravno nadziran, pregledavan i dokumentiran;
 - (c) jesu li dobiveni odgovarajući dokazi za omogućavanje internim revizorima da stvore razumne zaključke;
 - (d) jesu li stvoreni zaključci primjereni u danim okolnostima i jesu li sva izvješća koja su pripremili interni revizori dosljedna rezultatima obavljenog posla; i
 - (e) jesu li ispravno razriješeni izuzeci relevantni za angažman ili jesu li objavljena neuobičajena pitanja.

Učinak na izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

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

Pisane izjave

38. Revizor uslužne organizacije će zahtijevati da uslužna organizacija osigura pisane izjave da: (Vidjeti točku A42).
- (a) potvrđuje tvrdnje koje popraćuju opis sustava;

- (b) su revizoru uslužne organizacije dane sve relevantne informacije i omogućen pristup njima kako je dogovoreno¹⁰ i:
 - (c) revizor uslužne organizacije je obaviješten o, nečemu od sljedećeg, što je spoznala uslužna organizacija, tj. o:
 - (i) nesukladnosti sa zakonima i regulativama, prijevarama ili neispravljenim odstupanjima koja se mogu pripisati uslužnoj organizaciji i koja mogu utjecati na jednog korisničkog subjekta ili više njih;
 - (ii) manjkavosti u oblikovanosti kontrola;
 - (iii) slučajevima gdje kontrole nisu djelovale kako je opisano; i
 - (iv) svakom događaju nakon razdoblja obuhvaćenog opisom uslužne organizacije njezinog sustava sve do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji može imati značajan učinak na izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.
39. Pisane izjave bit će u obliku pisma s izjavom naslovljenim na revizora uslužne organizacije. Datum pisane izjave biti će što je bliže izvedivo s datumom izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, ali ne nakon tog datuma.
40. Ako uslužna organizacija, nakon što je raspravila pitanje s revizorom uslužne organizacije, ne osigura jednu ili više pisanih izjava zahtijevanih u skladu s točkama 38(a) i (b) ovog MSIU-a, revizor uslužne organizacije će suzdržati od mišljenja. (Vidjeti točku A43).

Ostale informacije

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

Naknadni događaji

43. Revizor uslužne organizacije će postaviti upit je li uslužna organizacija ima spoznaju o bilo kojim događajima nakon razdoblja obuhvaćenog opisom uslužne organizacije njezinog sustava sve do datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije koji mogu imati značajan učinak na izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije. Ako revizor uslužne organizacije postane svjestan postojanja takvog događaja i informacije o tom događaju

¹⁰ Točka 13(B)(V) ovog MSIU-a.

kojeg nije objavila uslužna organizacija, revizor uslužne organizacije će ih uključiti u izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.

44. Revizor uslužne organizacije nema obvezu obaviti bilo kakve postupke u vezi s opisom uslužne organizacije njezinog sustava ili prikladnošću oblikovanosti ili operativne učinkovitosti kontrola, nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.

Dokumentacija

45. Revizor uslužne organizacije će pripremiti dokumentaciju koja je dostatna nekom iskusnom revizoru uslužne organizacije, koji nema prethodnu povezanost s angažmanom, da razumije:
- (a) vrste, vremenski raspored i obujam postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s ovim MSIU-om i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
 - (b) rezultate obavljenih postupaka i dobivenih dokaza; i
 - (c) značajna pitanja nastala za vrijeme angažmana i zaključke stvorene o njima i značajne profesionalne prosudbe obavljene kako bi se stvorili ti zaključci.
46. Pri dokumentiranju vrsta, vremenskog rasporeda i obujma obavljenih postupaka, revizor uslužne organizacije će evidentirati:
- (a) karakteristike koje omogućavaju prepoznavanje određenih stavaka ili pitanja koji su bili testirani;
 - (b) tko je obavio posao i datum kada je taj posao dovršen; i
 - (c) tko je pregledao obavljeni posao i datum i obujam takvog pregleda.
47. Ako revizor uslužne organizacije koristi određeni rad internih revizora, revizor uslužne organizacije će dokumentirati zaključke stvorene u vezi s ocjenjivanjem primjerenosti rada internih revizora i postupke koje je revizor uslužne organizacije obavio u vezi s tim radom.
48. Revizor uslužne organizacije će dokumentirati rasprave o značajnim pitanjima s uslužnom organizacijom i drugima uključujući i sadržaj značajnih pitanjima o kojima se raspravljalo i kada se i s kom se o njima raspravljalo.
49. Ako je revizor uslužne organizacije otkrio informaciju koja je nedosljedna s njegovim konačnim zaključkom u vezi sa značajnim pitanjem, revizor uslužne organizacije će dokumentirati kako je obradio tu nedosljednost.
50. Revizor uslužne organizacije će objediniti dokumentaciju u dosje angažmana i pravodobno dovršiti administrativni proces objedinjavanja konačnog dosjea angažmana nakon datuma izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije.¹¹
51. Nakon što je dovršeno objedinjavanje konačnog dosjea angažmana, revizor uslužne organizacije neće brisati ili baciti dokumentaciju prije kraja razdoblja čuvanja. (Vidjeti točku A46).

¹¹ Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK) 1, točke A54-A55, pružaju dodatne upute.

52. Ako revizor uslužne organizacije utvrdi da je potrebno mijenjati postojeću dokumentaciju angažmana ili dodati novu dokumentaciju nakon što je bio objedinjen konačni dosje angažmana i ta dokumentacija ne utječe na izvješće revizora uslužne organizacije, revizor uslužne organizacije će, neovisno o sadržaju izmjena ili dodavanja, dokumentirati:
- (a) konkretne razloge za njihovo obavljanje; i
 - (b) tko ih je i kada obavio i pregledao.

Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

Sadržaj izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

53. Izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će uključivati sljedeće osnovne elemente: (Vidjeti točku A47).
- (a) naslov koji jasno navodi da izvješće je izvješće s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije.
 - (b) naslovnik.
 - (c) oznaku za;
 - (i) opis uslužne organizacije njezinog sustava i tvrdnji uslužne organizacije, koji uključuje pitanja opisana u točki 9(k)(ii) za izvješće vrste 2 ili u točki 9(j)(ii) za izvješće vrste 1.
 - (ii) one dijelove opisa uslužne organizacije njezinog sustava, ako ih ima, koji nisu obuhvaćeni mišljenjem revizora uslužne organizacije.
 - (iii) ako se opis poziva na potrebu za komplementarnim kontrolama krajnjeg korisnika, izjavu da revizor uslužne organizacije nije ocijenio prikladnost oblikovanosti ili operativnu učinkovitost komplementarnih kontrola krajnjeg korisnika i da ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava mogu biti postignuti samo ako su komplementarne kontrole krajnjeg korisnika prikladno oblikovane ili djeluju učinkovito, zajedno s kontrolama u uslužnoj organizaciji.
 - (iv) ako je usluge obavila pod-uslužna organizacija, sadržaj aktivnosti koje je obavila pod-uslužna organizacija kako je opisano u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i je li u vezi s njima bila korištena inkluzivna metoda ili metoda izvan krivulje. Gdje je bila korištena metoda izvan krivulje, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sustava isključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim pod-uslužnim organizacijama i da postupci revizora uslužne organizacije nisu prošireni na kontrole u pod-uslužnoj organizaciji. Gdje je bila korištena inkluzivna metoda, izjavu da opis uslužne organizacije njezinog sustava uključuje ciljeve kontrola i povezane kontrole u relevantnim pod-uslužnim organizacijama i da su postupci revizora uslužne organizacije prošireni na kontrole u pod-uslužnoj organizaciji.
 - (d) oznaku kriterija i treće stranke koja specificira ciljeve kontrola.
 - (e) izjavu da izvješće i, u slučaju izvješća vrste 2, opis testova kontrola su namijenjeni samo za korisničke subjekte i njihove revizore, koji imaju dovoljno razumijevanje da bi ih

razmotrili, zajedno s drugim informacijama, uključujući i s informacijama o kontrolama koje djeluju u samim korisničkim subjektima, kada procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja korisničkih subjekata. (Vidjeti točku A48).

- (f) izjavu da je uslužna organizacija odgovorna za:
 - (i) pripremanje opisa svoga sustava i pratećih tvrdnji, uključujući i za potpunost, točnost i metode prezentacije tog opisa i tih tvrdnji;
 - (ii) pružanje usluga obuhvaćenih opisom uslužne organizacije njezinog sustava;
 - (iii) navođenje ciljeva kontrola (gdje nisu utvrđeni zakonom ili regulativom ili ih nije utvrdila druga stranka, na primjer, grupa korisnika ili profesionalno tijelo); i
 - (iv) oblikovanje i implementaciju kontrola kako bi se postigli ciljevi kontrola navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.
- (g) izjavu da je revizor uslužne organizacije odgovoran za izražavanje mišljenja o opisu uslužne organizacije njezinog sustava, o oblikovanosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u tom opisu i, u slučaju izvješća vrste 2, o operativnoj učinkovitosti tih kontrola, temeljeno na postupcima revizora uslužne organizacije.
- (h) Izjavu da je angažman obavljen u skladu s MSIU-om 3402, "Izvješća s izražavanjem uvjerenja o kontrolama u uslužnoj organizacija", koji zahtijeva da revizor uslužne organizacije postupi u skladu s etičkim zahtjevima i planira i obavi postupke kako bi stekao razumno uvjerenje o tome je li, u svim značajnim odrednicama, fer prezentiran opis uslužne organizacije njezinog sustava i jesu li kontrole prikladno oblikovane i, u slučaju izvješća vrste 2, su operativno učinkovite.
- (i) sažetak postupaka revizora uslužne organizacije za stjecanje razumnog uvjerenja i izjavu kako revizor uslužne organizacije vjeruje da su pribavljeni dokazi dostani i primjereni za osiguravanje osnovice za mišljenje revizora uslužne organizacije i, u slučaju izvješća vrste 1, izjavu da revizor uslužne organizacije nije obavio bilo koje postupke u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola i da se stoga ne izražava mišljenje o tome.
- (j) izjavu o ograničenjima kontrola i, u slučaju izvješća vrste 2, o riziku projiciranja na buduća razdoblja svake ocjene o operativnoj učinkovitosti kontrola.
- (k) mišljenje revizora uslužne organizacije, izraženo u pozitivnom obliku, o tome je li, u svim značajnim odrednicama, temeljeno na prikladnim kriterijima:
 - (i) u slučaju izvješća vrste 2:
 - a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran tijekom specificiranog razdoblja;
 - b. kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile prikladno oblikovane tijekom specificiranog razdoblja; i
 - c. testirane kontrole, a to su one kontrole koje su bile nužne za osiguravanje razumnog uvjerenja da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu, učinkovito su djelovale tijekom specificiranog razdoblja.

- (ii) u slučaju izvješća vrste 1:
 - a. opis prezentira na fer način sustav uslužne organizacije koji je bio oblikovan i implementiran na specificirani datum; i
 - b. kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su bile prikladno oblikovane na specificirani datum.
 - (l) datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije, koji neće biti raniji od datuma na koji je revizor uslužne organizacije pribavio dostatne i primjerene dokaze na kojima temelji svoje mišljenje.
 - (m) tvrtku revizora uslužne organizacije i lokaciju u zakonodavstvu gdje posluje revizor uslužne organizacije.
54. U slučaju izvješća vrste 2, izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će uključiti odvojeni odjeljak nakon mišljenja ili dodatak, u kojem se opisuju testovi kontrola koji su bili obavljani i rezultate tih testova. U opisivanju testova kontrola, revizor uslužne organizacije će jasno navesti koje su kontrole bile testirane, navesti da li testirane stavke predstavljaju sve stavke, ili izbor stavaka, iz populacije, te navesti sadržaj testova s dovoljno detalja da se omogući revizorima korisničkih organizacija utvrđivanje učinka tih testova na njihove procjene rizika. Ako su bila otkrivena odstupanja, revizor uslužne organizacije će uključiti obujam obavljenog testiranja koji je doveo do utvrđivanja odstupanja (uključujući i veličinu uzoraka gdje je uzorkovanje bilo korišteno) i broj i sadržaj uočenih odstupanja. Revizor uslužne organizacije će izvijestiti o odstupanjima čak ako je, na osnovi obavljenih testova, zaključio da je postignut povezani cilj kontrole. (Vidjeti točku A18 i A49).

Modificirana mišljenja

55. Ako revizor uslužne organizacije zaključi da: (Vidjeti točke A50–A52.)
- (a) opis uslužne organizacije njezinog sustava ne prezentira na fer način, u svim značajnim odrednicama, sustav kako je oblikovan i implementiran;
 - (b) kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu, nisu bile, u svim značajnim odrednicama, prikladno oblikovane;
 - (c) u slučaju izvješća vrste 2, testirane kontrole nisu, u svim značajnim odrednicama, učinkovito djelovale, a to su one kontrole koje su bile nužne za osiguravanje razumnog uvjerenja da su postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu; ili
 - (d) revizor uslužne organizacije nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze
- mišljenje revizora uslužne organizacije bit će modificirano i izvješće s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije će sadržati jasni opis svih razloga za modifikaciju.

Ostale odgovornosti za komuniciranje

56. Ako revizor uslužne organizacije stekne saznanje o neusklađenosti sa zakonima ili regulativama, prijeviri ili neispravljenim pogreškama pripisivih uslužnoj organizaciji koji nisu očigledno beznačajni i mogu utjecati na jedan korisnički subjekt ili više njih, revizor uslužne organizacije će utvrditi je li pitanje bilo primjereno priopćeno korisničkim subjektima na koje to ima učinka.

Ako pitanje nije bilo tako priopćeno i uslužna organizacija ne želi to učiniti, revizor uslužne organizacije će poduzeti odgovarajuće radnje. (Vidjeti točku A53.)

Materijal za primjenu i ostali materijali s objašnjenjima

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

- A1. Interne kontrole su proces oblikovan za osiguravanje razumnog uvjerenja u vezi s postizanjem ciljeva povezanih s pouzdanošću financijskog izvještavanja, učinkovitošću i djelotvornošću poslovanja i sukladnošću s primjenjivim zakonima i regulativama. Kontrole povezane s poslovanjem uslužne organizacije i ciljevima sukladnosti mogu biti relevantne internim kontrolama korisničkih sustava pošto se odnose na financijsko izvještavanje. Takve kontrole mogu se odnositi na tvrdnje o prezentiranju i objavljivanju povezano sa stanjima računa, klasama transakcija ili objavama ili se mogu odnositi na dokaz koji revizor uslužne organizacije ocjenjuje ili koristi u primjenjivanju revizijskih postupaka. Na primjer, kontrole uslužne organizacije za obrađivanje plaća povezane s pravodobnim doznačavanjem doprinosa iz plaća državnim tijelima mogu biti relevantne korisničkom subjektu jer kašnjenje s plaćanjem može uzrokovati kamate i kazne koje će imati kao posljedicu obvezu za korisnički subjekt. Slično tom, kontrole uslužne organizacije nad prihvatljivošću ulagateljskih transakcija s gledišta regulative mogu se smatrati relevantnim za prezentaciju i objavljivanje transakcija i stanja korisničkog subjekta u njegovim financijskim izvještajima. Određivanje je li vjerojatno da će kontrole uslužne organizacije, povezane s poslovanjem i sukladnošću, biti relevantne internim kontrolama korisničkih subjekata je pitanje za profesionalnu prosudbu, imajući na umu ciljeve kontrola koje je postavila uslužna organizacija i prikladnost kriterija.
- A2. Uslužna organizacija može biti u nemogućnosti izraziti tvrdnju da je sustav prikladno oblikovan kada, na primjer, uslužna organizacija posluje sa sustavom kojeg je oblikovao korisnički subjekt ili je ugovoren ugovorom zaključenim između korisničkog subjekta i uslužne organizacije. Zbog zamršene povezanosti između prikladne oblikovanosti kontrola i njihove operativne učinkovitosti, izostanak tvrdnje u vezi s prikladnošću oblikovanosti će vjerojatno onemogućiti revizoru uslužne organizacije stvaranje zaključka da kontrole osiguravaju razumno jamstvo da su ispunjeni ciljevi kontrola i na taj način od izražavanja mišljenja o operativnoj učinkovitosti kontrola. Kao alternativu, prema MSIU 3000, praktikant (profesionalni računovođa u javnoj praksi) može odabrati da prihvati angažman s obavljanjem dogovorenih postupaka ili angažman s izražavanjem uvjerenja kako bi, temeljem testova kontrola, stvorio zaključak o tome jesu li kontrole djelovale kako je opisano.

Definicije (Vidjeti točku 9(d), 9(g))

- A3. Definicija "kontrole u uslužnoj organizaciji" uključuje aspekte informacijskih sustava korisničkih subjekata koje održava uslužna organizacija i može također uključiti aspekte jedne od ostalih komponentni, ili više njih, internih kontrola u uslužnoj organizaciji. Na primjer, ona može uključiti aspekte okruženja kontrola uslužne organizacije, monitoringa i kontrolnih aktivnosti kada se oni odnose na pružene usluge. Ona, međutim, ne uključuje kontrole u uslužnoj organizaciji koje nisu povezane s postizanjem ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava, na primjer, na kontrole povezane s pripremanjem vlastitih financijskih izvještaja uslužne organizacije.

- A4. Kada se koristi inkluzivna metoda, zahtjevi iz ovog MSIU-a se također primjenjuju na usluge koje pruža pod-uslužna organizacija, uključujući i na dobivanje suglasnosti u vezi s pitanjima u točki 13(b)(i)–(v) o tome kako su primijenjena u pod-uslužnoj organizaciji radije nego u uslužnoj organizaciji. Obavljanje postupaka u pod-uslužnoj organizaciji povlači za sobom koordiniranje i komuniciranje između uslužne organizacije, pod-uslužne organizacije i revizora uslužne organizacije. Inkluzivna metoda je općenito izvediva samo ako su povezane uslužna organizacija i pod-uslužna organizacija ili ako njezinu uporabu osigurava ugovor između uslužne organizacije i pod-uslužne organizacije.

Etički zahtjevi (Vidjeti točku 11.)

- A5. Revizor uslužne organizacije je podložan relevantnim zahtjevima neovisnosti, koji obično obuhvaćaju Dio A i B IESBA-ova Kodeksa zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su stroži. U obavljanju nekog angažmana u skladu s ovim MSIU-om, IESBA-ov Kodeks ne zahtijeva da revizor uslužne organizacije bude neovisan od svakog korisničkog subjekta.

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

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

Prihvatanje i zadržavanje

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

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

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

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

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

A9. U slučaju izvješća vrste 2, tvrdnje uslužne organizacije uključuju izjavu da kontrole povezane s ciljevima kontrola navedenim u opisu uslužne organizacije njezinog sustava djeluju učinkovito za vrijeme specificiranog razdoblja. Ta tvrdnja može biti temeljena na monitoring aktivnostima uslužne organizacije. Monitoring kontrola je proces procjenjivanja učinkovitosti kontrola kroz vrijeme. On uključuje procjenjivanje učinkovitosti kontrola po osnovi pravodobnosti, prepoznavanje i izvješćivanje manjkavosti odgovarajućim osobama unutar uslužne organizacije i poduzimanje nužnih aktivnosti ispravljanja. Uslužna organizacija provodi monitoring kontrola kroz tekuće aktivnosti, odvojeno ocjenjivanje ili kombinacijom oba pristupa. Što je veći razmjer i učinkovitost monitoringa kroz tekuće aktivnosti to je manja potreba za odvojenim ocjenjivanjima. Monitoring kroz tekuće aktivnosti je često ugrađen u uobičajene ponavljajuće aktivnosti uslužne organizacije i uključuje redovne aktivnosti rukovođenja i nadzora. Interni revizori ili osobe koje obavljaju slične funkcije mogu doprinijeti monitoringu aktivnosti uslužne organizacije. Aktivnosti monitoringa mogu također uključiti korištenje informacija koje su priopćile vanjske stranke, kao što su reklamacije kupaca ili nalazi regulatornih tijela, koje mogu ukazivati na probleme ili skrenuti pozornost na područja koja zahtijevaju poboljšanja. Činjenica da će revizor uslužne organizacije izvijestiti o operativnoj učinkovitosti kontrola nije zamjena za vlastiti postupak uslužne organizacije za osiguravanje razumne osnovice za svoju tvrdnju.

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

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

Prihvatanje promjene u uvjetima angažmana (Vidjeti točku 14.)

A11. Zahtjev za promjenom djelokruga angažmana može nemati razumno opravdanje kada, na primjer, je zahtjev postavljen kako bi se isključili određeni ciljevi kontrola iz djelokruga angažmana zbog vjerojatnosti da će biti modificirano mišljenje revizora uslužne organizacije ili da uslužna organizacija neće osigurati revizoru uslužne organizacije pisane tvrdnju i zahtjev je dan da se obavi angažman prema MSIU-u 3000.

A12. Zahtjev za promjenom djelokruga angažmana može imati razumno opravdanje kada, na primjer, je zahtjev postavljen kako bi se iz angažmana isključila pod-uslužna organizacija kada uslužna organizacija ne može dogovoriti pristup revizoru uslužne organizacije i metoda korištena za rad s uslugama koje pruža ta uslužna organizacija je promijenjena iz inkluzivne metode u metodu izvan krivulje.

Procjenjivanje prikladnosti kriterija (Vidjeti točke 15–18.)

A13. Kriteriji trebaju biti dostupni namjeravanim korisnicima kako bi im omogućili razumijevanje osnovice za tvrdnje uslužne organizacije o fer prezentaciji njezinog opisa sustava, prikladnosti oblikovanosti kontrola i, u slučaju izvješća vrste 2, operativne učinkovitosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola.

A14. MSIU 3000 zahtijeva od revizora uslužne organizacije da, između ostalog, procijeni prikladnost kriterija i prikladnost predmeta ispitivanja¹². Predmet ispitivanje je ishodišni uvjet za interes namjeravanih korisnika za izvješće s izražavanjem uvjerenja. Sljedeća tabela navodi predmet ispitivanja i minimum kriterija za svako mišljenje u izvješćima vrste 1 i 2.

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar
	<i>Mišljenje o fer prezentaciji opisa sustava uslužne organizacije (izvješće vrste 1 i 2)</i>	<p>Opis je prezentiran na fer način ako on:</p> <p>(a) prezentira kako je oblikovan i implementiran sustav uslužne organizacije, uključujući, ako je odgovarajuće, pitanja navedena u točki 16(a)(i)–(viii);</p> <p>(b) u slučaju izvješća vrste 2, uključuje relevantne detalje o promjenama sustava uslužne organizacije za vrijeme razdoblja obuhvaćenog opisom; i</p> <p>(c) ne ispušta ili iskrivljuje informacije relevantne za djelokrug sustava uslužne organizacije koji je opisan, dok se istodobno potvrđuje da je opis pripremljen kako bi se zadovoljile potrebe širokog raspona subjekata i</p>	<p>Može biti potrebno da se prilagodi određena formulacija za kriterije za ovo mišljenje kako bi bila dosljedna kriterijima koje je ustanovio, na primjer, zakon ili regulativa, grupa korisnika ili profesionalno tijelo.</p> <p>Primjeri kriterija za ovo mišljenje su dani u ilustraciji tvrdnji uslužne organizacije u Dodatku 1. Točke A21–A24 pružaju daljnje upute za određivanje jesu li ispunjeni ti kriteriji. (Prema zahtjevima MSIU 3000, informacija o predmetu ispitivanja¹³ za ovo mišljenje je opis uslužne organizacije njezinog sustava i tvrdnja uslužne organizacije da je taj opis prezentiran na fer način.</p>

Deleted:

¹² MSIU 3000, točke 18 - 19.

¹³ Informacija o predmetu ispitivanja je ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja predmeta ispitivanja koje rezultira iz primjene kriterija na predmet ispitivanja.

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar
		ne mogu, stoga, uključiti svaki aspekt sustava uslužne organizacije koji svaki pojedinačni korisnik može smatrati važnim u svom vlastitom određenom okruženju.	

	Predmet ispitivanja	Kriteriji	Komentar	
<i>Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti (izvješće vrste 2)</i>	Prikladnost oblikovanosti i operativna učinkovitost tih kontrola koje su potrebne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.	<p>Kontrole su prikladno oblikovane i djeluju učinkovito ako:</p> <p>(a) uslužna organizacija je prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u njezinom opisu sustava;</p> <p>(b) kontrole navedene u tom opisu bi, ako djeluje kako je opisano, pružile razumno jamstvo da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrole; i</p> <p>(c) kontrole su dosljedno primijenjene kako su oblikovane za vrijeme specificiranog razdoblja. To uključuje jesu li ručne kontrole obavile osobe koje imaju odgovarajuću kompetenciju i ovlast.</p>	<p>Kada su zadovoljeni kriteriji za ovo mišljenje, kontrole će osigurati razumno jamstvo da su bili postignuti ciljevi za vrijeme specificiranog razdoblja. (Prema zahtjevima MSIU-a 3000, informacija o predmetu ispitivanja za ovo mišljenje je tvrdnja uslužne organizacije da su kontrole prikladno oblikovane i da djeluju učinkovito.)</p>	<p>Ciljevi kontrola koji su navedeni u opisu uslužne organizacije njezinog sustava su dio kriterija za ovo mišljenje. Ciljevi kontrola koji se navode bit će različiti od angažmana do angažmana. Ako kao dio formiranja mišljenja o opisu, revizor uslužne organizacije zaključi da navedeni ciljevi kontrola nisu prezentirani na fer način tada ti kontrolni ciljevi ne bi bili prikladni kao dio kriterija za formiranje nekog mišljenja o oblikovanosti ili operativnoj učinkovitosti kontrola.</p>
<i>Mišljenje o prikladnosti oblikovanosti</i>	Prikladnost oblikovanosti onih kontrola	<p>Kontrole su prikladno oblikovane ako:</p> <p>(a) uslužna organizacija je</p>	Zadovoljavanje tih kriterija, samo po sebi, ne daje	

Deleted:

Deleted: ¶

Formatted: Bullets and Numbering

Deleted: ¶

Deleted:

Deleted: ¶

<i>i (izvješće vrste 1)</i>	koje su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu uslužne organizacije njezinog sustava.	prepoznala rizike koji ugrožavaju postizanje ciljeva kontrola navedenih u opisu njezinog sustava; (b) kontrole navedene u tom opisu, ako djeluju kako je opisano, osiguravaju razumno jamstvo da ti rizici ne sprječavaju postizanje navedenih ciljeva kontrola.	jamstvo da su postignuti povezani ciljevi kontrola jer se nije steklo uvjerenje o djelovanju tih kontrola. (Prema zahtjevima MSIU-a 3000, informacija o predmetu ispitivanja za ovo mišljenje je tvrdnja uslužne organizacije da su kontrole prikladno oblikovane.)		Deleted: ¶	Deleted:	Deleted: ¶
-----------------------------	---	--	---	--	------------	----------	------------

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

Značajnost (Vidjeti točke 19, 54)

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

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

A18. Koncept značajnosti ne primjenjuje se kada se, u opisu testova kontrola, objavljuju rezultati tih testova gdje su bila otkrivena odstupanja. To je stoga, što u određenim okolnostima određenog

korisničkog subjekta ili revizora korisnika, odstupanje može imati značajnost iznad one da li ono, prema mišljenju revizora uslužne organizacije može ili ne može spriječiti kontrolu da učinkovito djeluje. Na primjer, kontrola na koju se odnosi odstupanje može biti od naročite značajnosti za sprječavanje određene vrste pogreške koja može biti značajna u određenim okolnostima financijskih izvještaja korisničkog subjekta.

Stjecanje razumijevanja sustava uslužne organizacije (Vidjeti točku 20)

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

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

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

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

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

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

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

razumijevanja internih kontrola u skladu s MRevS-om 315?¹⁴ Opis se ne treba baviti svakim aspektom obrada uslužne organizacije ili uslugama pruženim korisničkim subjektima i ne treba biti toliko detaljan da se potencijalno omogući čitateljima da kompromitiraju zaštitu ili druge kontrole u uslužnoj organizaciji.

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

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

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

¹⁴ MRevS 315, Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja.

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

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

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

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

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

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

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

Pribavljanje dokaza u vezi s operativnom učinkovitošću kontrola

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

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

- A33. U nekim okolnostima, može biti nužno pribaviti dokaze koji potkrjepljuju učinkovito djelovanje neizravnih kontrola. Na primjer, kada revizor uslužne organizacije odluči testirati učinkovitost pregledavanja izvješća o izuzecima koji sadrže detalje o prodajama koje su preko iznosa odobrenih limita kreditiranja, pregledavanje i povezani postupci koji slijede nakon njih su

kontrole koje su od izravne važnosti revizoru uslužne organizacije. Kontrole nad točnošću informacija u izvješćima (na primjer, opće IT kontrole) se opisuju kao "neizravne" kontrole.

A34. Zbog svojstvene dosljednosti obrada s primjenom informacijskih tehnologija, dokazi o implementaciji automatiziranih kontrola, kada se sagledavaju u kombinaciji s dokazima o operativnoj učinkovitosti općih kontrola uslužne organizacije (naročito, promjena kontrola), mogu također pružiti značajne dokaze o njihovoj operativnoj učinkovitosti.

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

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

- (a) odabiranje svih stavki (100% ispitivanje). To može biti odgovarajuće za testiranje kontrola koje se ne primjenjuju učestalo, na primjer, tromjesečno ili kada dokazi u vezi s primjenom kontrola čine učinkovitim 100% ispitivanje;
- (b) odabiranje određenih stavki. To može biti odgovarajuće gdje 100% ispitivanje i uzorkovanje ne bi bilo učinkovito, kao što je u vezi s testiranjem kontrola koje se ne primjenjuju dovoljno učestalo da bi formirale veliku populaciju za uzorkovanje, na primjer, kontrole koje se primjenjuju mjesečno ili tjedno; i
- (c) uzorkovanje. To može biti odgovarajuće za testiranje kontrola koje se učestalo primjenjuju na isti način i koje ostavljaju dokumentarne dokaze o svom djelovanju.

A36. Iako će selektivno ispitivanje određenih stavki često biti učinkovit način pribavljanja dokaza, ono ne predstavlja uzorkovanje. Rezultati postupaka primijenjenih na stavke odabrane na taj način ne mogu se projicirati na cijelu populaciju; u skladu s tim, selektivno ispitivanje određenih stavki ne pruža dokaze u vezi s preostalim dijelom populacije. Uzorkovanje, za razliku od toga, je oblikovano da omogući stvaranje zaključaka za cijelu populaciju na osnovi testiranja uzoraka izvučenih iz nje.

Rad službe interne revizije

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

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

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

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

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

- rad kojeg su obavili ili trebaju obaviti interni revizori ne zahtijeva subjektivne ili složene prosudbe.

Korištenje radom službe interne revizije (Vidjeti točku 34.)

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

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

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

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

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

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

Pisane izjave (Vidjeti točke 38, 40.)

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

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

Ostale informacije (Vidjeti točku 42.)

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

- sadrže značajni pogrešni navod ili navod koji dovodi u zabludu;
- sadrže izjave ili informacije koje su dane lakomisleno; ili

- (c) ispuštaju ili prikrivaju informacije za koje se zahtijeva da budu uključene gdje bi takva ispuštanja ili prikrivanja bi dovodila u zabludu.¹⁵

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

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

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

Dokumentacija (Vidjeti točku 51.)

A46. MSKK 1 (ili nacionalni zahtjevi koji su barem toliko zahtjevni) zahtijeva da tvrtka ustanovi politike i postupke za pravodobno dovršavanje cjeline dosjea angažmana¹⁶. Odgovarajuće vremensko ograničenje unutar kojeg treba dovršiti cjelinu dosjea angažmana uobičajeno nije duže od 60 dana od datuma izvješća revizora uslužne organizacije¹⁷.

Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

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

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

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

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

¹⁵ IESBA-ov Kodeks, točka 110.2.

¹⁶ MSKK 1, točka 45.

¹⁷ MSKK 1, točka A54.

Opis testova kontrola (Vidjeti točku 54.)

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

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

Modificirana mišljenja (Vidjeti točku 55.)

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

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

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

Ostale odgovornosti za komuniciranje (Vidjeti točku 56.)

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

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

Primjeri tvrdnji uslužne organizacije

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

Primjer 1: Tvrdnja uslužne organizacije vrste 2

Tvrdnja uslužne organizacije

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

- (a) prateći opis na stranicama *[bb–cc]* na fer način prezentira *[navesti vrstu ili naziv]* sustav za obrađivanje kupčevih transakcija za vrijeme razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]*. Kriteriji korišteni u stvaranju ove tvrdnje su da prateći opis:
- (i) prikazuje kako je sustav bio oblikovan i implementiran, uključujući i:
- vrste pruženih usluga, uključujući i, prema primjerenosti, klase obrađenih transakcija.
 - postupke, unutar sustava s informacijskim tehnologijama i ručnim sustavima, kojima su te transakcije bile inicirane, evidentirane, obrađene i ispravljene kada je bilo nužno te prenijete u izvješća pripremljena za kupce.
 - povezane računovodstvene evidencije, potkrjepljujuće informacije i posebne račune koji su bili korišteni za iniciranje, evidentiranje, obrađivanje i izvješćivanje transakcija; to uključuje ispravljanje neispravnih informacija i kako su informacije bile prenijete u izvješća pripremljena za kupce.
 - kako sustav radi sa značajnim događajima i uvjetima, različitim od transakcija.
 - proces korišten za pripremanje izvješća za kupce.
 - relevantne ciljeve kontrola i kontrole oblikovane za postizanje tih ciljeva.
 - kontrole za koje se bilo pretpostavilo, pri oblikovanju sustava, da će ih implementirati korisnički subjekti i koje, ako su nužne za postizanje ciljeva kontrola navedenih u pratećem opisu, su navedene u opisu zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koji se ne mogu postići samo našim nastojanjima.
 - ostale aspekte našeg okruženja kontrola, postupka procjene rizika, informacijskog sustava (uključujući i povezanih poslovnih procesa) i komunikacija, kontrolnih aktivnosti i monitoringa kontrola koji su relevantni za obrađivanje i izvješćivanje transakcija kupaca.
- (ii) uključuje relevantne detalje o promjenama u sustavu uslužne organizacije za vrijeme razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]*.

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

Primjer 2: Tvrdnja uslužne organizacije vrste 1

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

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

pratećem opisu, su navedene u opisu zajedno sa specifičnim ciljevima kontrola koji se ne mogu postići samo našim nastojanjima.

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

Ilustracije izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

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

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

Izvješće s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije o opisu kontrola, njihovoj oblikovanosti i operativnoj učinkovitosti

Za: XYZ uslužnu organizaciju

Djelokrug

Mi smo bili angažirani da izvjestimo o opisu XYZ uslužne organizacije njezinog *[navesti vrstu ili naziv]* sustava za obrađivanje transakcija kupaca za vrijeme razdoblja od *[navesti datum]* do *[navesti datum]* na stranicama *[bb-cc]* (u daljnjem tekstu - opis) i oblikovanosti i djelovanju kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu¹⁸.

Odgovornosti XYZ uslužne organizacije

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

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

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

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

¹⁸ Ako neki elementi opisa nisu uključeni u djelokrug angažmana, to treba jasno navesti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

da ne djeluju učinkovito. Naši postupci su uključili testiranje operativne učinkovitosti onih kontrola koje smo mi smatrali nužnim za osiguravanje razumnog jamstva da su bili postignuti ciljevi kontrola navedeni u opisu. Ova vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja također uključuje i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije opisa, prikladnost ciljeva navedenih u njemu i prikladnost kriterija koje je specificirala uslužna organizacija i opisani su na stranici [aa].

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

Ograničenja kontrola u uslužnoj organizaciji

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

Mišljenje

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

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

Opis testova kontrola

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

Namjeravani korisnici i svrha

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

[Potpis revizora uslužne organizacije]

[Datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije]

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

**Izvješće s izražavanjem uvjerenja neovisnog revizora uslužne organizacije
o opisu kontrola i njihovoj oblikovanosti**

Za: XYZ uslužnu organizaciju

Djelokrug

Mi smo bili angažirani da izvijestimo o opisu na stranicama [bb-cc] XYZ uslužne organizacije njezinog [navesti vrstu ili naziv] sustava za obrađivanje transakcija kupaca sa stanjem na [navesti datum] (u daljnjem tekstu - opis) i oblikovanosti kontrola povezanih s ciljevima kontrola navedenim u opisu¹⁹.

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

Odgovornosti XYZ uslužne organizacije

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

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

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

Angažman s izražavanjem uvjerenja radi izvještavanja o opisu i oblikovanosti kontrola u uslužnoj organizaciji uključuje obavljanje postupaka kako bi se pribavili dokazi o objavama u opisu uslužne organizacije njezinog sustava i oblikovanosti kontrola. Postupci koji su odabrani ovise o prosudbi revizora uslužne organizacije, uključujući i o procjeni da opis nije prezentiran na fer način i da kontrole nisu prikladno oblikovane. Ova vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja također uključuje i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije opisa, prikladnost ciljeva navedenih u njemu i prikladnost kriterija koje je specificirala uslužna organizacija i opisani su na stranici [aa].

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

¹⁹ Ako neki elementi opisa nisu uključeni u djelokrug angažmana, to treba jasno navesti u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

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

Ograničenja kontrola u uslužnoj organizaciji

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

Mišljenje

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

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

Namjeravani korisnici i svrha

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

[Potpis revizora uslužne organizacije]

[Datum izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije]

[Adresa revizora uslužne organizacije]

Ilustracije modificiranih izvješća s izražavanjem uvjerenja revizora uslužne organizacije

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

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

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

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

Osnovica za mišljenje s rezervom

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

Mišljenje s rezervom

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

(a) ...

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

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

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

Osnova za mišljenje s rezervom

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

Mišljenje s rezervom

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

(a) ...

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

...

Odgovornosti revizora uslužne organizacije

...

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

Osnova za mišljenje s rezervom

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

Mišljenje s rezervom

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

...

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

...

...

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

Osnova za mišljenje s rezervom

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

Mišljenje s rezervom

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

(a) ...