

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ 3000**

(ревидиран)

**АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ
ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ, КОЈА НЕ СПАДАЈУ У РЕВИЗИЈУ
ИЛИ ПРЕГЛЕД ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА**

(Примењује се на извештаје о ангажовању
датиране на 15. децембар 2015. године или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод	1 – 4
Делокруг	5 – 8
Датум ступања на снагу	9
Циљеви	10-11
Дефиниције	12-13
Захтеви	
Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE	14-19
Етички захтеви	20
Прихватање и наставак ангажовања	21-30
Контрола квалитета	31-36
Професионални скептицизам, професионално просуђивање и вештине и технике уверавања	37-39
Планирање и извршење ангажовања	40-47
Прибављање доказа	48-60
Накнадни догађаји	61
Остале информације	62
Опис применљивих критеријума	63
Формирање закључка о ангажовању	64-66
Припремање извештаја о ангажовању	67-71
Немодификовани и модификовани закључци	72-77
Остале одговорности у вези са комуникацијом	78
Документација	79-83
Примена и остала објашњења	
Увод	A1
Циљеви	A2
Дефиниције	A3-A20
Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE	A21-A29
Етички захтеви	A30-A34
Прихватање и наставак ангажовања	A35-A5
Контрола квалитета	A60-A75
Професионални скептицизам, професионално просуђивање	A76-A85
Планирање и извршење ангажовања	A86-A107
Прибављање доказа	A108-A139
Накнадни догађаји.....	A140-A141
Остале информације	A142
Опис применљивих критеријума	A143-A145
Формирање закључка о ангажовању	A146-A157
Припремање извештаја о ангажовању.....	A158-A187
Немодификовани и модификовани закључци	A188-A191
Остале одговорности у вези са комуникацијом.....	A192

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3000 (ревидиран), Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација треба тумачити у контексту Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга.

Увод

1. Овај Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) односи се на ангажовања на основу којих се пружа уверавање која не спадају ревизију или преглед финансијских информација а која су предмет других Међународних стандарда ревизије (ISA), односно, Међународних стандарда ангажовања прегледа (ISRE). (видети параграфе A21-A22)
2. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање обухватају ангажовања на потврђивању, у којима страна која није практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима, и директна ангажовања, у којима практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Овај ISAE садржи захтеве и примену и остала објашњења која су специфична за ангажовања на основу којег се пружа разумно уверавање и ангажовања на потврђивању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена. Овај ISAE такође може да се примењује на директна ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и у ограниченом степену, и да се по потреби прилагођава и допуњује према околностима ангажовања.
3. Овај ISAE се заснива на претпоставкама да:
 - (а) Чланови тима на ангажовању и лице које врши преглед контроле квалитета ангажовања (за она ангажовања којима је додељен) у обавези су да примењују Делове А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* које је објавио Одбор за међународне етичке стандарде (IESBA кодекс) који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање, или друге професионалне захтеве или захтеве у закону или регулативи који су барем једнако строги; и (видети параграфе A30-A34)
 - (б) Практичар који спроводи ангажовање је члан фирме која је у обавези да примењује ISQC ¹ или друге професионалне захтеве или захтеве садржане у закону или регулативи који се односе на одговорност фирме за њен систем контроле квалитета, који су барем једнако строги као ISQC 1. (видети параграфе A61-A66)
4. Опште је признато да су контрола квалитета у фирмама које спровode ангажовања на основу којих се пружа уверавање и усклађеност са етичким принципима, укључујући захтеве у погледу независности, у сврси јавног интереса и да су саставни део високо квалитетних ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Професионалне рачуновође у јавној пракси упознате су са оваквим захтевима. Ако компетентни практичар који није професионални рачуновођа у јавној пракси одлучи да поступа у складу са овим или са другим ISAE, важно је разумети да овај ISAE обухвата захтеве који одражавају премису у претходном параграфу.

Делокруг

5. Овај ISAE обухвата ангажовања на основу којих се пружа уверавање која не спадају у ревизије или прегледе историјских информација, као што је описано у *Међународном оквиру за ангажовања на основу којих се пружа уверавање* (Оквир уверавања). У случајевима када је ISAE који је специфичан за предметно питање релевантан за предметно питање одређеног ангажовања, тај ISAE се примењује заједно са овим ISAE. (видети параграфе A21-A22)
6. Нису сва ангажовања која спровode практичари ангажовања о уверавању. Друга ангажовања која се често спровode, а која нису ангажовања на основу којих се пружа уверавање, као што је дефинисано параграфом 12(а) (и стога нису обухваћени овим ISAE) укључују:
 - (а) Ангажовања на која се односе Међународни стандарди сродних услуга (ISRS), као што су уговорени поступци и ангажовања на компилацији^и;
 - (б) Припрема пореских пријава када се не износе закључци који подразумевају уверавање; и
 - (ц) Консултантска (или саветодавна) ангажовања, као што су менаџмент и порески консалтинг. (видети параграф A1)
7. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање према ISAE могу бити део већег ангажовања. У таквим околностима, ISAE су релевантни само за део ангажовања који се односи на уверавање.
8. Следећа ангажовања, која могу бити у складу са описом у параграфу 12(а), не сматрају се ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у контексту ISAE:

- (a) Ангажовања за сврхе вештачења у судским споровима везаним за рачуноводство, ревизију, опорезивање или друга питања; и
- (б) Ангажовања која укључују професионална мишљења, ставове или текстове на основу којих корисник може стећи одређено уверавање, уколико је применљиво све од наведеног:
 - (i) Ова мишљења, ставови или текст су споредни у односу на целокупно ангажовање;
 - (ii) Сваки објављени писани извештај је изричито ограничен на употребу од стране искључиво циљних корисника који су назначени у извештају;
 - (iii) Ангажовање није осмишљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање, што је у писаном облику договорено са корисницима којима је извештај намењен; и
 - (iv) У извештају професионалног рачуновође ангажовање није представљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

Датум ступања на снагу

9. Овај ISAE ступа на снагу за ангажовања на основу којих се пружа уверавање за које је извештај о уверавању датиран на 15. децембар, 2015. године или касније.

Циљеви

10. При спровођењу ангажовања на основу којег се пружа уверавање, циљеви практичара су:
- (a) Стицање уверавања у разумној мери или уверавања ограниченог степена, по потреби, о томе да ли информације о предметном питању не садрже материјално значајне погрешне исказе;
 - (б) Изражавање закључка у погледу резултата мерења или процене предметног питања путем писаног извештаја којим се износи уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена и описује основу за закључак; (видети параграф А2) и
 - (ц) Додатна комуникација као што захтева овај ISAE и други релевантни ISAE.
11. У свим случајевима када уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена, по потреби, не могу да се стекну, и када квалификовани закључак у извештају практичара на основу којег се пружа уверавање није довољан у датим околностима за сврхе извештавања циљним корисницима, овај ISAE захтева да се практичар уздржи од изражавања закључка или да се повуче (поднесе оставку) из ангажовања, када је повлачење могуће према применљивом закону или пропису.

Дефиниције

12. За потребе овог ISAE и других ISAE, осим уколико није назначено другачије, следећи изрази имају доле наведена значења. (видети параграф А27)
- (a) Ангажовање на основу којег се пружа уверавање – Ангажовање у којем практичар има за циљ да прибави довољно адекватних доказа у циљу изражавања закључка који је осмишљен да повећа степен поузданости за циљне кориснике, који не представљају одговорну страну, у погледу информација о предметном питању (то јест, о резултату мерења или процене предметног питања према критеријумима). Свако ангажовање на основу којег се пружа уверавање класификује се према две димензије: (видети параграф А3)
 - (i) Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена:
 - а. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем практичар своди ризик ангажовања на прихватљиво низак ниво у околностима ангажовања као основа за закључак практичара. Закључак практичара се изражава у форми изражавања практичара о резултату мерења или процене предметног питања према критеријумима.
 - б. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем практичар своди ризик ангажовања на ниво који је прихватљив у околностима ангажовања, али када је тај ризик већи него у случају ангажовања на основу којег се пружа разумно уверавање, као основа за изражавање закључка у форми којом се износи да ли је, на бази спроведених поступака и прибављених доказа, пажњу практичара привукло питање(а) које узрокује да практичар закључи да су информације о предметном питању материјално погрешне. Природа, време и обим поступака спроведених у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена су ограничени у поређењу са оним који су неопходни у ангажовању на основу којих се пружа разумно уверавање, али имају за циљ да стекну ниво уверавања који је, по професионалном просуђивању практичара, значајан. Да би био значајан, ниво уверавања који је стекао практичар може да повећа поузданост за циљне кориснике у информације о предметном

питању до степена који је очигледно већи од безначајног. (видети параграфе A3-A7)

(ii) Ангажовање на потврђивању или директно ангажовање: (видети параграф A8)

а. Ангажовање на потврђивању – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем страна која није практичар мери или процењује предметно питање према критеријумима. Страна која није практичар такође често представља резултујуће информације о предметном питању у извештају или изјави. У неким случајевима, међутим, информације о предметном питању практичар може презентовати у извештају на основу којег се пружа уверавање. У ангажовању на потврђивању, закључак практичара се односи на то да ли су информације о предметном питању ослобођене материјално погрешних исказа. Закључак практичара може да се формулише у погледу: (видети параграфе A178, A180)

(i) Предметног питања и применљивих критеријума;

(ii) Информација о предметном питању и применљивих критеријума;

(iii) Извештаја који је саставила одговарајућа страна(е).

б. Директно ангажовање – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем практичар мери или процењује предметно питање према применљивим критеријумима и практичар презентује резултирајуће информације о предметном питању као део извештаја о уверавању или их прилаже уз извештај. У директном ангажовању, закључак практичара односи се на резултат мерења или процене предметног питања према критеријумима.

(б) Технике и вештине уверавања – Вештине и технике планирања, прикупљања доказа, процењивања доказа, комуникације и извештавања које показује практичар у ангажовању на основу којег се пружа уверавање а које се разликују од стручности у погледу предметног питања конкретног ангажовања на основу којег се пружа уверавање или његовог мерења или процене. (видети параграф A9)

(ц) Критеријуми - основне референтне вредности које се користе за мерење или процену предметног питања. „Применљиви критеријуми“ су критеријуми који се користе за одређено ангажовање. (видети параграф A10)

(д) Околности ангажовања – Широко контекст који дефинише одређено ангажовање, што обухвата: услове ангажовања; да ли је у питању ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или ограниченог степена, карактеристике предметног питања, критеријуме мерења или процене; потребе циљних корисника у погледу информација; релевантне карактеристике одговорне стране, лица које врши мерење или процену, страну која ангажује практичара и њихово окружење; и друга питања, на пример, догађаје, трансакције, услове и праксе, која могу имати значајан утицај на ангажовање.

(е) Партнер у ангажовању – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ангажовање и спровођење ангажовања, као и за извештај на основу којег се пружа уверавање који се издаје у име фирме, и који, по потреби, има одговарајуће овлашћење од стране професионалног, законског или регулаторног тела. Дефиниција „Партнер у ангажовању“ треба да се тумачи тако да се односи на његове еквиваленте у јавном сектору, у случајевима када је релевантно.

(ф) Ризик ангажовања – Ризик да практичар донесе неодговарајући закључак када су информације о предметном питању материјално погрешне. (видети параграфе A11-A14)

(г) Страна која ангажује практичара - Страна(е) која ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу којег се пружа уверавање. (видети параграф A15)

(х) Тим који ради на ангажовању – Сви партнери и особље који спроводе ангажовање и сви појединци које је ангажовала фирма или фирма у мрежи за спровођење процедура ангажовања. Ово искључује екстерног стручног сарадника практичара којег је ангажовала фирма или фирма у мрежи.

(и) Докази – Информације које користи практичар при доношењу закључка о ангажовању. Докази обухватају информације садржане у релевантним информационим системима, уколико их има, и друге информације. За потребе овог ISAE: (видети параграфе A146-A152)

(i) Довољност доказа је мерило количине доказа.

(ii) Адекватност доказа је мерило квалитета доказа.

(j) Фирма – Појединачни практичар, партнерство или корпорација или други ентитет појединачних практичара. „Фирма“ треба да се тумачи тако да се односи на њене еквиваленте у јавном сектору, у случајевима када је релевантно.

(к) Историјске финансијске информације – Информације које су исказане у финансијском

контексту а односе се на одређени ентитет, изведене углавном из рачуноводственог система тог ентитета, о економским догађајима који су се догодили у претходним периодима или о економским условима или околностима у одређеним временским тренуцима у прошлости.

(л) Функција интерне ревизије – Функција ентитета који спроводи ангажовање на основу којег се пружа уверавање и консултантске активности које су осмишљене у циљу процене и унапређења ефективности процеса руковођења, управљања ризиком и интерне контроле ентитета.

(м) Циљни корисници – Појединац (појединци), или организација(е) или њихова група(е) за које практичар очекује да ће користити извештај на основу којег се пружа уверавање. У неким случајевима, могу постојати и други циљни корисници осим оних на које је извештај на основу којег се пружа уверавање насловљен. (видети параграфе А16-А18, А37)).

(н) Лице које врши мерење или процену – Страна(е) која мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Лице које врши мерење или процену поседује стручност у погледу предметног питања. (видети параграфе А37, А39)

(о) Погрешан исказ – разлика између информација о предметном питању и адекватног мерења или процене предметног питања у складу са критеријумима. Погрешни искази могу бити намерни или ненамерни, квалитативни или квантитативни и обухватају пропусте.

(п) Погрешно приказивање чињеница (у погледу других информација) – Остале информације које нису повезане са питањима које се појављују у информацијама о предметном питању или извештају о уверавању, које су погрешно наведене или презентоване. Материјално погрешно приказане чињенице може нарушити веродостојност документације која садржи информације о предметном питању.

(q) Остале информације – информације (осим информација о предметном питању и на њима базираном извештају на основу којег се пружа уверавање) које се укључују у складу са законом, регулативом или је пракса да се укључују у документацију која садржи информације о предметном питању и у извештају о уверавању који је на њима базиран.

(р) Практичар – Лице(а) које спроводи ангажовање (обично партнер у ангажовању или други чланови тима на ангажовању, или, ако је применљиво, фирма). У случајевима када овај ISAE изричито има за циљ да захтев или одговорност испуњава партнер у ангажовању, користи се израз „партнер у ангажовању“, а не „практичар“. (видети параграф А37).

(с) Стручњак кога ангажује практичар – Лице или организације које поседује стручност у области која није уверавање, а чији рад у тој области практичар користи као помоћ у прибављању довољно одговарајућих доказа. Стручњак кога ангажује практичар може бити или интерни стручњак (које је партнер или члан особља, укључујући привремено запослено особље, фирму или фирму у мрежи практичара) или екстерни стручњак кога ангажује практичар.

(т) Професионално просуђивање – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту уверавања и етичких стандарда, при доношењу одлука поткрепљених информацијама о правцима деловања који су прикладни у околностима ангажовања.

(у) Професионални скептицизам – Став који подразумева испитивачки ум, пажљиво праћење услова који могу указивати на могуће погрешне исказе и критичко процењивање доказа.

(в) Одговорна страна – Страна(е) одговорна за предметно питање. (видети параграф А37)

(w) Ризик од материјално погрешног исказа – Ризик да информације о предметном питању садрже материјално значајно погрешне исказе пре ангажовања.

(х) Информације о предметном питању – Резултат мерења или процене предметног питања према критеријумима, то јест, информације које резултирају из примене критеријума на основно предметно питање. (видети параграф А19)

(у) Основно предметно питање – Појава, предмет, питање које се мери или процењује применом критеријума.

13. За потребе овог ISAE, и других ISAE, референце на „одговарајући страну(е)“ треба да се тумаче као „одговорна страна, лице које врши мерење или процену, или страна која ангажује практичара, по потреби.“

Захтеви

Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE

Усклађеност са стандардима који су релевантни за ангажовање

14. Практичар ради у складу са овим и са другим ISAE релевантним за предметно питање при

спровођењу ангажовања.

15. Практичар не треба наводи усклађеност са овим или са било којим другим ISAE осим уколико практичар није усклађен са захтевима овог ISAE и свих других ISAE који су релевантни за ангажовање. (видети параграфе A21-A22, A170)

Текст овог ISAE

16. Практичар треба да разуме цео текст ISAE укључујући његову примени у остала објашњења, како би разумео његове циљеве и адекватно примењивао његове захтеве. (видети параграфе A23-A28).

Усклађеност са релевантним захтевима

17. Према следећем параграфу, практичар треба да ради у складу са сваким захтевом овог ISAE и свим ISAE релевантним за предметно питање осим ако, у условима анагажовања овај захтев није релевантан зато што је условљен, а тај услов не постоји. Захтеве који се примењују само на ангажовања на основу којих се пружа уверавање у ограниченом степену или на уверавање у разумној мери, треба презентовати у формату колумне са словом „L“ (уверавање у ограниченом степену) или „R“ (уверавање у разумној мери) након броја параграфа. (видети параграф A29)

18. У изузетним околностима, практичар може сматрати да је неопходно да одступи од релевантног захтева у одређеном ISAE. У оваквим околностима, практичар треба да спроведе алтернативне поступке ради испуњавања циља тог захтева. Очекује се да ће потреба да практичар одступи од релевантног захтева настати само када је захтев везан за специфичан поступак који треба спровести, а, у специфичним околностима ангажовања, тај поступак не би био ефикасан за испуњење циља тог захтева.

Неиспуњавање циља

19. Ако одређени циљ у овом ISAE или неком другом ISAE који је релевантан за предметно питање не може да се испуни, практичар процењује да ли то захтева од њега да модификује свој закључак или да се повуче из ангажовања (у случајевима када је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи). Неиспуњавање циља у релевантном ISAE представља значајно питање које је неопходно документовати у складу са параграфом 79 овог ISAE.

Етички захтеви

20. Практичар треба да се придржава захтева наведених у одељцима А и Б IESBA Кодекса или захтева које намећу закони или регулатива, који су барем једнако строги. (видети параграфе A30-A34, A60)

Прихватање и наставак ангажовања

21. Партнер у ангажовању треба да се увери да је фирма поштовала одговарајуће процедуре у погледу прихватања и наставака односа са клијентом и ангажовања на основу којег се пружа уверавање, и треба да утврди да су донети закључци у том погледу прикладни.

22. Практичар треба да прихвати ангажовање или настави са ангажовањем само у случајевима када: (видети параграфе A30-A34)

(а) Практичар нема разлога да сматра да релевантни етички захтеви, укључујући независност, неће бити задовољени;

(б) Практичар је уверен да лица која треба да спроведу ангажовање заједно имају довољно компетенција и способности (видети такође параграф 32); и

(ц) Основа на којој треба спровести ангажовање је договорена, путем:

(i) Установљавања да су предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање присутни (видети такође параграфе A24-26); и

(ii) Потврђивања да постоји заједничко разумевање између практичара и стране која га ангажује о условима ангажовања, укључујући одговорности практичара у погледу извештавања.

23. Ако партнер у ангажовању прибави информације које би узроковале да одбије ангажовање да су му те информације биле доступне раније, партнер у анагажовању треба те информације што пре да саопшти фирми, да би фирма и партнер у ангажовању могли да предузму неопходне мере.

Предуслови за ангажовања на основу којих се пружа уверавање

24. У циљу установљавања да ли су присутни предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање, практичар треба, на бази прелиминарног разумевања околности ангажовања и разматрања са одговарајућом страном (странама) да утврди да ли: (видети параграфе A35-A39)

(а) улоге и одговорности одговарајућих страна одговарају датим околностима; и (видети

параграфе A35-A36)

(б) Ангажовање испољава све наведене карактеристике:

(i) Основно предметно питање је прикладно; (видети параграфе A40-A44)

(ii) Критеријуми које практичар очекује да ће применити приликом припреме информација о предметном питању одговарају условима ангажовања, укључујући то да испољавају следеће карактеристике: (видети параграфе A45-A50)

а. Релевантност.

б. Потпуност.

ц. Поузданост.

д. Неутралност.

е. Разумљивост.

(iii) Критеријуми које практичар очекује да ће применити приликом припреме информација о предметном питању ће бити доступни циљним корисницима; (видети параграфе A51-A52)

(iv) Практичар очекује да ће бити у могућности да прибави доказе који су неопходни да подрже закључак практичара; (видети параграфе A53-A55)

(v) Закључак практичара, у форми која је одговарајућа било за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање у ограниченом степену, треба да буде садржан у писаном извештају; и

(vi) Рационална сврха укључујући, у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, да практичар очекује да ће бити у могућности да стекне значајан ниво уверавања. (видети параграф A56)

25. Ако предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање нису присутни, практичар треба да размотри питање са страном која га је ангажовала. Ако измене не могу да се изврше како би се испунили предуслови, практичар не треба да прихвати ангажовање као ангажовање на основу којег се пружа уверавање осим уколико се то не захтева законом или регулативом. Међутим, ангажовање спроведено под оваквим околностима није у складу са ISAE. Сходно томе, практичар не треба да укључује у извештај на основу којег се пружа уверавање референцу да је ангажовање спроведено у складу са овим или са другим ISAE.

Ограничење делокруга пре прихватања ангажовања

26. Ако страна која ангажује практичара наметне ограничење делокруга рада практичара у погледу предложеног ангажовања на основу којег се пружа уверавање тако да практичар сматра да ће то ограничење имати за резултат уздржавање од закључка о информацијама о предметном питању од стране практичара, практичар не треба да прихвати такво ангажовање, осим уколико се то не захтева законом или регулативом. (видети параграф A155(ц))

Уговарање услова ангажовања

27. Практичар треба да уговори услове ангажовања са страном која га ангажује. Уговорени услови ангажовања треба да буду назначени довољно детаљно у писму о ангажовању или другој одговарајућој форми писаног договора, писане потврде или у закону или регулативи. (видети параграфе A57-A58)

28. Код ангажовања која се понављају, практичар треба да процени да ли околности захтевају да се услови ангажовања ревидирају и да ли постоји потреба за подсећањем стране која ангажује практичара о постојећим условима ангажовања.

Прихватање промене у условима ангажовања

29. Практичар не треба да пристане на промену у условима ангажовања у случајевима када за то не постоји разумна оправданост. Ако се оваква промена изврши, практичар не треба да занемари доказе који су прибављени пре промене. (видети параграф A59)

Извештај на основу којег се пружа уверавање који је прописан законом или регулативом

30. У појединим случајевима, закон или регулатива који су релевантни у законском систему прописују форму или текст извештаја о уверавању. У овим околностима, практичар треба да процени:

(а) Да ли може да се деси да циљни корисници погрешно разумеју закључак о уверавању; и

(б) Ако је то случај, да ли додатно објашњење у извештају о уверавању може да ублажи могуће погрешно разумевање.

Уколико практичар закључи да би додатно објашњење у извештају о уверавању не може да ублажи могуће погрешно разумевање, практичар не треба да прихвати ангажовање, осим уколико се то не

захтева законом или регулативом. Ангажовање које је спроведено у складу са оваквим законом или регулативом није у складу са ISAE. Сходно томе, практичар не треба да укључује у извештај на основу којег се пружа уверавање рефернецу да је ангажовање спроведено у складу са овим или са другим ISAE. (видети такође параграф 71).

Контрола квалитета

Карактеристике партнера у ангажовању

31. Партнер у ангажовању треба да:

- (а) Буде члан фирме која примењује ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве садржане у закону или регулативи који су барем једнако строги као ISQC 1; (видети параграфе A60-A66)
- (б) Буде квалификован у погледу вештина и техника везаних за уверавање које се развијају кроз темељне обуке и практичну примену; и (видети параграф A60)
- (ц) Има довољно стручности у погледу предметног питања и његовог мерења и процене да прихвати одговорност за закључак о уверавању. (видети параграфе A67-A68)

Именовање тима

32. Партнер у ангажовању треба да: (видети параграф A69)

- (а) Буде уверен да лица која ће обавити ангажовање заједно поседују одговарајуће компетенције и способности да: (видети параграфе A70-A71)
 - (i) Обаве ангажовање у складу са релевантним стандардима и законским и регулаторним захтевима; и
 - (ii) Омогуће састављање извештаја о уверавању који одговара датим околностима.
 - (б) Буде уверен да ће практичар моћи да учествује у раду:
 - (i) Стручњака којег ангажује практичар у случајевима када ће рад тог стручњака бити коришћен; и (видети параграфе A70-A71)
 - (ii) Другог практичара, који није део тима који ради на ангажовању, у случајевима када ће рад на уверавању тог практичара бити коришћен, (видети параграфе A71-A73)
- у мери у којој је довољно да прихвати одговорност за закључак о уверавању у погледу информација о предметном питању.

Одговорности партнера у ангажовању

33. Партнер у ангажовању треба да преузме одговорност за укупни квалитет ангажовања. Ово обухвата одговорност за:

- (а) Спровођење адекватних процедура у погледу прихватања и наставка односа са клијентима и ангажовања;
- (б) Планирање и извршење ангажовања (укључујући одговарајуће усмеравање и надгледање) ради усклађеност са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима;
- (ц) Спровођење прегледа у складу са политикама и процедурама прегледа фирме, као и прегледа документације ангажовања на датум или пре датума извештаја о уверавању; (видети параграф A74)
- (д) Вођење одговарајуће документације о ангажовању ради обезбеђивања доказа о реализацији циљева практичара, као и да је ангажовање спроведено у складу са релевантним ISAE и релевантним законским и регулаторним захтевима; и
- (е) Обављање адекватних консултација од стране тима на ангажовању о тешким или спорним питањима.

34. Током ангажовања, партнер у ангажовању треба стално да води рачуна, путем посматрања и вршења упита по потреби, о доказима неусклађености са релевантним етичким захтевима од стране чланова тима на ангажовању. Ако партнер у ангажовању постане упознат путем система контроле квалитета фирме или на неки други начин са питањима која указују на то да чланови тима на ангажовању нису у складу са релевантним етичким захтевима, партнер у ангажовању, на бази консултација са другим лицима у фирми, треба да одреди одговарајуће мере.

35. Партнер у ангажовању треба да размотри резултате процеса надзора фирме које показују најновије информације које је објавила фирма, и, ако је применљиво, других фирми у мрежи, као и то да ли су уочени недостаци у тим информацијама који би могли да утичу на ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

Преглед контроле квалитета ангажовања

36. За она ангажовања, ако их има, за која се законом или релулативом прописују прегледи контроле квалитета или за које је фирма утврдила да је неопходан преглед контроле квалитета:
- (а) Партнер у ангажовању треба да преузме одговорност за разматрање значајних питања која се јављају током ангажовања са лицем које врши преглед контроле квалитета ангажовања, и не треба да датира извештај о уверавању све док не заврши тај преглед; и
 - (б) Лице које врши преглед контроле квалитета ангажовања треба да спроводи објективну процену значајних просуђивања које је извршио тим на ангажовању и донетих закључака при састављању извештаја о уверавању. Ова процена треба да обухвата: (видети параграф А75)
 - (i) Разматрање значајних питања са партнером на ангажовању;
 - (ii) Преглед информација о предметном питању и предложеног извештаја о уверавању;
 - (iii) Преглед одабране документације ангажовања која се односи на значајна просуђивања која је извршио тим на ангажовању и њихових донетих закључака; и
 - (iv) Процена донетих закључака при састављању извештаја о уверавању и разматрање да ли је предложени извештај о уверавању прикладан.

Професионални скептицизам, професионално просуђивање и вештине и технике уверавања

37. Практичар треба да планира и и спроводи ангажовање са професионалним скептицизмом, препознајући околности које могу постојати а које узрокују материјално значајне погрешне исказе у материјално значајним информацијама. (видети параграфе А76-А80)
38. Практичар треба да примењује професионално просуђивање у планирању и спровођењу ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући одређивање природе, времена и обима процедура. (видети параграфе А81-А85)
39. Практичар треба да примењује вештине и технике уверавања као део континуираног, систематичног процеса ангажовања.

Планирање и извршење ангажовања

Планирање

40. Практичар треба да планира ангажовање тако да оно буде изведено на ефикасан начин, укључујући установљивање делокруга, времена и смера ангажовања, и утврђивање природе, времена и обима планираних процедура које је неопходно спровести ради постизања циља практичара. (видети параграфе А86-А89)
41. Практичар треба да утврди да ли критеријуми одговарају условима ангажовања укључујући и да ли испољавају карактеристике идентификоване у параграфу 24(б)(ii).
42. Уколико након прихватања ангажовања открије да један или више предуслова за ангажовање на основу којег се пружа уверавање нису присутни, практичар треба да размотри питање са одговарајућом страном (странама) и треба да утврди:
- (а) Да ли питање може да се реши тако да одговара практичару;
 - (б) Да ли је прикладно наставити са ангажовањем; и
 - (ц) Да ли, и ако је одговор потврдан, како треба саопштити ово питање у извештају о уверавању.
43. Уколико се након прихватања ангажовања открије да неки или ниједан применљиви критеријум нису адекватни или ако део или цело предметно питање не одговара ангажовању на основу којег се пружа уверавање, практичар треба да размотри повлачење из ангажовања, ако је повлачење могуће по применљивом закону или регулативи. Ако практичар настави са ангажовањем, треба да изнесе закључак са резервом или негативан закључак, или уздржавање од закључка, као што је прикладно у датим околностима. (видети параграфе А90-А91)

Материјална значајност

(материјалност)

44. Практичар треба да узме у обзир материјалну значајност (материјалност) када : (видети параграфе А92-А100)
- (а) Планира и спроводи ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући случајеве утврђивања природе, времена и обима процедура; и
 - (б) Процењује да ли информације о предметном питању не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Разумевање основног предметног питања и

осталих околности ангажовања

45. Практичар треба да врши упите према одговарајућој страни (странама) у погледу следећег:

(а) Да ли су упознати са стварним, намерним погрешним исказима, сумњама на њих или наводима о њима, или са неусклађеношћу са законима и регулативом која утиче на информације о предметном питању; (видети параграф А101)

(б) Да ли одговорна страна има функцију интерне ревизије, и ако има, треба да изврши додатне упите ради стицања разумевања о активностима и главним налазима функције интерне ревизије у погледу информација о предметном питању; и

(ц) Да ли је одговорна страна ангажовала стручањаке за припрему информација о предметном питању.

Уверавање ограниченог степена	Уверавање у разумној мери
<p>46L. Практичар треба да стекне разумевање о основном предметном питању и другим околностима ангажовања у довољној мери да:</p> <p>(а) Омогући практичару да идентификује области у којима постоји вероватноћа јављања материјално значајних погрешних исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) На тај начин обезбеди основу за осмишљавање и спровођење поступака као одговор на области које су идентификоване у параграфу 46 и ради стицања уверавања ограниченог степена који подржава закључак практичара. (видети параграфе А101-А104, А107)</p> <p>47L. При стицању разумевања о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања под параграфом 46L, практичар треба да размотри процес који је коришћен за припрему информација о предметном питању. (видети параграф А106)</p>	<p>46R. Практичар треба да стекне разумевање о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања у довољној мери да:</p> <p>(а) Омогући практичару да идентификује и процени ризике по основу материјално значајних погрешних исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) На тај начин обезбеди основу за осмишљавање и спровођење поступака као одговор на процењене ризике и ради стицања разумног уверавања који подржава закључак практичара. (видети параграфе А101-А103, А107)</p> <p>47R. При стицању разумевања о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања под параграфом 46R, практичар треба да стекне разумевање о интерној контроли над припремом информација о предметном питању које су релевантне за ангажовање. Ово обухвата процену осмишљености оних контрола које су релевантне за ангажовање и утврђивање да ли су имплементиране путем спровођења процедура поред испитивања особља које је одговорно за информације о предметном питању. (видети параграф А105)</p>

Прибављање доказа

Разматрање ризика и одговори на ризике

Уверавање ограниченог степена	Уверавање у разумној мери
<p>48L. На бази разумевања практичара (видети параграф 46 L), практичар треба да: (видети параграфе A108-A112)</p> <p>(а) Идентификује области у којима постоји вероватноћа јављања материјално значајног погрешног исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) Осмисли и спроведе поступке као одговор на области идентификоване у параграфу 48L(а) и стекне уверавање ограниченог степена које ће да подржи закључак практичара.</p>	<p>48R. На бази разумевања практичара (видети параграф 46R) практичар треба да: (видети параграфе A108- A110)</p> <p>(а) Идентификује и процени ризике од материјално значајних погрешних исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) Осмисли и спроведе поступке као одговор на процењене ризике и стекне разумно уверавање које ће да подржи закључак практичара. Поред других поступака везано за информације о предметном питању који су прикладни у условима ангажовања, поступци практичара треба да обухватају прибављање довољно доказа о оперативној ефективности релевантних контрола над информацијама о предметном питању, када:</p> <p>(i) Практичарева процена ризика од материјално значајних погрешних исказа укључује очекивање да контроле ефективно функционишу, или</p> <p>(ii) Поступци који не спадају у тестирање контрола сами по себи не могу обезбедити довољно одговарајућих доказа.</p>
<p>Утврђивање да ли су неопходне додатне процедуре у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена</p> <p>49L. Ако практичар постане упознат са питањем (питањима) која узрокују да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне, практичар треба да осмисли и спроведе додатне поступке ради прибављања додатних доказа све док практичар не буде у стању да: (видети параграфе A112-A117)</p> <p>(а) Закључи да то питање вероватно неће узроковати материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању; или</p> <p>(б) Утврди да то питање(а) узрокује материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању.</p>	<p>Ревидирање процене ризика у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери</p> <p>49R. Практичарева процена ризика од материјално погрешних исказа у информацијама о предметном питању може се променити током трајања ангажовања приликом прибављања додатних доказа. У околностима када практичар прибавља доказе који нису у складу са доказима на којима је првобитно засновао процену ризика од материјално погрешних исказа, практичар треба да ревидира процену и сходно томе модификује планиране поступке. (видети параграф A112)</p>

50. При осмишљавању и спровођењу поступака, практичар треба да размотри релевантност и поузданост информација које ће бити коришћене као докази. Ако:

(а) Докази прибављени из једног извора нису у складу са доказима прибављеним из других извора; или

(б) Практичар сумња у поузданост информација које ће бити употребљене као докази;

практичар треба да утврди које промене или додаци процедурама су неопходни за решавање питања, и треба да размотри ефекат питања, ако га има, на друге аспекте ангажовања.

51. Практичар треба да акумулира неисправљене погрешне исказе који су идентификовани током ангажовања осим оних који су очигледно безначајни. (видети параграфе A118-A119)

Рад стручњака којег је ангажовао практичар

52. Када се користе резултати рада стручњака којег је ангажовао практичар, практичар такође треба да: (видети параграфе А120-А124)

(а) Процени да ли стручњак којег је ангажовао практичар има довољно компетенција, способности и објективности за потребе практичара. У случају када практичар ангажује екстерног стручњака, процена објективности треба да обухвата упите у погледу интереса и односа који могу креирати претњу по основу објективности стручњака; (видети параграфе А125-А128)

(б) Стекне довољно разумевања о области експертизе стручњака којег је ангажовао практичар; (видети параграфе А129-А130)

(ц) Сачини споразум са стручњаком о природи, делокругу и циљевима рада стручњака; и (видети параграфе А131-А132)

(д) Процени адекватност рада стручњака којег је ангажовао за потребе практичара. (видети параграфе А133-А134)

Рад који обавља други практичар, стручњак одговорне стране, лица које врши мерење или процену, или интерни ревизор (видети параграф А135)

53. При коришћењу рада другог практичара, практичар треба да процени да ли је тај рад адекватан за његове потребе.

54. Ако су информације које ће бити употребљене као доказ припремљене помоћу рада стручњака одговорне стране или лица које врши мерење или процену, практичар треба, у мери у којој је то неопходно узимајући у обзир значај рада тог стручњака за потребе практичара, да:

(а) Процени компетенције, способности и објективност тог стручњака;

(б) Стекне разумевање рада тог стручњака; и

(ц) Процени адекватност рада тог стручњака као доказ.

55. Ако практичар планира да користи рад функције интерне ревизије, практичар треба да процени следеће:

(а) Обим у којем организациони статус функције интерне ревизије и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора;

(б) Ниво компетентности функције интерне ревизије;

(ц) Да ли интерна ревизија примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета; и

(д) Да ли је рад функције интерне ревизије адекватан за потребе ангажовања.

Писане изјаве

56. Практичар треба од одговарајуће стране(а) да захтева писану изјаву:

(а) Да је обезбедила практичару све информације са којима је одговарајућа страна(е) упозната а које су релевантне за ангажовање. (видети параграфе А54-А55 и А136-А138)

(б) Којом се потврђује мерење и процена предметног питања према применљивим критеријумима, укључујући да су сва релевантна питања одражена у информацијама о предметном питању.

57. Уколико, поред захтеваних изјава, практичар утврди да је неопходно прибавити једну или више писаних изјава како би се подржали остали докази који су релевантни за информације о предметном питању, практичар треба да захтева друге овакве писане изјаве.

58. Када се писане изјаве односе на питања која су материјално значајна за информације о предметном питању, практичар треба да:

(а) Процени њихову основаност и доследност са другим прибављеним доказима, укључујући друге изјаве (усмене или писане); и

(б) Размотри да ли од лица која састављају изјаве може да се очекује да су добро информисана о одређеним питањима.

59. Датум писаних изјава треба да буде што је могуће ближи датуму извештаја о уверавању, али не након њега.

Захтеване писане изјаве нису обезбеђене или нису поуздане

60. Уколико једна или више захтеваних писаних изјава нису обезбеђене или практичар закључи да постоји довољно основа за сумњу о компетентности, интегритету, етичким вредностима или савесности лица која састављају писане изјаве, или да писане изјаве нису поуздане, практичар треба да: (видети параграф А139)

- (a) Размотри питање са одговарајућом страном (странама);
- (б) Поново процени интегритет лица од којих се захтевају или добијају писане изјаве и процени ефекат који то може да има на поузданост изјава (усмених или писаних) и на доказе уопште; и
- (ц) Предузме одговарајуће мере, укључујући утврђивање могућег ефекта на закључак у извештају о уверавању.

Накнадни догађаји

61. У случајевима када је то релевантно за ангажовање, практичар треба да размотри утицај на информације о предметном питању и на извештај о уверавању догађаја до датума састављања извештаја о уверавању, и треба адекватно да одговори на чињенице са којима је практичар постао упознат након датума извештаја о уверавању, а које су могле, да су практичару биле познате на тај датум, да узрокују да практичар измени свој извештај. Обим разматрања накнадних догађаја зависи од потенцијалног утицаја тих догађаја на информације о предметном питању, као и утицаја на примереност закључка практичара. Међутим, практичар нема одговорност за спровођење поступака који се односе на информације о предметном питању након датума извештаја о уверавању. (видети параграфе A140-A141) предметног питања

Остале информације

62. Када документација која садржи информације о предметном питању и на основу ње састављен извештај о уверавању укључује друге информације, практичар треба да прочита те друге информације у циљу идентификовања материјално значајних недоследности, ако их има, са информацијама о предметном питању или извештајем о уверавању и, ако након читања тих других информација, практичар (видети параграф A142)

(a) Идентификује материјално значајну недоследност између тих других информација и информација о предметном питању или извештаја о уверавању; или

(б) Постаје упознат са материјално значајним грешкама у погледу чињеница у тим другим информацијама које нису повезане са питањима која се јављају у информацијама о предметном питању или у извештају о уверавању,

практичар треба да размотри то питање са одговарајућом страном (странама) и да предузме додатне мере, по потреби.

Опис применљивих критеријума

63. Практичар треба да процени да ли се информације о предметном питању адекватно односе на применљиве критеријуме и да ли их адекватно описују. (видети параграфе A143-A145)

Формирање закључка о уверавању

64. Практичар треба да процени довољност и адекватност прибављених доказа у контексту ангажовања и, ако је неопходно у околностима, да покуша да прибави додатне доказе. Практичар треба да размотри све релевантне доказе, без обзира на то да ли делује да ти докази потврђују или су у супротности са мерењем и проценом основног предметног питања према применљивим критеријумима. Ако практичар није у могућности да прибави неопходне додатне доказе, треба да размотри импликације на закључак практичара у параграфу 65. (видети параграфе A146-A152)

65. Практичар треба да формира закључак о томе да ли су информације о предметном питању ослобођене материјално значајних погрешних исказа. Приликом формирања тог закључка, практичар треба да размотри закључке практичара у параграфу 64 у погледу довољности и адекватности прибављених доказа и процене да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или заједно. (видети параграфе A3 и A153-A154)

66. Ако практичар није у могућности да прибави довољно адекватних доказа, постоји ограничење обима и практичар треба да изрази квалификовани закључак, да се уздржи од изтражавања закључка или да се повуче из ангажовања у случајевима када је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи, по потреби. (видети параграфе A155-A157)

Припремање извештаја о уверавању

67. Извештај треба да буде у писаној форми и да садржи јасно изражене закључке практичара у вези са информацијама о предметном питању. (видети параграфе A2, A158-A160)

68. Закључак практичара треба да буде јасно одвојен од информација или објашњења која немају за циљ да утичу на закључак практичара, укључујући пасус којим се скреће пажња, друга питања, налазе који су повезани са одређеним аспектима ангажовања, препоруке или додатне информације укључене у извештај о уверавању. Текст који се користи треба јасно да назначавача да пасус којим се

скреће пажња, друга питања, налази, препоруке или додатне информације немају за циљ да скрену пажњу са закључка практичара. (видети параграфе A158-A160)

Садржај извештаја о уверавању

69. Извештај о ангажовању треба да садржи, као минимум, следеће основне елементе:

(а) Наслов који јасно означава да се ради о извештају о независном ангажовању на основу ког се пружа уверавање. (видети параграф 161)

(б) Адресат (коме је упућен извештај). (видети параграф 162)

(ц) Идентификацију или опис нивоа уверавања које је стекао практичар, информације о предметном питању, и уколико је прикладно, идентификацију и опис предметног питања. Уколико је закључак практичара дат у контексту изјаве одговарајуће стране(а), та изјава се прилаже као додатак извештају о уверавању, репродукује се у извештају или се у извештају за потребе циљних корисника наводе референце из којих извора се може прибавити. (видети параграф A163)

(д) Идентификацију применљивих критеријума. (видети параграф A164)

(е) Уколико је прикладно, опис свих значајних инхерентних ограничења у вези са мерењем или проценом предметног питања према применљивим критеријумима. (видети параграф A165)

(ф) Када су применљиви критеријуми осмишљени за одређену сврху, изјаву којом се читаоцима скреће пажња на ту чињеницу, и да као резултат тога, информације о предметном питању можда неће бити адекватне за неку другу сврху. (видети параграфе A166-A167)

(г) Изјаву којом се идентификује одговорна страна и лице које врши мерење или процену, уколико се разликују, и којом се описују њихове одговорности, као и одговорности практичара. (видети параграф 168)

(х) Изјаву да је ангажовање извршено у складу са овим ISAE или, уколико за предметно питање постоји специфичан ISAE, са тим ISAE. (видети параграфе A169-A170)

(и) Изјаву да фирма чији је практичар члан примењује ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве у закону или регулативи, који су барем једнако строги као ISQC 1. Ако практичар није професионални рачуновођа, ова изјава треба да идентификује примењене професионалне захтеве или захтеве у закону или регулативи који су барем једнако строги као ISQC 1. (видети параграф A171)

(ј) Изјаву да је практичар усклађен са захтевима у погледу независности и другим етичким захтевима IESBA Кодекса или са другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закон или регулатива, а који су барем једнако строги као Делови А и Б IESBA Кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Ако практичар није професионални рачуновођа, изјава треба да идентификује примењене професионалне захтеве, или захтеве које намећу закон или регулатива, који су барем једнако строги као Делови А и Б IESBA Кодекса. (видети параграф A172)

(к) Информативни кратки преглед обављеног рада као основа за закључак практичара. У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, увид у природу, време и обим извршених поступака је од кључног значаја за разумевање закључка практичара. Код ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, кратак преглед обављеног рада треба да наводи:

(i) Да се поступци спроведени у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена разликују по природи и времену и мањег су обима од оних за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери; и

(ii) Сходно томе ниво уверавања који се стиче у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена је значајно мањи од уверавања које би се стекло да је спроведено ангажовање на основу којих се пружа уверавање у разумној мери. (видети параграфе А6, A173-A177)

(л) Закључак практичара: (видети параграфе A2, A178-A180)

(i) Када је прикладно, закључак треба да информише циљне кориснике о контексту у коме закључак треба тумачити. (видети параграф A179)

(ii) Приликом ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, закључак треба да буде изражен у позитивној форми. (видети параграф A178)

(iii) Приликом ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, закључак треба да буде изражен у форми која преноси да ли је, на бази спроведених поступака и прибављених доказа, практичар постао упознат са питањем (питањима) који узрокују да практичар сматра да су информације о предметном питању материјално погрешне. (видети параграф A180)

(iv) Закључак под (i) (ii) треба да се формулише помоћу одговарајућих речи за основно предметно питање и применљиве критеријуме узимајући у обзир околности ангажовања и треба да буде дат у

контексту: (видети параграф A181)

- а. Основног предметног питања и применљивих критеријума;
 - б. Информација о предметном питању и применљивих критеријума; или
 - ц. Изјаве одговорне стране (страна).
- (v) Када практичар изражава модификовани закључак, извештај о уверавању треба да садржи:
- а. Одељак у којем је наведен опис питања која узрокују модификацију; и
 - б. Одељак који садржи модификовани закључак практичара. (видети параграф A182)
- (м) Потпис практичара. (видети параграф A183)
- (н) Датум извештаја о уверавању. Извештај о уверавању треба да буде датиран пре датума на који је практичар стекао доказе на којима је заснован закључак практичара, укључујући доказе о тврдњама лица са доказаним овлашћењима да су преузели одговорност за информације о предметном питању. (видети параграф A184)
- (о) Локацију у правном систему у оквиру којег практичар ради.

Референца на стручњака којег је

ангажовао практичар у извештају о уверавању

70. Уколико практичар у извештају о уверавању упућује на рад стручњака којег је ангажовао, текст тог извештаја не треба да имплицира да је одговорност практичара за закључак изражен у том извештају мањи због ангажовања тог стручњака. (видети параграфе A185-A187)

Извештај о уверавању који је прописан законом или регулативом

71. Уколико се од практичара законом или регулативом захтева да користи посебну форму текста извештаја о уверавању, извештај о уверавању треба да наведе референцу на ту чињеницу или на друге ISAE само ако извештај о уверавању укључује, као минимум, сваки од елемената идентификованих у параграфу 69.

Немодификовани и модификовани закључци

72. Практичар може да изрази немодификован закључак, у случајевима када закључи:

- (а) У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, да су информације о предметном питању припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима; или
- (б) У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, да, на бази спроведених процедура и прибављених доказа, практичар није упознат ни са једним питањем (питањима) које би узроковало да практичар сматра да информације о предметном питању нису састављене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.

73. Ако практичар сматра да је неопходно да:

- (а) Скрене пажњу корисника на питање које је презентовано или обелодањено у информацијама о предметном питању, које је, по просуђивању практичара, од такве важности да је суштинско за разумевање информација о предметном питању од стране циљних корисника (Пасус којим се скреће пажња); или
- (б) Комуницира о питању осим оних која су презентована и обелодањена у информацијама о предметном питању, које су, по просуђивању практичара, релевантне за разумевање ангажовања, одговорности практичара или извештаја о уверавању од стране циљних корисника (пасус Друга питања),

а то није забрањено законом или прописима, практичар то треба да учини и пасусу у извештају о уверавању, са одговарајућим насловом, који јасно назначавача да закључак практичара није модификован у погледу тог питања. У случају Пасуса којим се скреће пажња, овакав пасус треба да упућује само на информације које су презентоване или обелодањене у информацијама о предметном питању.

74. Практичар треба да изрази модификовани закључак у следећим околностима:

- (а) Када, према професионалном просуђивању практичара, постоји ограничење делокруга и ефекат питања може да буде материјално значајан (видети параграф 66). У оваквим случајевима, практичар треба да изрази квалификовани закључак или да се уздржи од изражавања закључка.
- (б) Када су према професионалном просуђивању практичара, информације о предметном питању материјално погрешне. У оваквим случајевима, практичар треба да изрази квалификовани закључак или негативан закључак. (видети параграф A190)

75. Практичар треба да изрази квалификовани закључак када, према професионалном просуђивању практичара, ефекти или могући ефекти питања нису толико материјално значајни и

свеобухватни да би захтевали негативан закључак или уздржавајући закључак. Закључак са резервом треба да се изрази у форми „осим“ ефеката, могућих ефеката, питања на које се резерва односи. (видети параграфе A188-A189)

76. Ако практичар изрази модификовани закључак због ограничења делокруга, али је такође упознат са питањем (питањима) која узрокују да информације о предметном питању буду материјално погрешне, практичар треба да уврсти у извештај о уверавању јасан опис ограничења делокруга и питање(а) које узрокује(у) да информације о предметном питању буду материјално погрешне.

77. У случајевима када је у тврдњи одговарајуће стране(а) утврђено и адекватно описано да су информације о предметном питању материјално погрешне, практичар:

(а) Изражава квалификовани закључак или негативан закључак дат у контексту основног предметног питања и применљивих критеријума; или

(б) Уколико се условима ангажовања посебно захтева изражавање закључка у контексту тврдње одговарајуће стране(а), изражава закључак без квалификација али укључује Пасус којим се скреће пажња у извештај о уверавању, који се односи на тврдњу одговарајуће стране(а), а у којој је идентификовано и адекватно описано да су информације о предметном питању материјално погрешне. (видети параграф A191)

Остале одговорности у вези са комуникацијом

78. Практичар треба да размотри да ли је, у складу са условима ангажовања и другим околностима ангажовања, практичар постао упознат са питањем које треба саопштити одговорној страни, лицу које врши мерење или процену, страни која ангажује практичара, лицима овлашћеним за управљање и другима. (видети параграф A192)

Документација

79. Практичар треба благовремено да припреми документацију везану за ангажовање која обезбеђује евиденцију о основи извештаја о ангажовању и која је довољна и адекватна да омогући искусном практичару, који претходно није био повезан са ангажовањем, да разуме: (видети параграфе A193-A197)

(а) Природу, време и обим процедура које су обављене у циљу усклађености са релевантним ISAE и применљивим законским и регулаторним захтевима;

(б) Резултате обављених поступака и прибављених доказа; и

(ц) Значајна питања која се јављају током ангажовања, о њима донете закључке, значајна професионална просуђивања при доношењу тих закључака.

80. Ако практичар утврди информације које нису у складу са његовим коначним закључком у погледу значајног питања, практичар треба да документује начин на који је решио ову недоследност.

81. Практичар треба да састави документацију ангажовања у датотеку ангажовања и да благовремено заврши административни процес комплетирања коначног досијеа ангажовања, након датума извештаја о уверавању. (видети параграфе A198-A199)

82. Након комплетирања коначног досијеа ангажовања, практичар не треба да брише нити да одбацује документацију о ангажовању било које природе пре него што истекне период чувања. (видети параграф A200)

83. Ако практичар сматра да је неопходно да измени постојећу документацију о ангажовању или да дода нову документацију о ангажовању по завршетку комплетирања коначног досијеа ангажовања, практичар треба, без обзира на природу измена или додатака да документује:

(а) Конкретне разлоге за уношење измена или додатака; и

(б) Када и ко их је унео и ревидирао.

* * *

Примена и остала објашњења

Увод (видети параграф 6)

A1. У консултантском ангажовању, практичар примењује техничке вештине, образовање, запажања, искуства и знање. Консултантска ангажовања подразумевају аналитички процес и обично укључују неку комбинацију активности које се односе на: постављање циљева, откривање чињеница, дефинисање проблема или прилика, процену алтернатива, развој препорука укључујући активности, саопштавање резултата и понекад имплементацију и накнадно праћење. Извештаји (ако се објављују)

обично се пишу у наративном стилу (или „дугачкој форми“). Генерално, обављени рад је само за потребе и користи клијента. Природа и делокруг рада одређују се на бази споразума између практичара и клијента. Свака услуга која испуњава дефиницију ангажовања на основу којег се пружа уверавање није консултантско ангажовање, већ ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

Циљеви

Ангажовања са у којима се информације о предметном питању састоје из низа аспеката (видети параграфе 10, 65, 69(1))

A2. Када су информације о предметном питању састављене из низа аспеката, за сваки аспект се може обезбедити засебан закључак. Сви такви засебни закључци не треба да се односе на исти ниво уверавања. Уместо тога, сваки закључак се изражава у форми која одговара ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена. Референце у овом ISAE на извештај о уверавању обухватају сваки закључак када су обезбеђени засебни закључци.

Дефиниције

Природа, време и обим поступака у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена (видети параграф 12(а)(i))

A3. Будући да је ниво уверавања који се стиче у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена нижи од оног код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, поступци које обавља практичар у ангажовању на уверавању ограниченог степена разликују се по природи и времену од, и мањег су обима него за, ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Основне разлике између поступака за ангажовање на уверавању у разумној мери и ангажовање на уверавању ограниченог степена обухватају:

(а) Нагласак на природи различитих поступака као извор доказа ће се вероватно разликовати, у зависности од околности ангажовања. На пример, практичар може према просуђивању сматрати да је адекватно у околностима одређеног ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена ставити релативно већи акценат на испитивање особља у ентитету и аналитичких процедура, а релативно мањи акценат, ако га има, на тестирање контрола и пробављање доказа од екстерних извора него што то може бити случај код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

(б) У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, практичар може:

- Одабрати мање ставке за испитивање; или
- Обавити мање поступака (на пример, обављање само аналитичких поступака у околностима када би се, у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање, обављали и аналитички и други поступци).

(ц) У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, аналитички поступци који су спроведени као одговор на ризик по основу ангажовања обухватају развијање очекивања која су довољно прецизна да идентификују материјално погрешне исказе. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, могу се осмислити аналитички поступци који подржавају очекивања у погледу праваца трендова, односа и коефицијената, уместо идентификовања погрешних исказа са степеном прецизности који се очекује у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање.

(д) Такође, када се идентификују значајне флукуације, односи или разлике, могу се прибавити одговарајући докази у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена путем вршења упита и разматрања одговора који су добијени у светлу познатих околности ангажовања.

(е) Поред тога, приликом предузимања аналитичких поступака у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, практичар може, на пример, користити податке који су далеко више збирни, као што су квартални подаци, уместо месечних података, или може користити податке који нису били предмет засебних поступака ради тестирања њихове поузданости у истој мери у којој би то био случај за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

Ниво уверавања који је значајан (видети параграфе 12(а)(i)(б), 47L)

A4. Ниво уверавања који практичар намерава да стекне обично није подложен квантификацији, а да ли је значајан, питање је професионалног просуђивања које треба да утврди практичар у околностима ангажовања. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена,

практичар обавља поступке који су ограниченог степена у поређењу са поступцима неопходним у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање, али су, упркос томе, планирани у циљу стицања нивоа уверавања који је значајан. Да би био значајан, ниво уверавања који је стекао практичар може да повећа поузданост циљних корисника у информације о предметном питању до степена који је очигледно већи од безначајног (видети такође параграфе A16-A18).

A5. У распону свих ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, питање шта је значајно уверавање може варирати од уверавања које тек нешто изнад нивоа које може да повећа поузданост циљних корисника у информације о предметном питању до степена који је очигледно већи од безначајног, до уверавања које је тек нешто испод уверавања у разумној мери. Оно што је значајно у одређеном ангажовању представља просуђивање у оквиру распона које зависи од околности ангажовања, укључујући потребе у погледу информација циљних корисника као групе, критеријуме и основно предметно питање ангажовања.

A6. Будући да ниво уверавања који је практичар стекао у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена варира, извештај практичара садржи информативни кратки приказ обављених поступака, који препознаје да је уважавање природе, времена и обима обављених поступака од кључног значаја за разумевање закључка практичара (видети параграфе 69(к) и A173-A177).

A7. Неки од фактора који могу бити релевантни за утврђивање шта чини значајно уверавање у одређеном ангажовању, обухватају, на пример:

- Карактеристике основног предметног питања и критеријума и да ли постоје релевантни ISAE за специфично предметно питање.
- Инструкције или друге индикације од стране која ангажује практичара о природи уверавања које од практичара страна која га ангажује тражи да стекне. На пример, услови ангажовања могу да назначавaju одређене процедуре које страна која ангажује практичара сматра неопходним или одређене аспекте информација о предметном питању на које страна која ангажује жели да практичар усмери процедуре. Међутим, практичар може сматрати да су неопходне друге процедуре за стицање довољно адекватних доказа за значајно уверавање.
- Општеприхваћена пракса, уколико постоји, у погледу ангажовања на основу којих се пружа уверавање за одређене информације о предметном питању, или сличне или повезане информације о предметном питању.
- Потребе у погледу информација циљних корисника као групе. Уопштено, што су веће последице по циљне кориснике од добијања неадекватног закључка када су информације материјално погрешне, већи је степен уверавања који би био неопходан како би за њих био значајан. На пример, у неким случајевима, последице по циљне кориснике од добијања неодговарајућег закључка могу бити толико велике да је неопходно ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери да би практичар стекао уверавање које је значајно у датим околностима.
- Очекивање циљних корисника да ће практичар формирати закључак о уверавању ограниченог степена о информацијама о предметном питању у кратком временском интервалу и по ниској цени.

Примери ангажовања на потврђивању (видети параграфе 12(a)(ii)(a))

A8. Примери ангажовања која могу да се спроводе по овом ISAE обухватају:

(a) Одрживост – Ангажовање о одрживости обухвата стицање уверавања на основу извештаја који саставља руководство или стручњак којег је ангажовало руководство (лице које врши мерење или процену) о одрживости ентитета.

(б) Усклађеност са законом или регулативом – Ангажовање о усклађености са законом или регулативом обухвата стицање уверавања о изјави друге стране (лица које врши мерење или процену) о усклађености са релевантним законом или регулативом.

(ц) Вредност за уложени новац – Ангажовање о вредности за уложени новац обухвата стицање уверавања о одмеравању или процењивању вредности за уложени новац које спроводи друга страна (лице које врши мерење или процену).

Вештине и технике уверавања (видети параграф 12(б))

A9. Вештине и технике уверавања обухватају:

- Примену професионалног скептицизма и професионалног просуђивања;
- Планирање и спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући прибављање и процењивање доказа;
- Разумевање информационих система и улоге и ограничења интерне контроле;

- Повезивање разматрања материјалног значаја и ризика у погледу ангажовања са природом, временом и обимом процедура;
- Примену поступака на ангажовање, по потреби (што може обухватати упите, инспекцију, поновне прорачуне, поновно спровођење, посматрање, потврђивање и аналитичке поступке); и
- Систематичне праксе документовања и вештине писања извештаја о уверавању.

Критеријуми (видети параграф 12(ц), Прилог)

A10. Неопходни су одговарајући критеријуми за разумно доследно мерење и процену основног предметног питања у оквиру контекста професионалног просуђивања. Без референтног оквира који обезбеђује одговарајуће критеријуме, сваки закључак је отворен за индивидуално тумачење и неспоразум. Адекватност критеријума зависи од контекста, односно, одређује се је у контексту околности ангажовања. Чак и за исто основно предметно питање могу постојати различити критеријуми, који дају другачије мерење или процену. На пример, лице које врши мерење или процену може одабрати, као један од критеријума за основно предметно питање задовољства клијената, број жалби клијената које су решене на доказано задовољство клијента; друго лице које врши мерење или процену може одабрати низ поновљених куповина у периоду од три месеца након прве куповине. На адекватност критеријума не утиче ниво уверавања, то јест, ако критеријуми нису адекватни за ангажовање на пружању уверавања у разумној мери, неће бити адекватни ни за ангажовање на пружању уверавања ограниченог степена, и обрнуто. Адекватни критеријуми обухватају, када је релевантно, критеријуме за презентацију и обелодањивање.

Ризик анагажовања (видети параграф 12(ф))

A11. Ризик ангажовања се не односи на, нити обухвата, пословне ризике практичара, као што су губици по основу судских процеса, негативног публицитета или других догађаја који настају у вези са одређеним информацијама о предметном питању.

A12. Уопштено, ризик ангажовања може да се представи путем следећих компонената, мада не морају све ове компоненте бити присутне или значајне за ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

(а) Ризици на које практичар не утиче директно, који се, са друге стране састоје из:

(i) Подложности информација о предметном питању материјално погрешним исказима пре разматрања повезаних контрола (инхерентни ризик); и

(ii) Ризика да материјално значајно погрешни искази који се јављају у информацијама о предметном питању, интерна контрола одговарајуће стране (страна) неће благовремено спречити, или открити и исправити (ризик контроле); и

(б) Ризик на који практичар може директно утицати, а то је ризик да поступцима које спроводи практичар неће бити откривен материјално значајан погрешан исказ (ризик по основу откривања).

A13. На степен у којем је свака од ових компоненти релевантна за ангажовање утичу околности ангажовања, конкретно:

- Природа основног предметног питања и информација о предметном питању. На пример, концепт ризика по основу контроле може бити кориснији када се основно предметно питање односи на припрему информација о перформансама ентитета него када се односи на ефективност контроле или на постојање неког физичког стања.

- Да ли се спроводи ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена. На пример, у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, практичар често може одлучити да прибави доказе на друге начине осим тестирања контрола, у којем случају разматрање ризика по основу контрола може бити мање релевантно од ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери о истим информацијама о предметном питању.

Разматрање ризика је питање професионалног просуђивања, а не питање које се може прецизно одмерити.

A14. Свођење ризика по основу ангажовања на нулу је врло ретко изводљиво, или исплативо и стога је, „разумно уверавање“ уверавање које је мање од апсолутног, као резултат фактора као што су следећи:

- Примена селективног тестирања.
- Инхерентна ограничења интерне контроле.
- Чињеница да је већина доказа који су на располагању практичару убедљиве, али не и

коначне природе.

- Примена професионалног просуђивања у сакупљању и процени доказа и формирању закључака заснованих на тим доказима.
- У неким случајевима, карактеристике основног предметног питања приликом процене или мерења према критеријумима.

Страна која ангажује практичара (видети параграф 12(г), Прилог)

A15. Страна која ангажује практичара може бити, под различитим околностима, руководство или лица овлашћена за управљање или одговорна страна, законодавство, циљни корисници, лице које врши мерење или процену или различита трећа страна (стране).

Циљни корисници (видети параграф 12(м), Прилог)

A16. У неким случајевима, могу постојати циљни корисници осим оних на које је извештај о уверавању адресиран. Практичар можда није у могућности да идентификује све оне који ће прочитати извештај о уверавању, нарочито када велики број људи има приступ извештају. У таквим случајевима, нарочито када могући корисници могу имати широк распон интереса у погледу основног предметног питања, циљни корисници могу бити ограничени на главне стејкхолдере са значајним заједничким интересима. Циљни корисници могу се идентификовати на различите начине, на пример, путем споразума између практичара и одговорне стране или стране која га ангажује, или законом или регулативом.

A17. Циљни корисници или њихови представници могу директно да учествују са практичарем и одговорном страном (и са страном која ангажује практичара ако се разликује) у одређивању услова ангажовања. Без обзира на учествовање других, међутим, и за разлику од ангажовања у којем су процедуре договорене (које укључује извештај о чињеничним налазима базиран на поступцима који су договорени са страном која ангажује практичара и одговарајућим трећим странама, уместо закључка):

(а) Практичар је одговоран за одређивање природе, времена и обима процедура; и

(б) Практичар можда мора да спроведе додатне поступке ако постане упознат са информацијама које се значајно разликују од оних на којима је засновано одређивање планираних поступака (видети параграфе A115-A117).

A18. У неким случајевима, циљни корисници (на пример, банке и регулаторна тела) намећу захтев за уређењем или захтев да одговарајућа страна (стране) одреди да се ангажовање на основу којег се пружа уверавање буде спроведено за одређену сврху. Када се у ангажовањима користе критеријуми који су осмишљени за одређену сврху, параграф 69(ф) захтева изјаву која упозорава читаоце на ту чињеницу. Поред тога, практичар може сматрати прикладним да укаже да је извештај о уверавању намењен искључиво одређеним корисницима. У зависности од околности ангажовања, ово се може постићи ограничавањем дистрибуције или коришћења извештаја о уверавању (видети параграфе A166-A167).

Информације о предметном питању (видети параграф 12(х), Прилог)

A19. У неким случајевима, информације о предметном питању могу бити извештај у којем се наводи евалуација одређеног аспекта процеса, или успешности или усклађености, у односу на критеријуме. На пример, „интерне контроле компаније ABC функционисале су ефективно у погледу критеријума XYZ током периода...“ или управљачка структура компаније ABC у складу је са критеријумима XYZ током периода...“.

Одговарајућа страна (стране) (видети параграф 13, Прилог)

A20. Улоге које има одговарајућа страна, лице које брши одмеравање или процењивање, и страна која ангажује практичара могу се разликовати (видети параграф A37). Такође, руководствене и управљачке структуре разликују се од једног до другог правног система и од ентитета до ентитета, одражавајући утицаје као што су различите културолошке и законске средине, и величина и карактеристике власништва. Овакве разлике значе да није могуће да ISAE назначавалу за сва ангажовања лице(а) са којим ће практичар да врши упите, захтева изјаве или на други начин комуницира у свим околностима. У неким случајевима, на пример, када је одговарајућа страна (стране) само део целог правног лица, идентификовање одговарајућег руководећег особља или лица овлашћених за управљање са којима ће се комуницирати захтева примену професионалног просуђивања у циљу утврђивања које лице(а) има одговарајуће одговорности за, и познавање питања о којима је реч.

Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE

Усклађеност са стандардима који су релевантни за ангажовање (видети параграфе 1,5,15)

A21. Овај ISAE обухвата захтеве који се примењују на ангажовања на основу којих се пружа уверавање^e (која не спадају у ревизије и прегледе финансијских информација), укључујући ангажовања у складу са специфичним ISAE који је релевантан за предметно питање. У појединим случајевима, специфични ISAE који је релевантан за предметно питање такође је релевантан за ангажовање. Специфични ISAE који је релевантан за предметно питање релевантан је за ангажовање када је дати ISAE ступио на снагу, када је предметно питање тог ISAE релевантно за ангажовање, а околности које су описане у ISAE постоје.

A22. ISA и ISRE су писани за ревизије и прегледе историјских финансијских информација, и не примењују се на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Међутим, они могу обезбедити уопштено упутство у погледу процеса ангажовања за практичаре који предузимају ангажовања на основу којих се пружа уверавање у складу са овим ISAE.

Текст стандарда ISAE (видети параграфе 12, 16)

A23. ISAE садржи циљеве за практичара који прати ISAE и захтеве који су осмишљени да омогуће практичару да испуни те циљеве. Поред тога, садрже повезана упутства у форми примене или других објашњења, уводни материјал који обезбеђује контекст који је релевантан за адекватно разумевање ISAE и дефиниције.

A24. Циљеви у ISAE обезбеђују контекст у којем се постављају захтеви ISAE и имају за циљ да помогну у:

(а) Разумевању шта треба да се постигне; и

(б) Одлучивању да ли су неопходни додатни напори за остваривање циљева.

Очекује се да ће адекватна примена захтева одређеног ISAE од стране практичара обезбедити довољну основу за остваривање циљева од стране практичара. Међутим, будући да има пуно различитих околности ангажовања на основу којих се пружа уверавање, и да све такве околности не могу да се предвиде у овом ISAE, практичар је одговоран за одређивање поступака који су неопходни за испуњавање захтева релевантног ISAE и за постизање циљева који су у њему наведени. У околностима ангажовања, могу постојати одређена питања која захтевају да практичар спроведе поступке поред оних које захтевају релевантни ISAE како би се испунили циљеви који су назначени у тим ISAE.

A25. Захтеви ISAE су изражени помоћу речи „треба“.

A26. Тамо где је потребно, примена и друга објашњења обезбеђују додатна појашњења захтева и упутстава за њихово спровођење. Конкретно, они могу:

(а) Прецизније објаснити шта значи одређени захтев или шта има за циљ да обухвати.

(б) Обухватати примере који могу да буду адекватни у датим околностима.

Иако овако упутство сама по себи не намеће захтев, релевантно је за адекватну примену захтева.

Примена и друга објашњења такође могу да обезбеде основне информације о питањима која су описана у ISAE. Тамо где је прикладно, додатна разматрања специфична за организације за ревизију јавног сектора или мање фирме, укључена су у материјал примене и објашњења. Ова додатна разматрања помажу у примени захтева у ISAE. Међутим, она не ограничавају нити умањују одговорност практичара у погледу примене и усклађености са захтевима у одређеном ISAE.

A27. У ISAE су дате дефиниције које помажу у доследној примени и тумачењу ISAE, и немају за циљ да пониште дефиниције које могу бити установљене за неке друге сврхе, било путем закона, регулативе или на други начин.

A28. Прилози чине део примене и објашњења. Сврха и циљна употреба прилога објашњени су у тексту повезаног ISAE или у оквиру наслова и увода самог прилога.

Усклађеност са релевантним захтевима (видети параграф 17)

A29. Иако су у неке процедуре неопходне само за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, оне ипак могу бити адекватне у неким ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена.

Етички захтеви (видети параграфе 3(а), 20, 22(а))

A30. У Делу А IESBA Кодекса установљене су следећи основни принципи које је практичар у

обавези да поштује:

- (а) Интегритет;
- (б) Објективност;
- (ц) Професионална оспособљеност и дужна пажња;
- (д) Поверљивост; и
- (е) Професионално понашање.

A31. Део А IESBA Кодекса такође обезбеђује концептуални оквир који професионалне рачуновође треба да примењују ради:

- (а) Идентификовања претњи по основу усклађености са основним принципима. Претње се могу сврстати у једни или више следећих категорија:
 - (i) Претња по основу личног интереса;
 - (ii) Претња по основу самоконтроле;
 - (iii) Претња по основу заступништва;
 - (iv) Претња по основу присности; и
 - (v) Претња по основу застрашивања.
- (б) Процењивања значаја идентификованих претњи; и
- (ц) Примене заштитних мера, по потреби, у циљу уклањања претњи или њиховог свођења на прихватљиви ниво. Заштитне мере су неопходне када професионални рачуновођа утврди да претње нису на нивоу на којем би одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, разумна и добро информисана трећа страна сматрала да усаглашеност са основним принципима није угрожена.

A32. У Делу Б IESBA Кодекса описано је како се концептуални оквир у Делу А примењује у одређеним ситуацијама на професионалне рађуновође у јавној пракси, укључујући:

- Професионално наименовање;
- Сукобе интереса;
- Додатна мишљења;
- Накнаде и друге врсте награђивања;
- Рекламирање професионалних услуга;
- Поклоне и гостпопримство;
- Располагање средствима клијента;
- Објективност; и
- Независност.

A33. IESBA Кодекс дефинише независност као независност ума и независност деловања. Независношћу се обезбеђује способност формирања закључка о уверавању без утицаја који би могли да угрозе тај закључак. Независност повећава способност поступања са интегритетом, објективношћу и одржавање става професионалног скептицизма. Питања која су описана у IESBA Кодексу у погледу независности обухватају:

- Финансијске интересе;
- Зајмове и гаранције;
- Пословне односе;
- Породичне и личне односе;
- Запошљавање код клијента о којем се пружа уверавање;
- Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента о којем се пружа уверавање;
- Дугогодишња сарадња вишег особља са клијентом о којем се пружа уверавање;
- Накнаде – релативни износ, ненаплаћене о року доспећа и условљене накнаде);
- Поклоне и гостопримство;
- Постојеће судске спорове или претње судским спором.

A34. Професионални захтеви или захтеви које намећу закон или регулатива, су барем једнако строги као Делови А и Б IESBA Кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање када описују сва питања наведена у параграфима А30-А33 и намећу обавезе за постизање циљева захтева постављених у Деловима А и Б IESBA Кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

Прихватање и наставак ангажовања

Предуслови за ангажовање (видери параграф 24)

A35. У окружењу јавног сектора, може се претпоставити да су присутни неки предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање, на пример:

(а) Улоге и одговорности организација за ревизију јавног сектора и државних ентитета који су обухваћени делокругом ангажовања на основу којих се пружа уверавање се сматрају адекватним будући да су генерално наведени у закону;

(б) Право приступа организација за ревизију јавног сектора информацијама које су неопходне за спровођење ангажовања често је истакнуто у закону;

(ц) Законом се генерално захтева да закључак практичара, у форми која је прикладна за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или за ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, буде садржан у писаном извештају; и

(д) Рационална сврха је генерално присутна будући да је ангажовање наведено у закону.

A36. Уколико одговарајући критеријуми нису доступни за сва основна конкретна питања, али практичар може да идентификује један или више аспеката основног предметног питања за који су ти критеријуми одговарајући, онда ангажовање на основу којег се пружа уверавање може да се спроведе у погледу тог аспекта основног предметног питања самог по себи. У таквим случајевима, може бити неопходно да се у извештају о уверавању појасни да се извештај не односи на првобитно основно предметно питање у целости.

Улоге и одговорности

(видети параграфе 12(м), 12(н), 12(р), 12(в), 13, 24(а), Прилог)

A37. Сва ангажовања на основу којих се пружа уверавање имају најмање три стране: одговорну страну, практичара и циљне кориснике. У великом броју ангажовања базираним на тврдњама, одговорна страна може такође да буде лице које врши мерење или процену и страна која је ангажовала практичара. За разматрање начина на који се свака од ових улога односи на ангажовања на основу којих се пружа уверавање, погледати Прилог.

A38. Докази да постоји одговарајући однос у погледу одговорности за основно предметно питање могу се прибавити путем потврда које обезбеђује одговорна страна. Овакве потврде такође обезбеђују основу за узајамно разумевање одговорности одговорне стране и практичара. Писана потврда је најприкладнија форма документовања разумевања одговорне стране. У одсуству писане потврде одговорности, и даље може бити прикладно да практичар прихвати ангажовање ако, на пример, други извори као што је закон или уговор, указују на одговорност. У другим случајевима, може бити прикладно одбити ангажовање у зависности од околности, или обелоданити околности у извештају на основу којег се пружа уверавање.

A39. Лице које врши мерење или процену је одговорно за постојање разумне основе за информације о предметном питању. Из чега се састоји разумна основа, зависиће од природе основног предметног питања и других околности ангажовања. У неким случајевима, може бити неопходан формални процес са опсежним интерним контролама у циљу обезбеђивања лицу које врши одмеравање, разумне основе да су информације о предметном питању ослобођене материјално значајних погрешних исказа. Чињеница да ће практичар саставити извештај о информацијама о предметном питању није замена за сопствене процесе лица које врши мерење или процену како би имао разумну основу за информације о предметном питању.

Адекватност основног предметног питања

(видети параграф 24(б)(i))

A40. Адекватно основно предметно питање поседује могућност идентификовања и способност доследног мерења или процене према применљивим критеријумима на такав начин да резултирајуће информације о предметном питању могу да буду подвргнуте поступцима за прибављање довољно доказа којима се подржава закључак о уверавању у разумној мери и закључак о уверавању ограниченог степена, по потреби.

A41. На адекватност основног предметног питања не утиче ниво уверавања, то јест, ако основно предметно питање није адекватно за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, онда није адекватно ни за ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, и обрнуто.

A42. Различита основна предметна питања имају различите карактеристике, укључујући степен у којем су информације о њима квалитативне наспрот квантитативним, објективне наспрот субјективних, историјске наспрот проспективних и односе се на временски тренутак или обухватају одређени период. Овакве карактеристике утичу на:

- (а) Прецизност којом основно предметно питање може да се мери или процени према критеријумима; и
- (б) Убедљивост доступних доказа.

A43. Идентификовање оваквих карактеристика и разматрање њихових ефеката помаже практичару приликом процене адекватности основног предметног питања, као и приликом одређивања садржаја извештаја о уверавању (видети параграф A163).

A44. У појединим случајевима, ангажовање на основу којег се пружа уверавање може се односити само на један део ширег основног предметног питања. На пример, практичар може бити ангажован да састави извештај о ентитетовом доприносу одрживом развоју, као што је број програма које спроводи ентитет а који имају позитиван ефекат по животну средину. При утврђивању да ли ангажовање испољава карактеристике поседовања адекватног основног предметног питања у оваквим случајевима, може бити прикладно да практичар размотри да ли постоји вероватноћа да ће информације о аспекту о којем се тражи од практичара да састави извештај, испунити потребе у погледу информација циљних корисника као групе и такође начин на који ће информације о предметном питању бити презентоване и дистрибуиране, на пример, да ли постоји више значајних програма са мање повољним ефектом о којима ентитет није саставио извештај.

Адекватност и доступност критеријума

Одрживост критеријума (видети параграф 24(б)(ii))

A45. Адекватни критеријуми испољавају следеће карактеристике:

(а) Релевантност: Релевантни критеријуми имају за резултат информације о предметном питању које помажу у доношењу одлука од стране циљних корисника.

(б) Потпуност: Критеријуми су потпуни када информације о предметном питању састављене у складу са њима не изостављају релевантне факторе за које би оправдано могло да се очекује да ће утицати на одлуке које циљни корисници доносе на бази тих информација о предметном питању. Потпуни критеријуми обухватају, тамо где је релевантно, референтне вредности за презентовање и обелодањивање.

(ц) Поузданост: Поуздани критеријуми омогућавају у разумној мери доследно мерење или процену основног предметног питања, што укључује, када је релевантно, презентовање и обелодањивање, када се примењује на сличне околности од стране различитих практичара.

(д) Неутралност: Неутрални критеријуми имају за резултат информације о предметном питању које су ослобођене пристрасности као што је прикладно у околностима ангажовања.

(е) Разумљивост: Разумљиви критеријуми имају за резултат информације о предметном питању које циљни корисници могу да разумеју.

A46. Нејасни описи очекивања или просуђивања која произилазе из индивидуалних искустава не представљају адекватне критеријуме.

A47. Адекватност критеријума за одређено ангажовање зависи од тога да ли одражавају горепоменуте карактеристике. Релативни значај сваке карактеристике за одређено ангажовање је питање професионалног просуђивања. Такође, критеријуми могу бити адекватни за одређени сет околности ангажовања, али могу бити неадекватни за другачији сет околности ангажовања. На пример, извештавање држави или регулаторним телима може захтевати примену одређеног сета критеријума, али ови критеријуми могу бити неадекватни за ширу групу корисника.

A48. Критеријуми се могу одабрати или развити на различите начине, на пример, могу бити:

- Интегрисани у закону или регулативи.
- Објављени од стране признатих стручних тела који примењују транспарентни процес рада.
- Развијени заједнички од стране групе која не примењује транспарентни процес рада.
- Објављивани у научним часописима или књигама.
- Развијени за сврхе продаје на власничкој основи.
- Посебно осмишљени за сврхе састављања информација о предметном питању у одређеним околностима ангажовања.

Начин на који се критеријуми развијају може утицати на рад који спроводи практичар у циљу оцењивања њихове одрживости.

A49. У појединим случајевима, закон или регулатива прописују критеријуме који треба да се користе за ангажовање. У одсуству показатеља који говоре сурпотно, овакви критеријуми се

претпостављају адекватним, као критеријуми које објављују овлашћена или призната тела која примењују транспарентни процес рада уколико су релевантни за потребе у погледу информација циљних корисника. Овакви критеријуми познати су као установљени критеријуми. Чак и када постоје установљени критеријуми за основно предметно питање, посебни корисници могу да се договоре око других критеријума за њихове посебне сврхе. На пример, могу да се користе различити оквири за установљавање критеријума за процену ефективности интерне контроле. Посебни корисници могу, међутим, развити детаљнији сет критеријума који испуњава њихове посебне потребе у погледу информација које се односе, на пример, на надзор бонитета. У оваквим случајевима, извештај о уверавању:

(а) Упозорава читаоце да су информације о предметном питању састављене у складу са критеријумима специјалне намене и да, као резултат тога, информације о предметном питању могу бити неадекватне за неку другу сврху (видети параграф 69(ф)); и

(б) Може садржати напомену, да када је то релевантно за услове ангажовања, критеријуми нису интегрисани у закону или регулативи, нити објављени од стране овлашћених или признатих стручних тела који примењују транспарентни процес рада.

A50. Ако су критеријуми посебно осмишљени за сврхе састављања информација о предметном питању у одређеним околностима ангажовања, они нису адекватни ако имају за резултат информације о предметном питању или извештај о уверавању који доводи у заблуду циљне кориснике. Пожељно је да циљни корисници или страна која ангажује практичара потврде да су посебно осмишљени критеријуми адекватни за сврхе циљних корисника. Одсуство овакве потврде може утицати на питање шта треба учинити у циљу процене одрживости критеријума и информација о критеријумима у извештају о уверавању.

Доступност критеријума (видети параграф 24(б)(iii))

A51. Критеријуми треба да буду доступни циљним корисницима како би им омогућили да разумеју начин на који је основно предметно питање измерено или процењено. Критеријуми се стављају на располагање циљним корисницима на један или више следећих начина:

(а) Јавно.

(б) Јасним укључивањем у презентацију информација о предметном питању.

(ц) Јасним укључивањем у извештај о уверавању (видети параграф A164).

(д) Општим прихватањем, на пример, критеријум за одмеравање времена у сатима и минутима.

A52. Критеријуми такође могу бити доступни само циљним корисницима, на пример услови уговора, или критеријуми које издаје удружење привредне гране који су доступни само корисницима у тој привредној грани будући да су релевантни само за посебну намену. Када је то случај, параграф 69(ф) захтева изјаву која скреће пажњу читаоцима на ту чињеницу. Поред тога, практичар може сматрати да је прикладно да укаже да је извештај о уверавању намењен искључиво за назначене кориснике (видети параграф A166-A167).

Приступ доказима (видети параграф 24(б)(iv))

Количина и квалитет доступних доказа

A53. На количину и квалитет доступних доказа утичу:

(а) Карактеристике основног предметног питања или информација о конкретном предметном питању. На пример, мање објективни докази могу се очекивати када су информације о предметном питању усмерене ка будућности, а не историјске; и

(б) Друге околности, као што је случај када докази за које би разумно могло да се очекује да постоје нису доступни, због, на пример, времена наименовања практичара, политике о чувању документације ентитета, неадекватних информационих система или ограничења које намеће одговорна страна.

Обично, докази ће бити убедљиве али не коначне природе.

Приступ евиденцијама (видети параграф 56)

A54. Тражење сагласности одговарајуће стране(а) да прихвата и разуме своју одговорност за обезбеђивање практичару следећег, може помоћи практичару при одлучивању да ли ангажовање испољава карактеристику приступа доказима:

(а) Приступа свим информацијама за које је одговарајућа страна(е) упозната да су релевантне за припрему информација о предметном питању, као што су евиденције, документација и друга питања;

(б) Додатних информација које практичар може захтевати од одговарајуће стране(а) за потребе ангажовања; и

(ц) Неограниченог приступа лицима повезаним са одговарајућом страном (странама) од којих практичар утврђује да је неопходно прибавити доказе.

A55. Природа односа између одговорне стране, лица које врши мерење или процену, и стране која ангажује практичара може утицати на практичареву могућност приступа евиденцијама, документацији и другим информацијама које практичару могу бити неопходне као доказ за завршавање ангажовања. Природа оваквих односа може стога бити релевантно разматрање при одређивању да ли прихватити ангажовање. Примери неких околности у којима природа ових односа може бити проблематична укључени су у параграф A139.

Рационална сврха (видети параграф 24(б)(vi))

A56. При утврђивању да ли ангажовање има рационалну сврху, релевантна разматрања могу обухватати следеће:

- Циљне кориснике информација о конкретном питању и извештаја о уверавању (нарочито, када су критеријуми осмишљени за одређену сврху). Додатно разматрање је вероватноћа да ће информације о предметном питању и извештај о уверавању бити коришћени или дистрибуирани шире од циљних корисника.
- Да ли се очекује да ће аспекти информација о предметном питању бити искључени из ангажовања на основу којег се пружа уверавање, као и разлог њиховог искључивања.
- Карактеристике односа између одговорне стране, лица које врши мерење или процену и стране која ангажује практичара, на пример, када лице које врши мерење или процену није одговорна страна, да ли је одговорна страна сагласна у погледу коришћења информација о предметном питању и да ли ће имати прилику да изврши преглед информација о предметном питању пре него што се оне ставе на располагање циљним корисницима или у погледу дистрибуције коментара са информацијама о предметном питању.
- Ко је одабрао критеријуме који ће се примењивати на мерење или процену основног предметног питања, и колики је степен просуђивања и обим пристрасности приликом њихове примене. Већа је вероватноћа да ће ангажовање имати рационалну сврху ако су циљни корисници одабрали или учествовали у одабиру критеријума.
- Значајна ограничења обима рада практичара.

• Да ли практичар сматра да страна која га ангажује намерава да повеже име практичара са основним предметним питањем или информацијама о предметном питању на адекватан начин.

Уговарање услова ангажовања (видети параграф 27)

A57. У интересу је стране која ангажује практичара и практичара да практичар у писаној форми комуницира о уговореним условима ангажовања пре започињања ангажовања како би се избегли неспоразуми. Форма и садржина писаног споразума или уговора ће се разликовати према околностима ангажовања. На пример, ако закон или регулатива прописују довољно детаљно услове ангажовања, практичар не треба да их евидентира у писаном споразуму, осим чињенице да се овакав закон или регулатива примењују и да одговарајућа страна(е) прихвата и разуме своје одговорности под оваквим законом или регулативом.

A58. Закон или регулатива, нарочито у јавном сектору, могу обавезати наименовање практичара и навести специфична овлашћења, као што су овлашћење приступа евиденцијама и другим информацијама одговарајуће стране(а) и одговорности, као што су захтевање од практичара да подноси извештај директно министру, законодавном телу или јавности уколико одговарајућа страна(е) покуша да ограничи делокруг ангажовања.

Прихватање промене у условима ангажовања (видети параграф 29)

A59. Промена у околностима које утичу на захтеве циљних корисника, или неспоразум у погледу природе ангажовања, могу оправдати захтев за променом у ангажовању, на пример, из ангажовања на основу којег се пружа уверавање у ангажовање на основу којег се не пружа уверавање, или из ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена. Немогућност прибављања довољно доказа није прихватљив разлог за промену из ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена.

Контрола квалитета

Професионалне рачуновође у јавној пракси (видети параграфе 20, 31(а)-(б))

A60. Овај ISAE је писан у контексту низа мера које се предузимају за обезбеђивање да ангажовања спроводе професионалне рачуновође у јавној пракси, као што су они из организација чланица IFAC-а, у

складу са програмом усклађености организација чланица IFAC-а и изјавама о обавезама чланства. Овакве мере обухватају:

- Захтеве у погледу оспособљености, као што су референце образовања и искуства за пријем у чланство и континуирани професионални развој, као и дугорочни захтеви у погледу едукације.
- Политике и процедуре контроле квалитета које су имплементирани у фирми. Стандард ISQC 1 се примењује на све фирме професионалних рачуновођа у погледу уверавања и ангажовања која се односе на средње услуге.
- Свеобухватни етички кодекс, укључујући захтеве у погледу независности, засноване на основним принципима интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

Контрола квалитета на нивоу фирме (видети параграфе 3(б), 31(а))

A61. Стандард ISQC 1 се бави одговорностима фирме у погледу успостављања и одржавања њеног система контроле квалитета за ангажовања на основу којих се пружа уверавање. У њему се наводе одговорности фирме за установљавање политика и процедура које су осмишљене да обезбеде фирми уверавање у разумној мери да су фирма и њено особље у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући оне који се односе на независност. Усклађеност са ISQC 1 захтева, између осталог, да фирма успостави и одржава систем контроле квалитета који обухвата политике и процедуре које се баве сваким од следећих елемената, и да документује своје политике и процедуре и да их саопштава особљу фирме:

- (а) Одговорности руководства за квалитет унутар фирме;
- (б) Релевантни етички захтеви;
- (ц) Прихватање и наставак сарадње са клијентом и специфична ангажовања;
- (д) Кадрови;
- (е) Спровођење ангажовања; и
- (б) Надзор.

A62. Други професионални захтеви или захтеви у закону или регулативи који се баве одговорностима фирме за успостављање и одржавање система контроле квалитета, су барем једнако строги као и ISQC 1 када се односе на сва питања која су наведена у претходном параграфу и намећу обавезе фирми да оствари циљеве захтева наведених у ISQC 1.

A63. Активности партнера у ангажовању, одговарајуће поруке другим члановима тима на ангажовању, у контексту преузимања одговорности од стране партнера у ангажовању за целокупан квалитет сваког ангажовања, наглашавају чињеницу да је квалитет од кључног значаја у спровођењу ангажовања на основу којег се пружа уверавање, и значај за квалитет ангажовања на основу којег се пружа уверавање следећег:

- (а) Обављања рада који је у складу са професионалним стандардима и регулаторним и законским захтевима.
- (б) Усклађености са политикама и процедурама контроле квалитета фирме, како је применљиво.
- (ц) Објављивања извештаја о ангажовању који одговара околностима.
- (д) Могућности тима на ангажовању да изразе забринутост без страха од одмазде.

A64. Ефективни систем контроле квалитета обухвата процес надзора који је осмишљен да обезбеди фирми уверавање у разумној мери да су њене политике и процедуре које се односе на систем контроле квалитета релевантне, адекватне и да ефективно функционишу.

A65. Осим уколико информације које обезбеђује фирма или друге стране не сугеришу другачије, тим на ангажовању има право да се ослони на систем контроле квалитета фирме. На пример, тим на ангажовању може да се ослони на систем контроле квалитета фирме у погледу:

- (а) Оспособљености особља кроз процес запошљавања или формалну обуку.
- (б) Независности кроз сакупљање и саопштавање релевантних информација у погледу независности.
- (ц) Одржавања односа са клијентима преко система за прихватање и наставак ангажовања.
- (д) Поштовања регулаторних и законских захтева преко процеса надзора.

При разматрању недостатака који су идентификовани у систему контроле квалитета фирме који могу да утичу на ангажовање на основу којег се пружа уверавање, партнер у ангажовању може да разматра мере које је предузела фирма за исправљање тих недостатака.

A66. Недостатак у систему контроле квалитета фирме не указује нужно на то да ангажовање на основу којег се пружа уверавање није спроведено у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, или да извештај практичара није адекватан. *Вештине, знање и искуство у погледу основног предметног питања и његовог мерења или процене* (видети параграф 31(ц))

A67. Од практичара се може захтевати да спроводи ангажовања на основу којих се пружа уверавање у погледу широког спектра основних предметних питања или информација о предметном питању. Од појединих се могу захтевати специјализоване вештине и знање који су изван оних које обично поседује одређени појединац.

A68. IESBA Кодекс захтева да професионални рачуновођа у јавној пракси буде сагласан да пружа смао оне услуге које је професионални рачуновођа у јавној пракси оспособљен. Практичар има искључиво одговорност за изражени закључак о уверавању и та одговорност није смањена коришћењем резултата рада стручњака којег је ангажовао практичар. Упркос томе, ако је практичар коришћењем резултата рада стручњака, пратећи овај ISAE, закључио да је рад стручњака адекватан за практичареве сврхе, практичар може прихватити налазе или закључке тог стручњака у области стручњака као адекватне доказе.

Именовање тима

Колективне компетенције и способности (видети параграф 32)

A69. ISQC 1 захтева да фирма успостави политике и процедуре за прихватање и наставак сарадње са клијентом и специфична ангажовања, које су осмишљене да обезбеде фирми разумно уверавање да ће прихватити или наставити само оне сарадње и ангажовања у којима је фирма компетентна за обављање ангажовања и поседује капацитете, укључујући време и ресурсе за то:

Стручњак којег ангажује практичар (видети параграфе 32(а), 32(б)(i))

A70. Одређени рад на уверавању може спровести мултидисциплинарни тим који укључује једног или више стручњака које ангажује практичар. На пример, стручњак којег ангажује практичар може бити неопходан како би помогао практичару у стицању разумевања о основном предметном питању и другим околностима ангажовања по једном или више питања поменутих у параграфу 46R (у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери) или 46L (у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена).

A71. У случају када се користе резултати рада стручњака којег је ангажовао практичар, може бити прикладно спровести неке процедуре које се захтевају параграфом 52 у фази прихватања или наставак ангажовања.

Други практичари (видети параграф 32(б)(ii))

A72. Информације о предметном питању могу обухватати информације о којима је други практичар можда изразио закључак. Практичар, при доношењу закључка о информацијама о предметном питању, може одлучити да користи доказе на основу којих је заснован закључак другог практичара како би обезбедио доказе у погледу информација о предметном питању.

A73. Резултати рада другог практичара могу да се користе у погледу, на пример, основног предметног питања на удаљеној локацији или у страном законском систему. Овакви други практичари нису део тима који ради на ангажовању. Релевантна разматрања приликом планирања коришћења резултата рада другог практичара од стране тима на ангажовању могу обухватати:

- Да ли други практичар разуме и поштује етичке захтеве који су релевантни за ангажовање и, нарочито, да ли је независан.
- Професионалну оспособљеност другог практичара.
- Обим учествовања тима на ангажовању у раду другог практичара.
- Да ли други практичар ради у регулаторном окружењу које активно надгледа тог практичара.

Одговорности у погледу прегледа (видети параграф 33(ц))

A74. Према ISQC 1, политике и процедуре које се односе на одговорност прегледа фирме се установљавају на основу тога да преглед мање искусних чланова тима врше искуснији чланови. *Преглед контроле квалитета ангажовања* (видети параграф 36(б))

A75. Друга питања која могу бити разматрана у прегледу контроле квалитета ангажовања, обухватају:

(а) Евалуацију независности фирме у погледу ангажовања који спроводи тим који ради на ангажовању.

(б) Да ли су обављене одговарајуће консултације о питањима која се односе на разлике у мишљењу или друга тешка или спорна питања, као и закључци који произилазе из тих консултација;

и
(ц) Да ли документација о ангажовању која је одабрана за преглед одражава обављени рад у погледу значајних просуђивања и да ли подржава донете закључке.

Професионални скептицизам и професионално просуђивање

Професионални скептицизам (видети параграф 37)

A76. Професионални скептицизам је став који обухвата опрез и спремност на сусретање, на пример:

- Доказа који нису у складу са другим прибављеним доказима.
- Информација које доводе у питање поузданост документације и одговора на упите који ће се користити као докази.
- Околности које сугеришу потребу за другим процедурама поред оних које захтева релевантни ISAE.
- Услови који могу указивати на вероватноћу погрешног исказа.

A77. Одржавање професионалног скептицизма током целог ангажовања је неопходно ако практичар, на пример, настоји да смањи ризике од:

- Превида неуобичајених околности.
- Претеране генерализације приликом извођења закључака из запажања.
- Коришћења неадекватних претпоставки при утврђивању природе, времена и обима процедура и процене њихових резултата.

A78. Професионални скептицизам је неопходан за критичко разматрање доказа. Ово обухвата испитивање недоследних доказа и поузданости документације и одговора на упите. Такође обухвата разматрање довољности и адекватности доказа који су прибављени у светлу датих околности.

A79. Осим уколико ангажовање на обухвата уверавање о томе да ли је документација аутентична, практичар може прихватити евиденције и документацију као аутентичне осим уколико практичар нема разлога да сматра другачије. Упркос томе, од практичара се параграфом 50 захтева да размотри поузданост информација које ће се користити као докази.

A80. Од практичара се не може очекивати да занемари претходно искуство искрености и интегритета лица која обезбеђују доказе. Упркос томе, веровање у то да су лица која обезбеђују доказе искрена и да имају интегритет не ослобађа практичара потребе да одржава професионални скептицизам.

Професионално просуђивање (видети параграф 38)

A81. Професионално просуђивање је од кључног значаја за адекватно спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање. Разлог је у томе што тумачење релевантних етичких захтева и релевантних ISAE као и одлуке на бази информација које су неопходне током целог ангажовања не могу да се донесу без примене релевантне обуке, знања и искуства у погледу чињеница и околности. Професионално просуђивање је неопходно нарочито у погледу одлука о:

- Материјалности и ризику по основу ангажовања.
- Природи, времену и обиму процедура које се примењују за испуњавање захтева релевантних ISAE и прибављање доказа.
- Прoцени да ли је прибављено довољно адекватних доказа, и да ли је неопходно учинити нешто више за постизање циљева овог ISAE и других релевантних ISAE. Конкретно, у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, професионално просуђивање је неопходно у процени да ли је стечен значајан ниво уверавања.
- Одговарајућим закључцима које треба извући на основу прибављених доказа.

A82. Карактеристично за професионално просуђивање које се очекује од практичара је да га примењује практичар чија су обука, знање и искуство помагали у развијању компетенција неопходних како би се дошло до разумних просуђивања.

A83. Примена професионалног просуђивања у било ком конкретном случају заснована је на чињеницама и околностима које су познате практичару. Консултације о тешким или спорним питањима током трајања ангажовања, како у оквиру тима који ради на ангажовању, тако и између тима на ангажовању и других лица на одговарајућем нивоу унутар или изван фирме помажу практичару у доношењу разумних и на информацијама заснованих просуђивања, укључујући и обим у

којем на одређене ставке у информацијама о предметном питању утиче просуђивање одређене стране(а).

A84. Професионално просуђивање може да се процени на бази тога да ли просуђивање одражава компетентну примену уверавања и принципа мерења или процене и да ли је прикладно у светлу, и у складу са, чињеницама које су биле познате практичару до датума практичаревог извештаја о уверавању.

A85. Професионално просуђивање треба да се примењује током целог ангажовања. Такође треба да буде адекватно документовано. У овом погледу, параграф 79 захтева да практичар припреми довољно документације која ће омогућити другом искусном практичару, који претходно није био повезан са ангажовањем, да разуме значајна професионална просуђивања која су обављена при доношењу закључака о значајним питањима која се јављају током ангажовања. Професионално просуђивање не треба да се примењује као оправдање за одлуке које у супротном нису подржане чињеницама и околностима ангажовања или довољном количином одговарајућих доказа.

Планирање и извршење ангажовања

Планирање (видети параграф 40)

A86. Планирање обухвата партнера у ангажовању, друге кључне чланове тима на ангажовању и екстерне стручњаке које ангажује практичар за развој опште стратегије везано за делокруг, нагласак и време ангажовања, и план ангажовања, који се састоји из детаљног приступа у погледу природе, времена и обима поступака које треба обавити, као и разлоге за њихов одабир. Адекватно планирање помаже у томе да се посвети адекватна пажња значајним областима ангажовања, да се благовремено идентификују потенцијални проблеми и да се адекватно организује ангажовање и управља ангажовањем у циљу његовог ефикасног спровођења. Адекватно планирање такође помаже практичару да адекватно додели задатке члановима тима на ангажовању и омогућава усмеравање, надгледање и преглед њиховог рада. Такође, помаже, где је применљиво, у координацији рада који обављају други практичари и стручњаци. Природа и обим активности планирања разликоваће се у зависности од околности ангажовањем на пример, од сложености основног предметног питања и критеријума. Примери главних питања која се могу разматрати обухватају:

- Карактеристике ангажовања које дефинишу његов делокруг, укључујући услове ангажовања и карактеристике основног предметног питања и критеријуме.
- Очекивано време и природу неопходне комуникације.
- Резултате активности прихватања ангажовања и, где је применљиво, да ли је знање стечено у другим ангажовањима које је извршио партнер у ангажовању за одговарајућу страну(е) релевантно.
- Процес ангажовања.
- Практичарево разумевање одговарајуће стране(а) и њеног окружења, укључујући ризике да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне.
- Идентификовање циљних корисника и њихових потреба у погледу информација, и разматрање материјалног значаја и компонената ризика по основу ангажовања.
- Обим у којем је ризик од криминалних радњи релевантан за ангажовање.
- Природу, време и обим ресурса који су неопходни за спровођење ангажовања, као што су захтеви у погледу особља и стручности, укључујући природу и обим учествовања стручњака.
- Утицај функције интерне ревизије на ангажовање.

A87. Практичар може одлучити да дискутује о елементима планирања са одговарајућом страном (странама) како би се олакшало спровођење и управљање ангажовањем (на пример, координација дела планираних поступака са радом особља одговарајуће стране(а)). Иако се ове дискусије догађају често, општа стратегија ангажовања и план ангажовања остају одговорност практичара. При разматрању питања која су укључена у општу стратегију ангажовања или план ангажовања, неопходан је опрез како се не би нарушила ефикасност ангажовања. На пример, разматрање природе и времена детаљних поступака са одговарајућом страном (странама) може нарушити ефикасност ангажовања будући да ће процедуре бити исувише предвидиве.

A88. Планирање није изолована фаза, већ континуирани и итеративни процес који траје током целог ангажовања. Као резултат неочекиваних догађаја, промена у условима или прибављеним доказима, практичар ће можда морати да ревидира општу стратегију и план ангажовања и, самим

тим, резултујућу планирану природу, време и обим поступака.

A89. У мањим или мање компликованим ангажовањима, цело ангажовање може спровести врло мали тим на ангажовању, вероватно уз учествовање партнера у ангажовању (који може бити индивидуални практичар) који ради без других чланова тима на ангажовању. Код мањег тима, координација и комуникација између чланова тима је лакша. Успостављање опште стратегије у оваквим случајевима не мора да буде комплексно нити да изискује превише времена; варираће у зависности од величине ентитета, комплексности ангажовања, укључујући основно предметно питање и критеријуме, као и величину тима који ради на ангажовању. На пример, у случају ангажовања које се понавља, кратка белешка која се саставља по завршетку претходног периода, заснована на прегледу радних папира и у којој су наглашена питања идентификована у тек завршеном ангажовању, ажурирана за текући период на бази разматрања са одговарајућим странама, може послужити као документована стратегија ангажовања за текуће ангажовање.

A90. Ако у околностима описаним у параграфу 43, практичар настави са ангажовањем:

(а) Када, према професионалном просуђивању практичара, неадекватни применљиви критеријуми или неодговарајуће основно предметно питање имају вероватноћу да доведу у заблуду циљне кориснике, квалификовани закључак или негативни закључак би били прикладни у околностима у зависности од тога колико је материјално значајно и свеобухватно то питање.

(б) У другим случајевима, био би прикладан закључак са резервом или уздржавајући закључак у зависности од тога колико је материјално значајно и свеобухватно то питање, према професионалном просуђивању практичара.

Материјалност (видети параграф 44)

A92. Професионална просуђивања о материјалном значају извршена су у светлу датих околности, али на њих не утиче ниво уверавања, односно, за исте циљне кориснике и сврху, материјални значај код ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери је исти као и код ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, зато што је материјални значај заснован на потребама у погледу информација циљних корисника.

A93. Применљиви критеријуми могу узимати у обзир концепт материјалног значаја у контексту припреме и презентације информација о предметном питању и на тај начин обезбеђују референтни оквир за практичара при разматрању материјалног значаја ангажовања. Иако применљиви критеријуми могу узимати у обзир материјалност у различитом смислу, концепт материјалног значаја генерално обухвата питања која су разматрана у параграфима A92-A100. Ако применљиви критеријуми не обухватају разматрање концепта материјалности, ови параграфи обезбеђују референтни оквир за практичара.

A94. Погрешни искази, укључујући пропусте, сматрају се материјално значајним, ако, појединачно или заједно, оправдано може да се очекује да ће утицати на релевантне одлуке циљних корисника донете на бази информација о предметном питању. Разматрање материјалног значаја од стране практичара је питање професионалног просуђивања, на које утиче практичарева перцепција заједничких потреба у погледу информација циљних корисника као групе. У овом контексту, разумно је да практичар претпостави да циљни корисници:

(а) Имају разумно знање о основном предметном питању, и спремност да довољно пажљиво проучавају информације о предметном питању;

(б) Разумеју да су информације о предметном питању припремљене и поседују уверавање до одговарајућих нивоа материјалности и да имају разумевање о концептима материјалности који су укључени у применљиве критеријуме;

(ц) Разумеју непоузданости које су својствене мерењу или процени основног предметног питања;

и

(д) Доносе разумне одлуке на бази информација о предметном питању узетих у целини. Осим уколико ангажовање није осмишљено са циљем да испуни одређене потребе у погледу информација циљних корисника, могући ефекат погрешних исказа на циљне кориснике, чије потребе у погледу информација могу у великој мери да се разликују, обично се не разматра (видети такође параграфе A16-A18).

A95. Материјалност се разматра у контексту квалитативних фактора, и када је применљиво, квантитативних фактора. Релативни значај квалитативних и квантитативних фактора приликом разматрања материјалности у одређеном ангажовању питање је професионалног просуђивања

практичара.

A96. Квалитативни фактори могу обухватати следеће:

- Број лица или ентитета на које утиче предметно питање.
- Интеракцију између, и релативни значај, различитих компонената информација о предметном питању када се састоје из више компонената, као што је извештај који обухвата више показатеља перформанси.
- Одабране речи које се односе на информације о предметном питању које су изражене у наративној форми.
- Карактеристике презентације која је усвојена за информације о предметном питању када применљиви критеријуми дозвољавају различите презентације.
- Природу погрешног исказа, на пример, природу уочених одступања од контроле када информације о предметном питању представљају изјаву да је контрола ефективна.
- Да ли погрешан исказ утиче на усклађеност са законом или регулативом.
- У случају периодичног извештавања о основном предметном питању, ефекат кориговања које утиче на претходне или текуће информације о предметном питању или постоји вероватноћа да ће утицати на будуће информације о предметном питању.
- Да ли је погрешан исказ резултат намерне радње или је ненамеран.
- Да ли је погрешан исказ значајан имајући у виду упознатост практичара са претходним комуникацијама са корисницима, на пример, у погледу очекиваног резултата мерења или процене основног предметног питања.
- Да ли се погрешни исказ односи на везу између одговорне стране, лица које врши мерење или процену или стране која ангажује практичара или њихове везе са другим странама.
- Када је основно предметно питање неки државни програм или ентитет јавног сектора, да ли је одређени аспект програма или ентитета значајан у погледу природе, видљивости и осетљивости програма или ентитета.
- Када се информације о предметном питању односе на закључак о усклађености са законом или регулативом, озбиљност последица због неусклађености.

A97. Квантитативни фактори се односе на значај погрешних исказа који су повезани са износима у извештајима за оне аспекте информација о предметном питању, ако их има, који су:

- Изражени бројчано; или
- На други начин повезани са бројчаним вредностима (на пример, број уочених одступања од контроле може бити релевантан квантитативни фактор када информације о предметном питању представљају изјаву да је контрола ефективна).

A98. Када су применљиви квантитативни фактори, планирање ангажовања искључиво ради откривања појединачних материјално значајних погрешних исказа занемарује чињеницу да скуп неисправљених и неоткривених погрешних исказа који појединачно нису материјално значајни, могу узроковати да информације о предметном питању буду материјално погрешне. Стога може бити прикладно приликом планирања природе, времена и обима поступака, да практичар утврди количину која ја испод материјалног значаја као основу за одређивање природе, времена и обима поступака.

A99. Материјалност се односи на информације које су обухваћене у извештају о уверавању. Стога, када ангажовање обухвата неке, али не све, аспекте информација које су саопштене о основном предметном питању, материјалност се разматра само у односу на онај део који је обухваћен ангажовањем.

A100. Доношење закључка о материјалности погрешних исказа који су идентификовани као резултат обављених поступака захтева професионално просуђивање. На пример:

- Применљиви критеријуми за ангажовање које се односи на вредност за уложени новац одељења за хитан пријем једне болнице може обухватати брзину пружених услуга, квалитет услуга, број пацијената који су лечени током смене и референтне вредности трошкова услуга у односу на сличне болнице. Ако је три од оваквих применљивих критеријума испуњено, али један применљиви критеријум није испуњен у мањем степену, онда је неопходно професионално просуђивање за доношење закључка да ли одељење за хитан пријем болнице, као целина, испуњава критеријум вредности за уложени новац.

- У ангажовању на основу којег се пружа уверавање о усклађености, ентитет може бити усклађен са девет одредби закона или регулативе, али није усклађен са једном одредбом. Професионално просуђивање је неопходно за доношење закључка да ли је ентитет усклађен са релевантним законом или регулативом у целини. На пример, практичар може разматрати значај одредбе са којом ентитет није усклађен, као и однос те одредбе са преосталим одредбама релевантног закона или регулативе. *Разумевање околности ангажовања* (видети параграфе 45-47R)

A101. Дискусије између партнера на ангажовању и других кључних чланова тима, као и кључних стручњака које је ангажовао практичар, о подложности информација о предметном питању материјално погрешним исказима и о примени применљивих критеријума на чињенице и околности ангажовања, може помоћи тиму на ангажовању у планирању и извршавању ангажовања. Ове дискусије су такође корисне за саопштавање релевантних питања члановима тима на ангажовању и спољним стручњацима које је ангажовао практичар који нису учествовали у дискусијама.

A102. Стицање разумевања о основном предметном питању и другим околностима ангажовања обезбеђује критичару референтни оквир за практиковање професионалног просуђивања током трајања ангажовања, на пример у случају када:

- Разматра карактеристике основног предметног питања;
- Процењује адекватност критеријума;
- Разматра факторе који су, према професионалном просуђивању практичара, значајни за усмеравање напора тима на ангажовању, укључујући случајеве када може бити неопходно посебно разматрање; на пример, потреба за специјализованим вештинама или радом стручњака;
- Успоставља и процењује континуирану адекватности квантитативних нивоа материјалности (по потреби) и разматра квалитативне факторе материјалности;
- Развија очекивања за примену при спровођењу аналитичких поступака;
- Осмишља и спроводи поступке; и
- Процењује доказе, укључујући основаност усмених и писаних изјава које је добио практичар.

A103. Практичар обично има мање детаљно разумевање основног предметног питања и других околности ангажовања од одговорне стране. Практичар такође обично има мање детаљно разумевање о основном предметном питању и другим околностима за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, на пример, док у неким ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена у којима практичар може стећи разумевање о интерној контроли над припремом информација о предметном питању, то често није случај.

A104. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, идентификовање области у којима може да се јави материјално погрешно приказивање информација о предметном питању, омогућава практичару да усмери поступке на те области. На пример, у ангажовању у којем информације о предметном питању представља извештај о одрживости, практичар може усмерити пажњу на одређене области извештаја о одрживости. Практичар може осмислити и спроводити поступке над свим информацијама о предметном питању када се информације о предметном питању састоје из једне области или када је неопходно стицање уверавања о свим областима информација о предметном питању ради стицања значајног уверавања.

A105. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, разумевање интерне контроле над информацијама о предметном питању помаже практичару у идентификовању врсте погрешних исказа и фактора који утичу на ризике од материјално погрешних исказа у информацијама о предметном питању. Од практичара се захтева да процени и осмисли релевантне контроле и да утврди да ли су оне имплементирани, путем спровођења поступака поред упита одговорне стране. Професионално просуђивање је неопходно за утврђивање које контроле су релевантне у околностима ангажовања.

A106. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, разматрање процеса који се примењује на припрему информација о предметном питању помаже практичару у осмишљавању и спровођењу поступака којима се реагује на области у којима постоји вероватноћа јављања материјално погрешних исказа информација о предметном питању. Приликом разматрања процеса који се примењује, практичар користи професионално просуђивање ради утврђивања који аспекти процеса су релевантни за ангажовање и могу вршити упите код одговарајућих страна о тим аспектима.

A107. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и у ангажовању на основу

којег се пружа уверавање ограниченог степена, резултати процеса процењивања ризика ентитета такође могу помоћи практичару у стицању разумевања о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања.

Прибављање доказа

Природа, време и обим поступака (видети параграфе 48(L)-49(R))

A108. Практичар врши одабир поступака за стицање уверавања у разумној мери или уверавања ограниченог степена, по потреби. Доле наведени поступци могу да се примењују, на пример, за планирање и спровођење ангажовања, у зависности од контекста у којем их примењује практичар:

- Инспекција;
- Посматрање;
- Потврђивање;
- Поновно прорачунавање;
- Поновно спровођење;
- Аналитичке процедуре; и
- Упити;

A109. Фактори који утичу на практичарев одабир поступака обухватају природу основног предметног питања; ниво уверавања који треба стећи; и потребе у погледу информација циљних корисника и стране која ангажује практичара; укључујући релевантна временска и трошкова ограничења.

A110. У неким случајевима, ISAE који су релевантни за одређено питање могу укључивати захтеве који утичу на природу, време и обим поступака. На пример, специфичан ISAE који је релевантан за предметно питање може описивати природу или обим одређених поступака које треба спровести или ниво уверавања за који се очекује да ће бити стечен у одређеној врсти ангажовања. Чак и у оваквим случајевима, одређивање прецизне природе, времена и обима поступака је питање професионалног просуђивања и разликоваће се од једног ангажовања до другог.

A111. У неким ангажовањима, практичар можда неће идентификовати ниједну област у којој постоји вероватноћа јављања материјално погрешног исказа везано за информације о предметном питању. Без обзира на то да ли су овакве области идентификоване, практичар осмишља и спроводи поступке за стицање значајног нивоа уверавања.

A112. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је итеративни процес, и практичар може постати упознат са информацијама које се значајно разликују од оних на основу којих је засновано одређеивање планираних поступака. Док практичар спроводи планиране поступке, стечени докази могу узроковати да практичар спроведе додатне поступке. Овакви поступци могу обухватати захтев лицу које врши мерење или процену да испита питање које је идентификовао практичар и да изврши кориговања информација о предметном питању по потреби.

Утврђивање да ли су неопходни додатни поступци у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена (видети параграф 49L)

A113. Практичар може постати упознат са погрешним исказима који, након примене професионалног просуђивања, очигледно не указују на постојање материјално погрешних исказа. Следећи примери приказују када додатни поступци можда неће бити неопходни будући да, према професионалном просуђивању практичара, идентификовани погрешни искази очигледно не указују на постојање материјално погрешних исказа:

- Уколико је материјалност 10.000 јединица, и практичар сматра да може постојати потенцијална грешка од 100 јединица, онда додатни поступци генерално не би били неопходни, осим ако не постоје други квалитативни фактори које треба размотрити, зато што ће ризик од материјално погрешних исказа вероватно бити прихватљив у околностима ангажовања.
- Уколико, приликом спровођења сета поступака над облашћу у којој су материјално погрешни искази могући, одговор на један упит међу великим бројем упита није као што је очекивано, додатни поступци не морају бити неопходни ако је ризик од материјално погрешног исказа, упркос томе, на нивоу који је прихватљив у околностима ангажовања у светлу резултата других поступака.

A114 Практичар може постати упознат са питањем (питањима) која узрокују да сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне. Следећи примери илуструју случајеве када могу бити неопходни додатни поступци будући да идентификовани погрешни искази указују на то да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне:

- Приликом спровођења аналитичких поступака, практичар може идентификовати флукуацију или однос који није у складу са другим релевантним информацијама или који се значајно разликују од очекиваних износа или коефицијената.
- Практичар може постати упознат са потенцијалним материјално погрешним исказом при прегледу екстерних извора.
- Уколико применљиви критеријуми дозвољавају стопу грешке од 10% , и на бази одређеног теста, практичар открије стопу грешке од 9%, онда могу бити неопходни додатни поступци зато што ризик од материјално погрешног исказа може бити неприхватљив у околностима ангажовања.
- Уколико су резултати аналитичких поступака у оквиру очекивања али су, упркос томе, близу премашивања очекиване вредности, могу бити неопходни додатни поступци будући да ризик од материјално погрешног исказа може бити неприхватљив у околностима ангажовања.

A115. Уколико, у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, практичар постане упознат са питањем (питањима) која узрокују да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне, од практичара се параграфом 49L захтева да осмисли и спроведе додатне поступке. Додатни поступци могу обухватати, на пример, упите одговарајуће стране(а) или спровђење других поступака, по потреби, у датим околностима.

A116. Уколико, након спровођења додатних поступака које се захтевају параграфом 49L, практичар није у могућности да прибави довољно адекватних доказа како би закључио да питање(а) неће узроковати материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању или утврди да питање(а) заиста узрокују материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању, онда постоји ограничење делокруга и примењује се параграф 66.

A117. Просуђивање практичара у погледу природе, времена и обима додатних поступака који су неопходни за прибављање доказа за закључивање да не постоји вероватноћа материјално погрешних исказа или за утврђивање да постоји материјално погрешни исказ, вођено је, на пример:

- Информацијама које су прибављене из практичареве евалуације резултата и поступака који су већ обављени;
- Нових информација о основном предметном питању и околностима ангажовања које је практичар прибавио током трајања ангажовања; и
- Практичаревог мишљења о свеобухватности доказа који су неопходни као одговор на питање које узрокује да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне.

Акумулирање неисправљених погрешних исказа (видети параграфе 51, 65)

A118. Неисправљени погрешни искази се акумулирају током ангажовања (видети параграф 51) за сврхе процене, да ли су, појединачно или заједно, материјално значајни приликом формирања закључка практичара.

A119. Практичар може одредити износ испод којег би погрешни искази очигледно били безначајни, и не би морали да се акумулирају будући да практичар очекује да акумулирање оваквих износа очигледно не би имало материјално значајан ефекат на информације о предметном питању.

„Очигледно безначајни“ није синоним за израз „нису материјално значајни“. Питања која су очигледно безначајана биће потпуно другачијег (мањег) реда величине од материјалности која је утврђена у складу са параграфом 44, и то ће бити питања која су очигледно неважна, било да су узета појединачно или збирно и да ли се просуђују према неком од критеријума величине, природе или околности. Када није сасвим сигурно да ли је једно или више питања очигледно безначајно, сматра се да питање није очигледно безначајно.

Разматрања када у ангажовању учествује стручњак којег ангажује практичар

Природа, време и обим процедура (видети параграф 52)

A120. Следећа питања су често релевантна при одређивању природе, времена и обима поступака у погледу рада стручњака којег је ангажовао практичар када део рада на ангажовању обавља један или више стручњака које је ангажовао практичар (видети параграф A70):

- (а) Значај рада тог стручњака у контексту ангажовања (видети такође параграфе A121-A122);
- (б) Природа питања на које се односи рад тог стручњака;
- (ц) Ризици од материјално погрешних исказа у питању на које се односи рад тог стручњака;
- (д) Знање и искуство практичара у погледу претходног рада који је обавио тај стручњак; и
- (е) Да ли тај стручњак подлеже политикама и процедурама контроле квалитета практичареве фирме (видети такође параграфе A123-A124).

Интегрисање рада стручњака којег је ангажовао практичар

A121. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање могу се спроводити на низу основних предметних питања која захтевају специјализоване вештине и знање изван оних које поседују партнер у ангажовању и други чланови тима на ангажовању и за која се користе резултати рада стручњака којег ангажује практичар. У неким случајевима, стручњак којег ангажује практичар ће бити консултован у циљу обезбеђивања савета о појединачном питању, али што је већи значај рада стручњака којег ангажује практичар у контексту ангажовања, већа је вероватноћа да ће тај стручњак радити као део мултидисциплинарног тима који се састоји из стручњака за конкретна питања и другог особља које ради на уверавању. Што више је рад стручњака интегрисан по природи, времену и обиму са општим радом тима, то је важнија ефективна двосмерна комуникација између стручњака којег ангажује практичар и другог особља које ради на уверавању. Ефективна двосмерна комуникација омогућава адекватно интегрисање рада стручњака са радом осталих који раде на ангажовању.

A122. Као што је напоменуто у параграфу A71, када треба да се користе резултати рада стручњака којег ангажује практичар, може бити прикладно спровести неке поступке који се захтевају параграфом 52 у фази прихватања или наставка ангажовања. Ово је нарочито случај када ће рад стручњака којег ангажује практичар бити у потпуности интегрисан са радом другог особља које ради на ангажовању и када ће се резултати рада стручњака којег ангажује практичар користити у раним фазама ангажовања, на пример, током почетног планирања и процене ризика.

Политике и процедуре контроле квалитета практичареве фирме

A123. Интерни стручњак којег ангажује практичар може бити партнер или особље, укључујући особље привремено запослено код практичара и стога подлеже политикама и процедурама за контролу квалитета фирме у складу са ISQC 1 или другим професионалним захтевима или захтевима у закону или регулативи који су макар једнако строги као ISQC 1. Алтернативно, интерни стручњак којег ангажује практичар може бити партнер или особље, укључујући привремено запослено особље фирме у мрежи, који може имати заједничке политике и процедуре за контролу квалитета са фирмом практичара. Екстерни стручњак којег ангажује практичар није члан тима на ангажовању и не подлеже политикама и процедурама за контролу квалитета у складу са ISQC 1.

A124. Тимови који раде на ангажовању могу да се ослоне на фирмин систем контроле квалитета, осим уколико информације које обезбеђује фирма или друге стране не сугеришу другачије. Обим овог ослањања ће варирати према околностима и могу утицати на природу, време и обим поступака практичара у погледу питања као што су:

- Компетенције и способности, преко програма запошљавања и обука.
- Процена од стране практичара објективности стручњака којег ангажује практичар. Интерни стручњаци које ангажује практичар подлежу релевантним етичким захтевима, укључујући оне који се односе на независност.
- Процена од стране практичара адекватности рада који обавља стручњак којег ангажује практичар. На пример, програми обуке фирме могу обезбеђивати интерним стручњацима које ангажује практичар одговарајуће разумевање међусобног односа њихове стручности са процесом прикупљања доказа. Ослањање на овакве обуке и друге процесе фирме, као што су протоколи за обухватање резултата рада стручњака којег ангажује практичар, може утицати на природу, време и обим поступака практичара за процену адекватности рада стручњака којег ангажује практичар.
- Поштовање регулаторних и законских захева, преко процеса надзора.
- Споразум са стручњаком којег ангажује практичар.

Овакво ослањање не смањује одговорност практичара за испуњавање захтева овог ISAE.

Компетенције, способности и објективност стручњака којег ангажује практичар (видети параграф 52 (а))

A125. Информације у погледу компетенција, способности и објективности стручњака којег ангажује практичар могу потицати из разних извора, као што су:

- Лично искуство са претходним радом тог стручњака.
- Разговори са тим стручњаком.
- Разговори са другим практичарима или другима који су упознати са радом стручњака.
- Упознатост са квалификацијама тог стручњака, његовим чланством у професионалном телу или професионалној асоцијацији, лиценцом за обављање праксе или другим формама екстерних признања.
- Објављени радови или књиге које је написао тај стручњак.
- Политике и процедуре за контролу квалитета фирме (видети такође параграфе A123-A124).

A126. Мада се од стручњака које ангажује практичар не захтева исти ниво знања као од практичара у вези са спровођењем свих аспеката ангажовања на уверавању, стручњаку којег ангажује практичар чији резултати рада се користе може бити неопходно довољно познавање релевантног ISAE које ће стручњаку омогућити да повеже додељени задатак са циљем ангажовања.

A127. Процена значаја претњи по основу објективности и да ли постоји потреба за заштитним мерама може зависити од улоге стручњака којег ангажује практичар и значај рада тог стручњака у контексту ангажовања. Могу постојати околности у којима заштитне мере не могу да сведу претње на прихватљиви ниво, на пример, ако је предложени стручњак којег ангажује практичар појединац који је имао значајну улогу у припреми информација о предметном питању.

A128. При процени објективности екстерног стручњака којег ангажује практичар, може бити релевантно:

- Испитати одговарајућу страну(е) о познатим интересима или односима које одговарајућа страна(е) има са екстерним стручњаком којег ангажује практичар, а који могу да утичу на објективност тог стручњака.
- Разговарати са тим стручњаком о применљивим заштитним мерама, укључујући професионалне захтеве који се примењују на тог стручњака, и проценити да ли су заштитне мере адекватне за свођење претњи на прихватљиви ниво. Интереси и односи који могу бити релевантни за разматрање са стручњаком којег ангажује практичар, обухватају:
 - Финансијске интересе.
 - Пословне и личне односе.
 - Пружање других услуга од стране стручњака, укључујући и од стране организације у случају када је скетерни стручњак организација.

У појединим случајевима, такође може бити прикладно да практичар прибави писану изјаву од екстерног стручњака којег ангажује практичар о евентуалним интересима или односима са одговарајућом страном (странама) са којима је стручњак упознат.

Стицање разумевања о области експертизе стручњака којег ангажује практичар (видети параграф 52(б))

A129. Поседовање довољно знања о области експертизе стручњака којег ангажује практичар омогућава практичару да:

(а) Се договори са стручњаком којег ангажује практичар око природе, делокруга и циљева рада тог стручњака за потребе практичара; и

(б) Процени адекватност тог рада за потребе практичара.

A130. Аспекти области стручњака којег ангажује практичар који су релевантни за практичарево разумевање могу обухватати:

- Да ли у оквиру области стручњака постоје специјализоване области које су релевантне за ангажовање.
- Да ли се примењују неки професионални или други стандарди и регулаторни или законски захтеви.
- Које претпоставке и методе, укључујући моделе, где је применљиво, користи стручњак којег ангажује практичар и да ли су општеприхваћени у оквиру области тог стручњака и адекватни у околностима ангажовања.
- Природу интерних и екстерних података или информација које користи стручњак којег је

ангажовао практичар.

Споразум са стручњаком којег је ангажовао практичар
(видети параграф 52(ц))

A131. Може бити прикладно да споразум практичара са стручњаком којег је ангажовао такође садржи питања као што су следећа:

- (а) Улоге и одговорности практичара и датог стручњака;
- (б) Природу, време и обим комуникације између практичара и тог стручњака, укључујући форму извештаја који тај стручак треба да обезбеди; и
- (ц) Потребу да стручњак којег ангажује практичар поштује захтеве у погледу поверљивости.

A132. Питања наведена у параграфу А124 могу утицати на ниво детаљности и формалности споразума између практичара и стручњака којег ангажује практичар, укључујући да ли је прикладно да споразум буде у писаној форми. Споразум између практичара и екстерног стручњака којег ангажује практичар често је у форми писма о ангажовању.

Процена адекватности рада стручњака којег ангажује практичар
(видети параграф 52(д))

A133. Следећа питања могу бити релевантна приликом процене адекватности рада стручњака којег ангажује практичар за потребе практичара:

- (а) Релевантност и основаност налаза или закључака тог стручњака и њихова доследност са другим доказима;
- (б) Уколико рад тог стручњака укључује примену значајних претпоставки и метода, релевантност и основаност тих претпоставки и метода у датим околностима; и
- (ц) Ако рад практичара укључује коришћење изворних података који су значајни за рад тог стручњака, релевантност, потпуност и тачност датих изворних података.

A134. Уколико практичар утврди да рад стручњака којег ангажује практичар није адекватан за потребе практичара, опције које су доступне практичару обухватају:

- (а) Договарање са тим стручњаком око природе и обима рада који ће обавити стручњак; или
- (б) Спровођење додатних поступака који су прикладни у датим околностима.

Рад који обавља други практичар, одговорна страна или стручњак

којег ангажује лице које врши мерење или процену или интерни ревизор (видети параграфе 53-55)

A 135. Иако су параграфи А120-А134 написани у контексту коришћења резултата рада који је обавио стручњак којег је ангажовао практичар, ово такође може да обезбеди корисно упутство у погледу коришћења рада који обавља други практичар, одговорна страна или стручњак којег ангажује лице које врши мерење или процену, или интерни ревизор.

Писане изјаве (видети параграф 56)

A136. Писана потврда усмених изјава смањује могућност неспоразума између практичара и одговорне стране(а). Лице(а) од којег практичар захтева писане изјаве обично ће бити члан вишег руководства или лица овлашћених за управљање у зависности од, на пример, управљачке структуре одговорне стране(а) која може да се разликује по правним системима и по ентитетима, одражавајући утицаје као што су различита културолошка и законска позадина и величина и карактеристике власништва.

A137. Друге захтеване писане изјаве могу обухватати следеће:

- Да ли одговарајућа страна(е) сматра да ефекти неисправљених погрешних исказа нису материјално значајни, појединачно или збирно, за информације о предметном питању. Кратак приказ оваквих ставки обично се укључује у или прилаже уз писану изјаву;
- Значајне претпоставке које су примењиване при доношењу материјално значајних процена су основане;
- Да је одговарајућа страна(е) саопштила практичару све недостатке у интерној контроли који су релевантни за ангажовање и који нису очигледно безначајни и неважни са којима је одговарајућа страна(е) упозната; и
- Када се одговорна страна(е) разликује од лица које врши мерење или процену, да одговорна страна прихвата одговорност за основно предметно питање.

A138. Изјаве одговарајуће стране(а) не могу заменити друге доказе за које би разумно могло да се очекује да ће бити доступни практичару. Иако писане изјаве обезбеђују неопходне доказе, оне не обезбеђују довољно доказа саме по себи о питањима о којима се баве. Такође, чињеница да је

практичар добио поуздане писане изјаве не утиче на природу или обим других доказа које практичар прибавља.

Захтеване писане изјаве нису обезбеђене или нису поуздане (видети параграф 60)

A139. Околности у којима практичар можда неће моћи да прибави захтеване писане изјаве обухватају, на пример, случајеве када:

- Одговорна страна уговара да трећа страна изврши релевантно мерење или процену и касније ангажује практичара да предузме ангажовање на основу којег се пружа уверавање о резултирајућим информацијама о предметном питању. У појединим оваквим случајевима, на пример када одговорна страна има сталну везу са лицем које врши мерење или процену или ради обезбеђивања писаних изјава, или одговорна страна може бити у позицији да обезбеди овакве изјаве ако одговорна страна има разумну основу да то учини, али, у другим случајевима, можда није тако.
- Циљни корисник ангажује практичара да предузме ангажовање на основу којег се пружа уверавање о јавно доступним информацијама али нема везу са одговорном страном каква је неопходна да би се обезбедило да страна одговори на захтев практичара за писаном изјавом.
- Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је предузето супротно жељама лица које врши мерење или процену. Ово може бити случај када, на пример, се ангажовање предузима по судском налогу, или од практичара јавног сектора закон или други надлежни орган захтева да предузме одређено ангажовање.

У оваквим или сличним околностима, практичар можда неће имати приступ доказима који су неопходни да подрже закључак практичара. Ако је то случај, примењује се параграф 66 овог ISAE.

Накнадни догађаји (видети параграф 61)

A140. Разматрање накнадних догађаја у неким ангажовањима на основу којих се пружа уверавање можда неће бити релевантно због природе основног предметног питања. На пример, када ангажовање захтева закључак о тачности статистичког извештаја у одређеној тачки у времену, догађаји који се дешавају између те тачке у времену и датума извештаја о уверавању, догађаји који се јављају између те тачке у времену и датума извештаја о уверавању можда неће утицати на закључак или захтевати обелодањивање у статистичком извештају или извештају о уверавању.

A141. Као што је наведено у параграфу 61, практичар нема одговорност за спровођење поступака у погледу информација о предметном питању, након датума извештаја практичара. Међутим, ако, након датума извештаја практичара, практичар постане упознат са чињеницом која би, да је практичару била позната на датум извештаја, могла да узрокује да практичар измени извештај, практичар ће можда морати да размотри питање са одговарајућом страном (странама) или да предузме мере по потреби у датим околностима.

Друге информације (видети параграф 62)

142. Додатне мере које могу бити прикладне ако практичар идентификује материјалну недоследност или постане упознат са материјално погрешним исказивањем чињеница, обухватају, на пример:

- Захтев да се одговорна страна(е) консултује са квалификованом трећом страном, као што је правни саветник одговарајуће стране(а).
- Прибављање правног савета о последицама различитих праваца деловања.
- Комуникација са трећим странама (на пример, регулаторним телом).
- Уздржавање од издавања извештаја о уверавању.
- Повлачење из ангажовања, у случајевима када је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи.
- Описивање материјалне недоследности у извештају о уверавању.

Опис применљивих критеријума (видети параграф 63)

A143. Опис применљивих критеријума информише циљне кориснике о оквиру на којем су засноване информације о предметном питању и нарочито је важан у случајевима када постоје значајне разлике између различитих критеријума у погледу начина на који одређена питања могу да се третирају у информацијама о предметном питању.

A144. Опис да су информације о предметном питању састављене у складу са одређеним применљивим критеријумима је прикладан само ако су информације о предметном питању у складу са свим релевантним захтевима тих применљивих критеријума који су ефективни.

A145. Опис применљивих критеријума који садржи непрецизне квалификујуће или ограничавајуће

речи (на пример, „информације о предметном питању су у значајној мери у складу са захтевима XYZ“) није адекватан опис будући да може кориснике довести у заблуду у погледу информација о предметном питању.

Формирање закључка о уверавању

Довољност и адекватност доказа (видети параграфе 12(i) и 64)

A146. Докази су неопходни како би подржали закључак практичара и извештај о уверавању. Они су кумулативне природе и пре свега се прибављају из поступака који су обављени током трајања ангажовања. Међутим, такође могу обухватати информације добијене из других извора као што су претходна ангажовања (под условом да је практичар утврдио да ли је дошло до промена од претходног ангажовања које могу утицати на текуће ангажовање) или из процедура контроле квалитета фирме за прихватање клијента и наставак односа. Докази могу потицати из извора унутар и изван одговорне стране(а). Такође, информације које могу да се користе као докази могу бити састављене од стране стручњака који је запослен или ангажован код одговарајуће стране(а). Докази се састоје из информација које подржавају и поткрепљују аспекте информација о предметном питању и информације које су у супротности са аспектима информација о предметном питању. Поред тога, у неким случајевима, одсуство информација (на пример, одбијање одговорне стране(а) да обезбеди захтевану изјаву) практичар користи и стога такође чини доказ. Већи део рада практичара на формирању закључка о уверавању састоји се из прибављања и процењивања доказа.

A147. Довољност и адекватност доказа су међусобно повезани. На количину доказа који су неопходни утичу ризици погрешног исказивања информација о предметном питању (што су већи ризици, биће потребно више доказа) као и квалитет оваквих доказа (што је већи квалитет, мање доказа ће бити неопходно). Прибављање више доказа, међутим, не може компензовати њихов лош квалитет.

A148. Адекватност је мерило квалитета доказа; то јест, њихове релевантности и поузданости о обезбеђивању подршке за закључак практичара. На поузданост доказа утиче њихов извор и природа, и зависе од појединачних околности под којима се прибављају. Могу да се формирају генерализације о поузданости различитих врста доказа; међутим, овакве генерализације су подложне значајним изузецима. Чак и када се докази прибављају из извора који су екстерни у односу на одговарајућу страну(е), могу постојати околности које би могле да утичу на њихову поузданост. На пример, докази који су прибављени из екстерног извора можда неће бити поуздани ако извор није информисан или објективан. Премда постоје изузеци, следеће генерализације о поузданости доказа могу бити корисне:

- Докази су поузданији када се прибављају из извора изван одговарајуће стране(а).
- Докази који се генеришу интерно су поузданији када су повезане контроле ефективне.
- Докази које је прибавио директно практичар (на пример, посматрањем примене контроле) су поузданији од доказа који су прибављени индиректно или путем закључивања (на пример, упит о примени одређене контроле).
- Докази су поузданији када постоје у документованом формату, било папирном, електронском или неком другом медију (на пример, записник који се води за време трајања састанка обично је поузданија од накнадног усменог препричавања датог разговора).

A149. Практичар обично стиче више уверавања из доследних доказа који су прибављени из различитих извора или различите природе, него из доказа који се разматрају појединачно. Поред тога, прибављање доказа из различитих извора или различите природе може указивати на то да појединачни доказ није поуздан. На пример, поткрепљујуће информације прибављене из извора који је независан од одговарајуће стране(а) могу повећати уверавање које практичар стиче из изјаве одговарајуће стране(а). Супротно томе, када докази који су прибављени из једног извора нису у складу са доказима који су прибављени из другог извора, практичар утврђује који додатни поступци су неопходни за решавање питања недоследности.

A150. У погледу прибављања довољно адекватних доказа, генерално је теже стећи уверавање о информацијама о предметном питању које обухватају одређени период, него о информацијама о предметном питању у одређеном временском тренутку. Поред тога, закључци пружени о процесима обично су ограничени на период који обухвата ангажовање; практичар не обезбеђује закључак о томе да ли ће процес наставити да функционише на назначени начин у будућности.

A151. Да ли је прибављено довољно одговарајућих доказа на којима ће се заснивати закључак практичара, питање је професионалног просуђивања.

A152. У неким околностима, практичар можда није прибавио довољне или адекватне доказе које је очекивао да ће прибавити путем планираних поступака. У оваквим околностима, практичар сматра да докази које је прибавио из спроведених поступака нису довољни и прикладни да би му омогућили да формира закључак о информацијама о предметном питању. Практичар може:

- Проширити обављени рад; или
- Спровести друге поступке за које практичар сматра да су неопходни у датим околностима.

У случајевима када ништа од наведеног није применљиво у околностима, практичар неће моћи да прибави довољно адекватних доказа да би могао да формира закључак. Ова ситуација може да настане чак и када практичар није постао упознат са питањем (питањима) које узрокује да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне, као што је наведено у параграфу 49L.

Процена довољности и прикладности доказа (видети параграф 65)

A153. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је кумулативан и итеративни процес. Док практичар спроводи планиране поступке, прибављени докази могу узроковати да практичар промени природу, време и обим других планираних поступака. Практичар може постати упознат са информацијама које се значајно разликују од очекиваних и на основу којих су засновани планирани поступци. На пример:

- Обим погрешних исказа које практичар идентификује може да измени професионални суд практичара о поузданости одређених извора информација.
- Практичар може постати упознат са раскорацима у релевантним информацијама, или недоследним или недостајућим доказима.
- Ако су аналитички поступци спроведени пред крај ангажовања, резултати ових поступака могу указивати на претходно непризнати ризик од материјално погрешног исказа.

У оваквим околностима, практичар ће можда морати поново да процени планиране поступке.

A154. На професионално просуђивање практичара о томе из чега се састоји довољно адекватних доказа могу утицати фактори као што су следећи:

- Значај потенцијалних погрешних приказа и вероватноћа да имају материјални ефекат, појединачно или збирно са другим потенцијалним погрешним исказима, на информације о предметном питању.
- Ефективност која је стечена током претходних ангажовања на уверавању у погледу сличних потенцијалних погрешних исказа.
- Резултати спроведених поступака, укључујући да ли су оваквим поступцима идентификовани назначени погрешни искази.
- Извор и поузданост расположивих информација.
- Убедљивост доказа.
- Разумевање одговарајуће стране(а) и њеног окружења.

Ограничења делокруга (видети параграфе 26, 66)

A155. Ограничење делокруга може да настане услед:

(а) Околности изван контроле одговарајуће стране(а). На пример, документација за коју практичар сматра да је неопходно испитати можда је случајно уништена.

(б) Околности које се односе на природу или време рада практичара. На пример, физички процес за који практичар сматра да је неопходно да се посматра можда се догодио пре ангажовања практичара; или

(ц) Ограничења која практичару намеће одговорна страна, лице које врши мерење или процену, или страна која ангажује практичара, која, на пример, могу спречити практичара у спровођењу поступка за који практичар сматра да је неопходан у датим околностима. Ограничења ове врсте могу имати друге импликације на ангажовање, као на пример код практичаревог разматрања ризика ангажовања и прихватања и наставка ангажовања.

A156. Немогућност спровођења одређеног поступка не представља ограничење делокруга ако практичар може да прибави довољно доказа спровођењем алтернативних поступака.

A157. Поступци који су спроведени у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање су, по дефиницији, ограничени у поређењу са оним који су неопходни у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Ограничења за која се зна да постоје пре прихватања ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена представљају релевантна разматрања приликом установљавања да ли су присутни услови за ангажовање на основу којег се пружа

уверавање, конкретно, да ли ангажовање испољава карактеристику приступа доказима (видети параграф 24(б)(iv) и рационалну улогу (видети параграф 24(б)(vi). Ако је одговарајућа страна(е) наметнула додатно ограничење након што је ангажовање на основу којег се пружа уверавање прихваћено, може бити прикладно повући се из ангажовања, у случајевима где је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи.

Припремање извештаја о уверавању

Формирање извештаја на основу којег се пружа уверавање

(видети параграф 67-68)

A158. Усне и друге форме изражавања закључака, уколико нису подржане писаним извештајем, могу проузроковати неспоразуме. Због овога, практичар не извештава усменим путем или помоћу разних симбола, уколико не постоји и коначан извештај у писаној форми која подржава презентацију закључака усменим путем или помоћу одређених симбола. На пример, уколико се користи интернет, одређени симбол може бити повезан са извештајем у писаној форми.

A159. Овим стандардом ISAE се не захтева стандардизована форма извештаја за сва ангажовања на уверавање. Уместо тога, идентификују се основни елементи које извештај о уверавању треба да садржи. Извештаји се прилагођавају околностима специфичног ангажовања. Ради бољег разумевања и читљивости извештаја, практичар може користити наслове, нумерисање пасуса, типографске ознаке, нпр. масан (болд) текст, и друга означавања.

A160. Практичар може изабрати “дугу форму” или “кратку форму” како би се циљним корисницима обезбедило адекватно информисање. “Кратка форма” извештаја обично укључује само основне елементе. “Дуга форма” извештаја укључује друге информације и објашњења који немају за циљ да утичу на закључак практичара. Поред основних елемената, „дуга форма“ извештаја може садржати и детаљан опис услова ангажовања, коришћене критеријуме, налазе у вези одређених аспеката ангажовања, детаље о квалификацијама и искуству практичара и других лица која учествују у ангажовању, обелодањивање нивоа материјалности и, у неким случајевим, препоруке. Практичару може бити корисно да размотри значај обезбеђивања оваквих информација за потребе у погледу информација циљних корисника. Као што се захтева параграфом 68, додатне информације су јасно одвојене од закључка практичара и формулисане су тако да се јасно наглашава да не утичу на закључке практичара.

Садржај извештаја о уверавању

Наслов (видети параграф 69 (а))

A161. Одговарајући наслов помаже да се идентификује природа извештаја о уверавању, и да се овај извештај разликује од извештаја који су издала друга лица која нису обавезна да се придржавају истих етичких захтева као и практичар.

Адресат (коме је упућен извештај)

(видети параграф 69(б))

A162. Адресат представља страну или стране којима је извештај упућен. Извештај о уверавању обично је упућен страни која ангажује практичара, али у неким случајевима, могу постојати и други циљни корисници.

Информације о предметном питању и основно предметно питање

(видети параграф 69(ц))

A163. Идентификација и опис информација о предметном питању, и уколико је прикладно, идентификација и опис основног предметног питања, могу обухватати на пример,:

- Временски тренутак или период на који се односе процене или мерења основног предметног питања;
- Уколико је применљиво, назив одговорне стране или делова одговорне стране на које се односи основно предметно питање.
 - Објашњење карактеристика основног предметног питања или информација о предметном питању, којих циљни корисници треба да буду свесни, као и могућег утицаја ових карактеристика на ниво прецизности процена или мерења предметног питања према утврђеним критеријумима, или утицаја на убедљивост доступних доказа. На пример:
 - Степен у коме су информације о предметном питању квантитативне односно квалитативне, објективне односно субјективне, или се односе на претходне односно пројектоване периоде;
 - Промене основног предметног питања или других околности ангажовања које утичу на

упоредивост информација о предметном питању из различитих периода.

Применљиви критеријуми (видети параграф 69(д))

A164. У извештају о уверавању се утврђују критеријуми примењени за процену и мерење основног предметног питања, тако да циљни корисници могу да схвате основу за закључке практичара. Критеријуми могу бити наведени у извештају о уверавању или може бити наведена референца уколико су садржани у информацијама о предметном питању или су на други начин лако доступни циљним корисницима. У датим околностима може бити релевантно обелоданити:

- Извор применљивих критеријума, као и информацију да ли су критеријуми садржани у законима и прописима, или објављени од надлежних и признатих стручних тела применом транспарентног поступка одобравања, односно да ли су у контексту основног предметног питања то већ установљени критеријуми (и уколико нису, наводи се због чега се сматрају одговарајућим);
- Коришћене методе мерења или процене, уколико применљиви критеријуми дозвољавају избор између више метода;
- Значајна тумачења примене критеријума у околностима ангажовања; и
- Да ли је било неких измена метода мерења или процене који су коришћени;

Инхерентна ограничења (видети параграф 69(е))

A165. Док се у појединим случајевима може очекивати да корисници извештаја правилно разумеју инхерентна ограничења, у другим случајевима је прикладно да се дају јасни наводи у извештају о уверавању. На пример, у извештају на основу којег се пружа уверавање у вези са ефикасношћу интерне контроле, може бити прикладно да се наведе да раније процене ефикасности интерне контроле нису релевантне за будући период, услед ризика да због промењених услова, интерне контроле неће бити одговарајуће или неће бити у складу са одговарајућим политикама и процедурама.

Одређена сврха (видети параграф 69(ф))

A166. У појединим случајевима, применљиви критеријуми који су коришћени за мерење или процену основног предметног питања могу да се осмисле за одређену сврху. На пример, регулаторно тело може захтевати од одређених ентитета користе одређене применљиве критеријуме који су осмишљени за регулаторне сврхе. Да би се избегли неспоразуми, практичар у извештавању о уверавању скреће пажњу читаоцима на ову чињеницу и да, стога, информације о предметном питању, можда неће бити прикладне за неку другу сврху.

A167. Поред скретања пажње које се захтева параграфом 69(ф)), практичар може сматрати да је неопходно да укаже да је извештај о уверавању намењен само одређеним корисницима. У зависности од околности ангажовања, на пример, закона или прописа одређеног законског система, ово може да се постигне ограничавањем дистрибуције или употребе извештаја о уверавању. Иако извештај о уверавању може бити ограничен на овај начин, одсуство ограничења у погледу одређеног корисника или сврхе само по себи не указује на то да практичар има законску обавезу у погледу тог корисника или за ту сврху. Питање да ли постоји законска обавеза зависиће од законских околности сваког случаја и релевантног правног система.

Релативне одговорности (видети параграф 69(г))

A168. Идентификовањем релативних одговорности циљни корисници се информишу да одговорна страна сноси одговорност у вези са основним предметним питањем, да је лице које врши мерење или процену одговорно за мерење или процену основног предметног питања према применљивим критеријумима и да је улога практичара да независно изрази закључак у вези са информацијама о предметном питању.

Спровођење ангажовања у складу са ISAE 3000 (ревидиран) и специфичним ISAE за одређено предметно питање (видети параграф 69(х))

A169. Када се специфични ISAE који је релевантан за одређено предметно питање примењује само на део информација о предметном питању, може бити прикладно да се наведу и тај специфични ISAE и овај ISAE.

A170. Изјава која садржи непрецизне квалификујуће или ограничавајуће речи (на пример, „ангажовање је спроведено путем референци на ISAE 3000“) може кориснике извештаја о уверавању довести у заблуду.

A171. Следећи пример је илустрација изјаве у извештају о уверавању у погледу применљивости

захтева контроле квалитета:

Фирма примењује Међународни стандард контроле квалитета 1, и сходно томе, одржава свеобухватни систем контроле квалитета укључујући документоване политике и процедуре у погледу усклађености са етичким захтевима, професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима.

Усклађеност са захтевом независности и другим етичким захтевима

(видети параграф 69(j))

A172. Следећи пример је илустрација изјаве у извештају о уверавању у погледу усклађености са етичким захтевима:

Усклађени смо са захтевом независности и другим етичким захтевима *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* који је објавио Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође, којим се установљају суштински принципи интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

Кратак преглед извршеног рада

(видети параграф А6, 69(к))

A173. Кратким прегледом извршеног рада се циљним корисницима омогућава боље разумевање закључка практичара. За велики број ангажовања на основу којих се пружа уверавање, у теорији су могуће бесконачне варијације процедура. У пракси, међутим, њих је тешко саопштити јасно и недвосмислено. Друга меродавна саопштења која је објавио Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања могу бити корисна практичарима приликом састављања кратког прегледа.

A174. Када ниједан специфични ISAE не обезбеђује упутство о процедурама за одређено предметно питање, кратак преглед може да садржи детаљнији опис извршеног рада. Може бити прикладно да се у кратки преглед укључи извештај да је извршени рад садржао процену адекватности применљивих критеријума.

A175. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена кратак преглед извршеног рада обично је детаљнији од прегледа за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и идентификују се ограничења природе, времена и обима поступака. Разлог је у томе што је схватање природе, времена и обима извршених поступака од кључног значаја за разумевање закључка који је изражен у форми којом се преноси да ли је, на бази спроведених поступака, практичар постао упознат са материјално значајним питањем (питањима) које узрокује да практичар сматра да су информације о предметном питању материјално погрешне. Такође мође бити прикладно да се у кратком прегледу извршеног рада укаже на одређене поступке који нису спроведени, а уобичајени су за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери. Међутим, потпуно идентификовање свих таквих поступака можда неће бити могуће зато што је захтевано разумевање практичара и разматрање ризика по основу ангажовања мање него код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

A176. Фактори које треба размотрити при утврђивању нивоа детаљности који треба обезбедити у кратком прегледу извршеног рада могу да обухватају:

- Околности које су специфичне за ентитет (на пример, различита природа активности ентитета у поређењу са онима које су уобичајене у датом сектору.)
- Специфичне околности ангажовања које утичу на природу и обим спроведених поступака.
- Очекивања циљних корисника у погледу нивоа детаљности који треба да буде обезбеђен у извештају, на бази тржишне праксе, или применљивих закона или прописа.

A177. Важно је да кратки преглед буде написан објективно чиме се омогућава циљним корисницима да разумеју извршени рад као основу за закључак практичара. У већини случајева, ово неће обухватати детаље целог плана рада, али са друге стране је важно да не буде толико сажет да постане нејасан, нити да буде написан тако да има пренаглашавања или украшавања чињеница.

Закључак практичара (видети параграфе 12(a)(i)(a), 69(л))

A178. Примери закључака који су изражени у адекватној форми за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери обухватају:

- Када се изражава у погледу основног предметног питања и применљивих критеријума, “По нашем мишљењу, ентитет је, по свим материјално значајним аспектима, усклађен са законом XYZ”,
- Када се изражава у погледу информација о предметном питању и применљивим критеријумима, “По нашем мишљењу, прогноза финансијске успешности ентитета је адекватно састављена, по свим материјално значајним аспектима, на бази критеријума XYZ”, или Када се изражава у погледу тврдње одговарајуће стране, „По нашем мишљењу, тврдња [одговарајућа страна] да је ентитет усклађен са

законом XYZ, је, по свим материјално значајним аспектима, истинито приказана“, или „По нашем мишљењу, тврдња [одговарајућа страна] да су кључни показатељи перформанси презентовани у складу са критеријумима XYZ, је, по свим материјално значајним аспектима, истинито приказана.“ А 179. Може бити прикладно информисати циљне кориснике о контексту у којем закључак практичара треба да се тумачи када извештај на основу којег се пружа уверавање садржи објашњење одређених карактеристика основног предметног питања са којима циљни корисници треба да буду упознати. Закључак практичара може, на пример, да садржи овакав текст: „Овај закључак је формиран на бази питања која су приказана на другом месту у овом независном извештају о уверавању.“

A180. Примери закључака изражени у форми која је адекватна за ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена обухватају:

- Када се изражава у погледу основног предметног питања и применљивих критеријума, „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили ништа што би могло да узрокује да сматрамо да [ентитет] није у складу, по свим материјално значајним аспектима, са законом XYZ“.
- Када се изражава у погледу информација о предметном питању и применљивих критеријума, „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили материјално значајне измене које би требало извршити у процени кључних показатеља перформанси да би они били у складу са критеријумима XYZ“.
- Када се изражава у погледу тврдње одговорне стране, „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили ништа што би узроковало да сматрамо да тврдња [одговорна страна] да је [ентитет] усклађен са законом XYZ није, по свим материјално значајним аспектима, истинито приказана“.

A181. Облици изражавања који могу бити корисни за основна претметна питања обухватају, на пример, један или комбинацију следећих:

- За нагажовања на усклађености – „у складу са“ или „усаглашен са“.
- За ангажовања у којима применљиви критеријуми описују процес или методологију за састављање или презентацију информација о претметном питању – „адекватно састављени“.
- За ангажовања у којима су принципи истинитог приказивања садржани у применљивим критеријумима – „истинито приказани“.

A182. Укључивање наслова изнад параграфа који садрже модификоване закључке, и питање(а) које узрокује модификацију, помаже бољем разумевању извештаја практичара. Примери адекватног наслова обухватају „Квалификовани закључак“, „Негативни закључак“ или „Уздржавање од изражавања закључка“ и „Основа за квалификовани закључак“, „Основа за негативан закључак“ по потреби.

Потпис практичара (видети параграф 69(м))

A183. Потпис практичара је или у име фирме практичара, лично име појединачног практичара или оба, као што је прикладно у одређеном законском систему. Поред потписа практичара, у одређеним законским системима, од практичара се може захтевати да напише изјаву у извештају практичара о професионалним звањима и признањима од стране одговарајућег тела које издаје лиценце у том правном систему.

Датум (видети параграф 69(н))

A184. Укључивањем датума извештаја о уверавању корисници се информишу да је практичар узимао у обзир догађаје настале до тог датума и њихов утицај на информације о предметном питању и на извештај о уверавању.

Референце на стручњака којег ангажује практичар у извештају о уверавању (видети параграф 70)

A185. У појединим случајевима, закон и прописи могу захтевати референцу на рад стручњака којег је ангажовао практичар у извештају о уверавању, на пример, за сврхе транспарентности у јавном сектору. Такође може бити прикладно у другим околностима, на пример, да се објасни природа модификације закључка практичара, или у случајевима када је рад стручњака саставни део налаза који су укључени у „дугу форму“ извештаја.

A186. Поред тога, практичар има искључиву одговорност за изражени закључак, и та одговорност није смањена када практичар користи резултате стручњака којег је ангажовао. Стога је важно, ако извештај о уверавању садржи референцу на стручњака којег је ангажовао практичар, да текст таквог

извештаја не имплицира да је одговорност практичара за изражени закључак смањена због ангажовања тог стручњака.

A187. Генеричка референца у дугој форми извештаја да је ангажовање спровело адекватно квалификовано особље укључујући стручњаке за предметно питање и специјалисте за уверавање, вероватно се неће погрешно протумачити као смањена одговорност. Вероватноћа погрешног тумачења је већа, међутим, у случају кратке форме извештаја, у којој може да се презентује минимум контекстуалних информација или када се стручњак којег ангажује практичар наводи по имену. Стога, у оваквим случајевима, може бити неопходан додатни текст како би се спречило да извештај о уверавању имплицира да је практичарева одговорност за изражени закључак смањена због ангажовања стручњака.

Немодификовани и модификовани закључци

(видети параграфе 74-77, Прилог)

A188. Израз „свеобухватни“ описује ефекте погрешних исказа на информације о предметном питању или могуће ефекте погрешних исказа на информације о предметном питању, ако их има, који нису откривени услед немогућности прибављања адекватних доказа. Свеобухватни ефекти на информације о конкретном питању су они који, према професионалном просуђивању практичара:

(а) Нису ограничени на одређене аспекте информација о предметном питању;

(б) Ако су ограничене, представљају или би могле да представљају значајан део информација о предметном питању; или

(ц) У погледу обелодањивања, од суштинског су значаја за разумевање информација о предметном питању од стране циљних корисника.

A189. Природа питања, и практичарев суд о свеобухватности ефеката или могућих ефеката на информације о предметном питању, утичу на врсту закључка који ће бити изражен.

A190. Примери квалификованог закључка, негативног закључка и уздржавања од изражавања закључка су:

- Квалификовани закључак (пример за ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена са материјално погрешним исказом) – „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, осим ефекта питања описаног у одељку Основа за квалификовани закључак нашег извештаја, нисмо уочили ништа што би узроковало да сматрамо да тврдња [одговарајуће стране] не приказује истинито, по свим материјално значајним аспектима, усклађеност ентитета са законом XYZ.“

- Негативни закључак (пример за материјални и свеобухватни погрешни исказ за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена) – „Због значаја питања које је описано у одељку Основа за негативни закључак нашег извештаја, тврдња [одговарајуће стране] не приказује истинито усклађеност ентитета са законом XYZ“.

- Уздржавање од изражавања закључка (пример за материјално и свеобухватно ограничење делокруга за ангажовања на уверавању у разумној мери и у ограниченом степену) – „Због значаја питања које је описано у одељку Основа за уздржавање од изражавања закључка нашег извештаја, нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних доказа да формирамо закључак о тврдњи [одговарајуће стране]. Сходно томе, нећемо изразити закључак о овој тврдњи.“

A191. У појединим случајевима, лице које врши мерење или процену може идентификовати и адекватно описати да су информације о предметном питању материјално погрешно исказане. На пример, у ангажовању на основу којег се пружа уверавање, лице које врши мерење или процену може тачно да опише све примере неусклађености. У оваквим околностима, параграф 76 захтева да практичар скрене пажњу циљним корисницима на опис материјално значајног погрешног исказа, било изражавањем квалификованог закључка или негативног закључка, или изражавањем закључка без квалификације али уз наглашавање питања путем посебне референце на то питање у извештају о уверавању.

Остале одговорности у вези са комуникацијом

(видети параграф 78)

A192. Питања која могу бити прикладна за комуникацију са одговорном страном, лицем које врши мерење или процену, страном која ангажује практичара или другима, обухватају криминалне радње, сумње на криминалну радњу и пристрасност приликом припреме информација о предметном питању.

Документација (видети параграфе 79-83)

A193. Документација обухвата евиденцију образложења практичара о свим значајним питањима која захтевају професионално просуђивање и повезане закључке. Када постоје тешка питања принципа или професионалног просуђивања, документација која садржи све релевантне чињенице које су биле познате практичару у тренутку доношења закључка могу помоћи у доказивању знања практичара.

A194. Није неопходно нити изводљиво документовати свако размотрено питање или суд који је донет током ангажовања. Такође, није неопходно да практичар документује засебно (као на пример у контролној листи) усклађеност са питањима за која је доказана усклађеност путем докумената који су укључени у досије ангажовања. Слично томе, практичар не мора да укључује у досије ангажовања нацрте радних папира који су замењени новим, напомене које одржавају непотпуна или прелиминарна размишљања, претходне копије докумената који су исправљани због штампарских или других грешака и дупликата докумената.

A195. Приликом примене професионалног просуђивања на процену обима документације коју треба припремити и задржавати, практичар може да сматра да је неопходно да обезбеди разумевање о извршеном раду и о основи основних одлука које су донете (али не детаљне аспекте ангажовања) другом практичару који нема претходног искуства са ангажовањем. Тај други практичар може само бити у могућности да стекне разумевање о детаљним аспектима ангажовања путем разговора о њима са практичарем који је припремио документацију.

A196. Документација може обухватати евиденцију, на пример:

- Идентификујућих карактеристика одређених ставки или питања које су тестиране;
- Лица које је извршило рад на ангажовању и датум када је тај рад извршен;
- Лица које је извршило преглед обављеног рада на ангажовању и датум и обим тог прегледа; и
- Разматрања значајних питања са одговорном страном (странама) и другима, укључујући природу значајних разматраних питања и када и са ким су разговори обављени.

A197. Документација може обухватати извештај о, на пример:

- Питањима која су идентификована у погледу усклађености са релевантним етичким захтевима и начин на који су решена.
- Закључцима о усклађености са захтевима независности који се примењују на ангажовање и релевантним разматрањима са фирмом која подржавају ове закључке.
- Закључцима који су донети у погледу прихватања и наставка сарадње са клијентима и ангажовања на уверавању.
- Природи и делокругу, као и закључцима који су резултат консултација предузетих током трајања ангажовања.

Комплектирање коначног досијеа ангажовања

A198. ISQC 1 (или други професионални захтеви или захтеви у закону или прописима који су барем једнако строги као ISQC 1) захтева од фирми да успоставе политике и процедуре за благовремено комплектирање досијеа ангажовања. Одговарајуће временско ограничење у оквиру којег треба комплетирати састављање коначног досијеа ангажовања је обично највише 60 дана од датума извештаја о уверавању.

A199. Комплектирање коначног досијеа ангажовања након датума извештаја о уверавању је административни процес који не обухвата спровођење нових поступака или изођење нових закључака. Међутим, могуће је унети измене у документацију током процеса коначног комплектирања уколико су административне природе. Примери оваквих измена обухватају:

- Брисање или одбацивање документације која је замењена накнадном.
- Сортирање, разврставање и унакрсно референцирање радних папира.
- Потписивање контролних листа које се односе на завршетак процеса састављања досијеа.
- Документовање доказа које је практичар прибавио, о којима је разговарао и постигао сагласност са релевантним члановима тима на ангажовању пре датума извештаја о уверавању.

A200. ISQC 1 (или национални захтеви који су барем једнако строги као ISQC 1) захтева од фирми да установе политике и процедуре за чување документације о ангажовању. Период чувања за ангажовања на основу којих се пружа уверавање обично није краћи од пет година од датума извештаја о уверавању.

информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге

¹⁵RS 4400, Ангажовања на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама и ISRS 4410, Ангажовања на компилацији

¹⁶вај ISAE садржи захтеве и примену и друга објашњења који су специфични за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена базирано на тврдњама. Овај ISAE такође може да се примењује на директна ангажовања на основу којих се пружа разумно и уверавање ограниченог степена, прилагођен и допуњен по потреби у околностима ангажовања.

¹⁷одекс IESBA, параграф 210.6

¹⁸SQC 1, параграф 26

¹⁹SQC 1, параграф 33

²⁰SQC 1, параграф 45

²¹SQC 1, параграф A54

²²SQC 1, параграф 47

²³SQC 1, параграф A61