NN 71/2019 (26.7.2019.), Odluka o objavljivanju Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 540 (izmijenjen)

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

1511

Na temelju članka 106. stavka 2. točke 6. i članka 108. stavka 1. točke 2. Zakona o reviziji (»Narodne novine«, broj 127/17) i članka 17. točke 6. Statuta Hrvatske revizorske komore (»Narodne novine« broj 58/18), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore na sjednici održanoj 11. srpnja 2019., donijelo je

ODLUKU

O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNOG STANDARDA ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000 (IZMIJENJEN), MEĐUNARODNOG REVIZIJSKOG STANDARDA 540 (IZMIJENJEN)

Objavljuju se Međunarodni revizijski standardi koje je pripremio Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditinig and Assurance Standards Board, IAASB), u izvorniku objavila Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants, IFAC), a Hrvatska revizorska komora uz odobrenje IFAC-a prevela na hrvatski jezik:

1. Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) – Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesne financijske informacije, izdanje 2016. – 2017.

2. Međunarodni revizijski standard 540 (izmijenjen) – Revidiranje računovodstvenih procjena i povezanih objava, izdanje 2018.

Klasa: 011-01/19-01/1
Urbroj: 251-442-01-19-01
Zagreb, 11. srpnja 2019.

Predsjednik
Hrvatske revizorske komore
Zdenko Balen, dipl. oec., v. r.

MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000 (IZMIJENJEN)

ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA RAZLIČITI OD REVIZIJA ILI UVIDA U POVIJESNE FINANCIJSKE INFORMACIJE

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

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1 – 4
Djelokrug	5 – 8
Datum stupanja na snagu	9
Ciljevi	10 – 11
Definicije	12 – 13
Zahtjevi	
Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU	14 – 19
Etički zahtjevi	20
Prihvaćanje i zadržavanje	21 – 30
Kontrola kvalitete	31 – 36
Profesionalni skepticizam, profesionalna prosudba i vještine i tehnike za izražavanje uvjerenja	37 – 39
Planiranje i obavljanje angažmana	40 – 47
Pribavljanje dokaza	48 – 60

Naknadni događaji	61
Ostale informacije	62
Opis primjenjivih kriterija	63
Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja	64 – 66
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja	67 – 71
Nemodificirani i modificirani zaključci	72 – 77
Ostale odgovornosti komuniciranja	78
Dokumentacija	79 – 83
Primjena i ostali materijali s objašnjenjima	
Uvod	A1
Ciljevi	A2
Definicije	A3 – A20
Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU	A21 – A29
Etički zahtjevi	A30 – A34
Prihvaćanje i zadržavanje	A35 – A59
Kontrola kvalitete	A60 – A75
Profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba	A76 – A85
Planiranje i obavljanje angažmana	A86 – A107
Pribavljanje dokaza	A108 – A139
Naknadni događaji	A140 – A141
Ostale informacije	A142
Opis primjenjivih kriterija	A143 – A145
Formiranje zaključka u vezi s izražavanjem uvjerenja	A146 – A157
Pripremanje izvješća s izražavanjem uvjerenja	A158 – A187
Nemodificirani i modificirani zaključci	A188 – A191
Ostale odgovornosti komuniciranja	A192
Dokumentacija	A193 – A200

Dodatak: Uloge i odgovornosti

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

Uvod

1. Ovaj Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) uređuje područje angažmana s izražavanjem uvjerenja različitim od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, koje uređuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) i Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi). (Vidjeti točke A21 – A22.)

2. Angažmani s izražavanjem uvjerenja uključuju angažmane potvrđivanja, u kojem stranka različita od praktičara[1] (Engleski termin »Practitioner« preveden je kao »praktičar« dok je u prethodnom prijevodu MSIU 3000 isti termin preveden kao »praktikant«.) mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija, i izravne angažmane u kojima praktičar mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Ovaj MSIU sadrži zahtjeve i odredbe za primjenu i ostale materijale s objašnjenjima specifičnim za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Ovaj MSIU može se također primijeniti na izravne angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i izravne angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja, uz prilagodbe i dopune koje su nužne u okolnostima angažmana.

3. Ovaj MSIU se temelji na pretpostavkama da:

(a) članovi angažiranog tima i pregledavatelj kontrole kvalitete (za one angažmane gdje je imenovan) su podložni Dijelu A i B Kodeksa etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima iz zakona ili regulative koji su barem isto toliko zahtjevni (vidjeti točke A30 – A34); i

(b) praktičar koji obavlja angažman je djelatnik revizorskog društva koje podliježe MSKK-u 1[2](Međunarodni standard kontrole kvalitete (MSKK 1), Kontrola kvalitete za revizorska društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.) ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima iz zakona ili regulative u vezi s odgovornošću revizorskog društva za svoj sustav kontrole kvalitete koji su barem isto toliko zahtjevni kao i MSKK 1 (vidjeti točke A61 – A66).

4. Kontrola kvalitete unutar revizorskih društava koji obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja i pridržavanje etičkih načela, uključujući zahtjeva neovisnosti, su općeprihvaćeni kao oni koji su u javnom interesu i sastavni su dio visokokvalitetnih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni računovođe u javnoj praksi moraju biti upoznati s takvim zahtjevima. Ako kompetentni praktičar različit od profesionalnog računovođe u javnoj praksi odabere navesti sukladnost s ovim ili drugim MSIU, važno je uočiti da ovaj MSIU uključuje zahtjeve koji odražavaju pretpostavke iz prethodne točke.

Djelokrug

5. Ovaj MSIU obuhvaća angažmane s izražavanjem uvjerenja različite od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, kako je opisano u *Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja* (Okvir za izražavanje uvjerenja). Ako je neki MSIU specifičan za predmetno pitanje ujedno i relevantan za predmetno pitanje određenog angažmana, taj se MSIU primjenjuje kao dodatak ovom MSIU. (Vidjeti točke A21 – A22.)

6. Svi angažmani koje obavljaju praktičari nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja. Drugi često obavljani angažmani koji nisu angažmani s izražavanjem uvjerenja, kako ih definira točka 12(a) (i stoga niti nisu obuhvaćeni ovim MSIU-om) uključuju:

(a) angažmane koje obuhvaćaju Međunarodni standardi za povezane usluge (MSPU), kao što su dogovoreni postupci i kompilacijski angažmani[3](MSPU 4400, Angažmani za obavljanje dogovorenih postupaka u vezi s financijskim informacijama i MSPU 4410, Kompilacijski angažmani.);

(b) pripremanje poreznih prijava ako se ne izražava zaključak o uvjerenju; i

(c) konzultativne (ili savjetodavne) angažmane, kao što je konzalting menadžmenta i porezni konzalting (vidjeti točku A1).

7. Neki angažman s izražavanjem uvjerenja obavljen prema MSIU može biti dio većeg angažmana. U takvim okolnostima, MSIU je relevantan samo za dio angažmana koji je u vezi s uvjerenjem.

8. Sljedeći angažmani, koji mogu ispunjavati uvjete iz opisa u točki 12(a), ne smatraju se angažmanima s izražavanjem uvjerenja u smislu MSIU:

(a) angažmani radi svjedočenja u sudskim postupcima povezanim s računovodstvenim, revizijskim, poreznim i drugim pitanjem; i

(b) angažmani koji uključuju profesionalna mišljenja, stavove ili izričaje iz kojih korisnici mogu stvoriti neko uvjerenje, ako je primjenjivo sve od niže navedenog:

(i) ta mišljenja, stavovi i izričaji su potpuno uzgredni u cjelokupnom angažmanu;

(ii) svako izdano pisano izvješće je izričito ograničeno za uporabu samo namijenjenim korisnicima koji su navedeni u izvješću;

(iii) prema pisanim uvjetima angažiranja zaključenim s namjeravanim korisnicima, nije namjera da angažman bude angažman s izražavanjem uvjerenja; i

(iv) u izvješću profesionalnog računovođe angažman nije opisan kao angažman s izražavanjem uvjerenja.

Datum stupanja na snagu

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

Ciljevi

10. U provođenju angažmana s izražavanjem uvjerenja, ciljevi praktičara su:

(a) steći ili razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome koje je primjereno, o tome jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnih pogrešnih prikaza;

(b) izraziti zaključak u vezi s ishodom mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja u pisanom izvješću koje sadrži ili zaključak s razumnim uvjerenjem ili zaključak s ograničenim uvjerenjem i opis osnove za zaključak (vidjeti točku A2); i

(c) komunicirati dalje o tome kako to zahtijeva ovaj MSIU i bilo koji drugi relevantni MSIU.

11. U svim slučajevima ako se razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, već prema tome koje je primjereno, ne može steći i zaključak s rezervom u praktičarevom izvješću o uvjerenju je nedovoljan u danim okolnostima za svrhe izvješćivanja namjeravanih korisnika, ovaj MSIU zahtijeva da se praktičar suzdrži od zaključka ili prekine (ili odustane) od angažmana ako je prekid moguć prema primjenjivom zakonu ili regulativi.

Definicije

12. Za svrhe ovog MSIU i drugih MSIU-ova, osim ako nije navedeno drugačije, sljedeći pojmovi imaju niže navedena značenja. (Vidjeti točku A27.)

(a) angažman s izražavanjem uvjerenja – angažman u kojem je cilj praktičara da pribavi dostatne i primjerene dokaze kako bi izrazio zaključak oblikovan da poveća stupanj povjerenja namjeravanih korisnika, koji su različiti od odgovorne stranke, u informacije o predmetnom pitanju (tj. ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom kriterija). Svaki angažman s izražavanjem uvjerenja se klasificira temeljem dviju dimenzija (vidjeti točku A3):

(i) ili kao angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili kao angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja:

a. angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar smanjuje rizik angažmana na prihvatljivo nisku razinu u okolnostima angažmana kao osnovi za praktičarev zaključak. Praktičarev zaključak se izražava u obliku koji priopćava praktičarevo mišljenje o ishodu mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja primjenom kriterija;

b. angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar smanjuje rizik angažmana na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, kao osnovi za izražavanje zaključka u obliku koji priopćava je li, temeljeno na obavljenim postupcima i pribavljenim dokazima, neko pitanje (pitanja) pobudilo praktičarevu pozornost što uzrokuje da praktičar vjeruje da su informacije o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazane. Vrste, vremenski raspored i opseg obavljenih postupaka u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja su ograničeni u usporedbi s onima koji su nužni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, ali su planirani tako da se dobije razina uvjerenja koja prema praktičarevoj profesionalnoj prosudbi ima smisla. Da bi bila smislena, razina uvjerenja koju je stekao praktičar je ona za koju je vjerojatnije da povećava povjerenje namjeravanih korisnika u informacije o predmetnom pitanju do stupnja koji je jasno viši od sasvim beznačajnog (vidjeti točke A3 – A7);

(ii) ili angažman potvrđivanja ili izravni angažman (vidjeti točku A8):

a. angažman potvrđivanja – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem stranka različita od praktičara mjeri ili ocjenjuje odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Stranka različita od praktičara također često prezentira nastale informacije o predmetnom pitanju u izvješću ili izvještaju. Međutim, u nekim slučajevima praktičar može prezentirati informacije o predmetnom pitanju u izvješću o uvjerenju. U angažmanu potvrđivanja, praktičarev zaključak upućuje na to jesu li informacije o predmetnom pitanju bez značajnog pogrešnog prikaza. Praktičarev zaključak može se formulirati u pogledu (vidjeti točke A178, A180):

i. odnosnog predmetnog pitanja i primjenjivih kriterija;

ii. informacije o predmetnom pitanju i primjenjivih kriterija; ili

iii. izvještaja (ili izjave) odgovarajuće stranke ili stranaka.

b. izravni angažman – angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem praktičar mjeri ili ocjenjuje odnosno predmetno pitanje primjenom primjenjivih kriterija i praktičar prezentira nastale informacije o predmetnom pitanju popraćene s ili kao dio izvješća o uvjerenju. U izravnom angažmanu, praktičarev zaključak odnosi se na priopćeni ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmeta ispitivanja primjenom kriterija.

(b) vještine i tehnike izražavanja uvjerenja – one vještine i tehnike planiranja, prikupljanja dokaza, ocjenjivanja dokaza, komuniciranja i izvješćivanja koje pokazuje praktičar za izražavanje uvjerenja koje se razlikuju od stručnosti za odnosno predmetno pitanje nekog određenog angažmana s izražavanjem uvjerenja ili za njegovo mjerenje ili ocjenjivanje (vidjeti točku A9);

(c) kriteriji – mjerila korištena za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja. »Primjenjivi kriteriji« su kriteriji korišteni za određeni angažman (vidjeti točku A10);

(d) okolnosti angažmana – širi kontekst koji definira određeni angažman koji uključuje: uvjete angažmana; radi li se o angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, karakteristike odnosnog predmetnog pitanja; kriterije mjerenja ili ocjenjivanja; informacijske potrebe namjeravanih korisnika; relevantne karakteristike odgovorne stranke, mjeritelja ili ocjenitelja, klijenta i njihovog okruženja; i druga pitanja, na primjer događaje, transakcije, uvjete i prakse koji mogu imati važan učinak na angažman.

(e) partner angažiran u angažmanu – partner ili druga osoba u revizorskom društvu koja je odgovorna za angažman i njegovo obavljanje i za izvješće s izražavanjem uvjerenja koje se izdaje u ime revizorskog društva, i koja, ako se to zahtijeva, ima odgovarajuću ovlast od profesionalnog, zakonodavnog ili regulatornog tijela. »Partner angažiran u angažmanu« treba se čitati ako je relevantno kao upućivanje na njegov ekvivalent u javnom sektoru.

(f) rizik angažmana – rizik da praktičar izrazi neodgovarajući zaključak ako je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana (vidjeti točke A11 – A14);

(g) klijent – stranka ili više njih koje su angažirale praktičara da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točku A15);

(h) angažirani tim – svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i svaka osoba koju je angažiralo revizorsko društvo ili mreža revizorskog društva koja obavlja postupke u angažmanu. To isključuje vanjskog praktičarevog stručnjaka kojeg je angažiralo revizorsko društvo ili mreža revizorskog društva.

(i) dokazi – informacije koje koristi praktičar u stvaranju svojeg zaključka. Dokazi uključuju kako informacije sadržane u relevantnim informacijskim sustavima, ako ih ima, tako i ostale informacije. Za svrhe MSIU (vidjeti točke A146 – A152):

(i) dostatnost dokaza je mjera količine dokaza.

(ii) primjerenost dokaza je mjera kvalitete dokaza.

(j) revizorsko društvo – pojedinačni praktičar, ortaštvo ili korporacija ili drugi subjekt pojedinačnih praktičara. »Revizorsko društvo« treba se čitati ako je relevantno kao upućivanje na njegov ekvivalent u javnom sektoru;

(k) povijesne financijske informacije – informacije izražene u financijskim pojmovima u vezi s određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u vremenskim točkama u prošlosti;

(l) služba unutarnje revizije – služba subjekta koja obavlja konzultativne aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja oblikovane radi ocjenjivanja i poboljšavanja učinkovitosti subjektovog upravljanja, upravljanja rizicima i procesima internih kontrola;

(m) namjeravani korisnici – osoba odnosno više njih ili organizacija odnosno više njih ili njihova grupa odnosno više njih za koje praktičar očekuje da će koristiti izvješće s izražavanjem uvjerenja. U nekim slučajevima, namjeravani korisnici mogu biti različiti od onih na koje se naslovljuje izvješće s izražavanjem uvjerenja (vidjeti točke A16 – A18, A37);

(n) mjeritelj ili ocjenitelj – stranka ili više njih koje mjere ili ocjenjuju odnosni predmet ispitivanja primjenom kriterija. Mjeritelj ili ocjenitelj ima stručnost za odnosno predmetno pitanje (vidjeti točke A37, A39);

(o) pogrešni prikaz – razlika između informacije o predmetnom pitanju i odgovarajućeg mjerenja odnosno ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja u skladu s kriterijima. Pogrešni prikazi mogu biti namjerni ili nenamjerni, kvalitativni ili kvantitativni, i uključuju propuste;

(p) pogrešni prikaz činjenica (u vezi s ostalim informacijama) – ostale informacije koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u informacijama o predmetnom pitanju ili izvješću o uvjerenju, a koje su netočno navedene ili prikazane. Značajni pogrešni prikaz činjenica može potkopati vjerodostojnost dokumenta koji sadrži informacije o predmetnom pitanju;

(q) ostale informacije – informacije (različite od informacije o predmetnom pitanju i izvješća o uvjerenju o njima) koje su uključene zakonom, regulativom ili običajima u dokument koji sadrži informacije o predmetnom pitanju i izvješće s izražavanjem uvjerenja o njima;

(r) praktičar – osoba ili više njih koje obavljaju angažman (uobičajeno partner angažiran u angažmanu ili drugi članovi angažiranog tima, ili, ako je primjenjivo, revizorsko društvo). Ako je izričita namjera ovog MSIU-a da zahtjev ili odgovornost ispuni partner angažiran u angažmanu, koristi se pojam »partner angažiran u angažmanu« radije nego pojam »praktičar« (vidjeti točku A37);

(s) praktičarev stručnjak – osoba ili organizacija koja posjeduje stručnost u području različitom od izražavanja uvjerenja, čiji rad u tom području koristi praktičar kako bi pribavio dostatne i primjerene dokaze. Praktičarev stručnjak može biti ili unutarnji praktičarev stručnjak (koji je partner ili član osoblja, uključujući i iz privremenog osoblja praktičarevog revizorskog društva ili mreže revizorskog društva), ili praktičarev vanjski stručnjak;

(t) profesionalna prosudba – primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju standardi za izražavanje uvjerenja i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima angažmana;

(u) profesionalni skepticizam – pristup koji uključuje preispitivanje mišljenja, uz opreznost spram uvjeta koji mogu ukazivati na moguće pogrešne prikaze, i kritičko procjenjivanje dokaza;.

(v) odgovorna stranka – stranka odnosno više njih koje su odgovorne za odnosno predmetno pitanje (vidjeti točku A37);

(w) rizik značajnog pogrešnog prikaza – rizik da je informacija o predmetnom pitanju značajno pogrešno prikazana prije angažmana;

(x) informacije o predmetnom pitanju – ishod mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmeta ispitivanja primjenom kriterija, tj. informacija koja nastaje primjenom kriterija na odnosno predmetno pitanje (vidjeti točku A19);

(y) odnosno predmetno pitanje – pojava koji se mjeri ili ocjenjuje primjenom kriterija.

13. Za svrhe ovog MSIU-a i drugih MSIU-a, poziv na »odgovarajuću stranku odnosno odgovarajuće stranke« treba čitati kao »odgovorna stranka, mjeritelj ili ocjenitelj, ili klijent, već prema tome što je odgovarajuće.« (Vidjeti točke A20, A37.)

Zahtjevi

Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s MSIU