

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ (ISAE) 3402
ИЗВЕШТАЈ О УВЕРАВАЊУ**

У ПОГЛЕДУ КОНТРОЛА У УСЛУЖНОЈ ОРГАНИЗАЦИЈИ

(Стандард важи за извештаје ревизора услужне организације којима се пружа уверавање за периоде који се завршавају 15. јуна 2011. године или касније)

САДРЖАЈ

Параграфи

Увод

Делокруг овог стандарда	1–6	
Датум ступања на снагу	7	
Циљеви	8	
Дефиниције	9	
Захтеви		
ISAE 3000	10	
Етички захтеви	11	
Руководиоци и лица овлашћена за управљање		12
Прихватање и наставак сарадње	13–14	
Процена примерености критеријума	15–18	
Материјалност	19	
Разумевање система услужне организације		20
Прибављање доказа у вези са описом	21–22	
Прибављање доказа о осмишљености контрола		23
Прибављање доказа у вези са ефективном применом контрола		24–29
Рад функције интерне ревизије	30–37	
Писане изјаве	38–40	
Остале информације	41–42	
Накнадни догађаји	43–44	
Документација	45–52	
Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање	53–55	
Остале одговорности које се тичу комуникације		56

Примена и друга објашњења

Делокруг овог стандарда	A1–A2	
Дефиниције	A3–A4	
Етички захтеви	A5	
Руководство и лица овлашћена за управљање		A6
Прихватање и наставак сарадње		A7–A12
Процена адекватности критеријума		A13–A15
Материјалност	A16–A18	
Разумевања система услужне организације		A19–A20
Прибављање доказа у вези са описом	A21–A24	
Прибављање доказа о осмишљености контрола		A25–A27
Прибављање доказа у вези са ефективном применом контрола		A28–A36
Рад функције интерне ревизије	A37–A41	
Писане изјаве	A42–A43	
Остале информације	A44–A45	
Документација	A46	
Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање	A47–A52	
Остале одговорности које се тичу комуникације		A53
Прилог 1: Примери изјава услужних организација		

Прилог 2: Илустрација извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање

Прилог 3: Илустрације модификованих извештаја ревизора услужне организације

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3402 треба тумачити у контексту "Предговора Међународним стандардима и саопштењима контроле квалитета, ревизије, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга", којим се успоставља надлежност ISAE.

Увод

Делокруг овог стандарда

1. Овај Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) се бави ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, а која спроводи професионални рачуновођа у јавној пракси у циљу пружања извештаја за потребе ентитета корисника и њихових ревизора, који се тиче контрола у услужној организацији која пружа услуге ентитетима корисницима, и који ће вероватно бити релевантан за интерну контролу ентитета корисника пошто је повезан са финансијским извештавањем. Овај стандард допуњава ISA 402 будући да извештај израђен у складу са овим ISAE може да пружи адекватан доказ у складу са ISA 402. (видети параграф A1)

2. Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање (Оквир уверавања) наводи да ангажовање на основу ког се пружа уверавање може да буде ангажовање којим се пружа "разумно уверавање" или "ограничено уверавање", те да ангажовање којим се пружа уверавање може да буде "ангажовање на потврђивању" и "директно ангажовање". Овај стандард се бави искључиво ангажовањима на потврђивању којима се изражава разумно уверавање.

3. Овај стандард се примењује само када услужна организација има одговорност или је на неки други начин у стању да да изјаву у вези са адекватном осмишљеношћу контрола. Овај стандард се на бави ангажовањима којима се пружа уверавање:

(а) само у циљу извештавања да ли контроле у услужној организацији функционишу како је описано; или

(б) у циљу извештавања о услужним контролама у услужној организацији различитим од оних које се односе на услугу која је вероватно релевантна за интерну контролу корисника зато што се односи на финансијско извештавање (на, пример, контроле које имају утицај на производњу или контролу квалитета у ентитету).

Овај стандард, међутим, пружа одређене смернице и за таква ангажовања спроведена у складу са ISAE 3000. (видети параграф A2)

4. Поред извештаја о уверавању у вези, ревизор услужне организације такође може да буде ангажован на изради следећих врста извештаја којима се не бави овај стандард:

(а) Извештај о трансакцијама ентитета корисника или салдима рачуна у евиденцији коју води услужна организација, или

(б) Извештај о договореним поступцима које се тичу контрола у услужној организацији.

Однос према ISAE 3000 (ревидиран), осталим професионалним стандардима, саопштењима и осталим захтевима

5. Од ревизора се захтева усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) и овим стандардом приликом извођења ангажовања на уверавању о контролама услужне организације. Овај стандард допуњава али не замењује стандард ISAE 3000 (ревидиран) и представља проширење примене стандарда ISA 3000 (ревидиран) за примену у ангажовањима на основу којих се пружа разумно уверавање у погледу контрола у услужној организацији.

6. Усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) захтева, између осталог усклађеност са Деловима А и Б Етичког кодекса за професионалне рачуновође који објављује Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође и у вези са ангажовањем на пружању уверавања или испуњавања других професионалних захтева или захтева које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги. Такође се захтева да партнер у ангажовању буде запослен у фирми која примењује ISQC 1 или професионалне захтеве, или захтеве које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као ISQC1.

Датум ступања на снагу

7. Овај стандард је на снази за извештаје ревизора услужне организације којима се пружа уверавање за периоде који се завршавају 15. јуна 2011. године или касније.

Циљеви

8. Циљеви ревизора услужне организације су:

(а) да стекне разумно уверавање, по свим материјално значајним аспектима, на основу одговарајућих критеријума:

(i) Да ли опис система услужне организације (који је дала сама организација) истинито и објективно представља систем који је осмишљен и имплементиран током одређеног периода (или у случају извештаја типа 1, на одређени датум);

(ii) Да ли су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације адекватно осмишљене током одређеног периода (или у случају извештаја типа 1, на одређени датум);

(iii) Да ли су, када су укључене у обим ангажовања, контроле оперативно ефективне за сврхе пружања разумног уверавања да су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације остварени током одређеног периода.

(б) Да извести о питањима наведеним у тачки (а), у складу са налазима ревизора услужне организације.

Дефиниције

9. У овом стандарду, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Метод исечка – Метод обраде услуга које пружа услужна организација – подизвођач, када опис система услужне организације укључује и природу услуга које пружа услужна организација – подизвођач, али када су релевантни контролни циљеви и повезане контроле тог подизвођача искључене из описа система услужне организације и из обима ангажовања ревизора услужне организације. Опис система услужне организације (који је дала сама организација) и обим ангажовања ревизора услужне организације укључују контроле у услужној организацији којима се прати ефективност контрола у подизвођачу, које могу да укључују и преглед извештаја услужне организације који се тиче уверавања о контролама у услужној организацији-подизвођачу.

(б) Допунске контроле у ентитетима корисницима – Контроле за које организација која пружа услуге претпоставља да ће бити уведене у примену од стране ентитета корисника и које се идентификују у опису система уколико је то неопходно да би се остварили циљеви примене контрола.

(ц) Контролни циљ – Циљ или сврха одређеног аспекта контрола. Контролни циљеви се односе на ризике које контроле треба да ублаже.

(д) Контроле у услужној организацији – Контроле над остварењем контролног циља који је обухваћен извештајем ревизора услужне организације којим се пружа уверавање. (видети параграф А3)

(е) Контроле у услужној организацији подизвођачу – Контроле у услужној организацији подизвођачу којима се пружа разумно уверавање о испуњавању контролног циља.

(ф) Критеријуми – Критеријуми су стандардне вредности (репери) који се користе за евалуацију или одмеравање предмета испитивања и укључују „Применљиви критеријуми“ су критеријуми који се примењују за конкретно ангажовање

(г) Метод укључивања – Метод обраде услуга које пружа услужна организација подизвођач, где опис система услужне организације садржи и природу услуга које пружа та организација, а релевантни контролни циљеви тог подизвођача и повезане контроле су укључене у опис система услужне организације и у обим ангажовања ревизора услужне организације. (Видети параграф А4)

(х) Функција интерне ревизије – Функција у оквиру ентитета која врши активности уверавања и консултовања осмишљене у циљу процењивања и унапређивања ефективности процеса управљања ентитетом, управљања ризиком и интерне контроле.

(i) Интерни ревизори – Појединци који обављају активности које чине функцију интерне ревизије. Интерни ревизори могу да буду део одељења интерне ревизије или сектора који има еквивалентну функцију.

(j) Извештај о опису и осмишљености контрола у услужној организацији (који се у овом стандарду назива „извештај типа 1“) – Извештај који садржи:

(i) Опис система услужне организације (израђен од стране саме организације);

(ii) Писану изјаву услужне организације да, по свим материјално значајним аспектима и на основу одговарајућих критеријума:

а. Опис истинито и објективно представља систем услужне организације онако како је осмишљен и како се примењивао на одређени датум;

б. су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације, биле адекватно осмишљене на одређени датум; и

(iii) Извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање којим се изражава закључак о разумном уверавању о питањима наведеним у (ii)а–б. изнад.

(к) Извештај о опису, осмишљености и оперативној ефективности контрола у услужној организацији (који се у овом стандарду назива „извештај типа 2“) – Извештај који садржи:

(i) Опис система услужне организације (израђен од стране саме организације);

(ii) Писану изјаву услужне организације да, по свим материјално значајним аспектима и на основу одговарајућих критеријума:

а. Опис истинито и објективно представља систем услужне организације онако како је осмишљен и како се примењивао током одређеног периода;

б. су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације, биле адекватно осмишљене током одређеног периода; и

ц. су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације, биле у ефективној примени током одређеног периода; и

(iii) Извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање:

а. којим се изражава закључак о разумном уверавању о питањима наведеним у (ii)а–ц. Изнад; и

б. који садржи опис тестова контрола и добијених резултата.

(л) Ревизор услужне организације – практичар који, на захтев услужне организације, прави извештај којим се пружа уверавање о контролама услужне организације.

(м) Услужна организација – Независна организација (или део независне организације) која пружа услуге ентитетима корисницима који су део информационих система тих ентитета, релевантних за финансијско извештавање.

(н) Изјава услужне организације - Писана изјава у вези са питањима из параграфа 9 (к) (ii) (или параграфа 9 (j) (ii) у случају извештаја типа 1).

(о) Систем услужне организације – Политике и поступци које услужна организација осмишљава, примењује и одржава у циљу пружања услуга ентитету кориснику које су покривене извештајем ревизора услужне организације. Опис система услужне организације (израђен од стране саме организације) садржи идентификацију услуга које организација пружа; период, или у случају извештаја типа 1, датум, на који се односи опис; контролне циљеве и повезане контроле.

(п) Услужна организација подизвођач – Услужна организација коју користи друга услужна организација да би обавила услуге за ентитета корисника који је део информационог система тог ентитета-корисника који је релевантан за финансијско извештавање.

(q) Тестирање контрола – Ревизијски поступак осмишљен за процену оперативне ефективности контрола у спречавању, или откривању и исправљању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње.

(р) Ревизор корисника – Ревизор који врши ревизију и извештава о финансијским извештајима ентитета – корисника.

(с) Ентитет–корисник – Ентитет који користи услужну организацију и чији финансијски извештаји су предмет ревизије.

Захтеви

ISAE 3000 (ревидиран)

10. Ревизор услужне организације не наводи усклађеност са овим стандардом уколико није испунио захтеве овог стандарда и ISAE 3000 (ревидиран).

Етички захтеви

11. Ревизор треба да постигне усклађеност са Деловима А и Б Етичког кодекса за професионалне рачуновође који се односе на ангажовања на уверавању, или другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги. (видети параграф А5)

Руководиоци и лица овлашћена за управљање

12. У случајевима када овај стандард захтева од ревизора услужне организације да испитује, тражи изјаве, комуницира или на други начин сарађује са услужном организацијом, ревизор услужне организације одређује одговарајућу особу (особе) из руководства услужне организације или њених управљачких структура са којом ће да сарађује. Притом треба да узме у обзир да ли та особа има адекватна овлашћења и знање о предметним питањима. (видети параграф А6)

Прихватање и наставак сарадње

13. Пре него што прихвати или настави сарадњу на ангажовању, ревизор услужне организације:

(а) Утврђује да ли:

(i) ревизор услужне организације поседује способности и компетенцију за вршење ангажовања; (видети параграф А7)

(ii) су критеријуми које ревизор очекује да ће услужна организација да користи за припрему описа система адекватни и доступни ентитетима корисницима и њиховим ревизорима; и

(iii) су обим ангажовања и опис система услужне организације довољно детаљни да би били од користи ентитетима корисницима и њиховим ревизорима.

(б) Прибавља сагласност услужне организације којом она прихвата одговорност и потврђује да разуме своју одговорност:

(i) За припрему описа свог система и пратећих изјава услужне организације, укључујући потпуност, тачност и метод презентације тог описа и изјава; (видети параграф А8)

(ii) Да има разумну основу за изјаве услужне организације које прате опис њеног система; (видети параграф А9)

(ii) За навођење критеријума у изјавама услужне организације, које су коришћене у припреми описа њеног система;

(iii) За навођење у опису система:

а. Контролних циљева; и

б. Где су ти циљеви одређених законом или регулативом или их одређује нека друга стране (на пример, група корисника или професионално тело), као и име стране која их је одредила;

(iv) За идентификовање ризика који угрожавају остваривање контролних циљева наведених у опису система и за осмишљавање и имплементацију контрола у циљу пружања разумног уверавања да ти ризици неће спречити остваривање контролних циљева наведених у опису система те да ће наведени контролни циљеви бити остварени; и (видети параграф А10)

(v) За обезбеђивање ревизору услужне организације:

а. Приступа свим информацијама као што су евиденције, документација и друго, укључујући споразуме о нивоу услуга за које је услужна организација свесна да су релевантни за опис система услужне организације и пратећих изјава услужне организације;

б. Свих додатних информација које ревизор услужне организације може да захтева од услужне организације за сврхе ангажовања којим се пружа уверавање; и

ц. Неограниченог приступа свим особама из услужне организације од којих је, по мишљењу ревизора услужне организације, неопходно прибавити доказе.

Прихватање измена у условима ангажовања

14. Ако услужна организација захтева измене у обиму ангажовања пре завршетка ангажовања, ревизор услужне организације треба да се увери да постоји разумно оправдање за те измене. (видети параграф А11–А12)

Одређивање примерености критеријума

15. Ревизор услужне организације треба да одреди да ли је услужна организација примењивала примерене критеријуме у припреми описа свог система, при евалуацији да ли су контроле адекватно осмишљене и у случају извештаја типа 2, при евалуацији да ли се контроле ефективно примењују.

16. Приликом одређивања примерености критеријума за евалуацију описа система услужне организације, ревизор услужне организације утврђује да ли минимални критеријуми укључују следеће:

(a) Да ли је у опису садржано како је систем услужне организације осмишљен и имплементиран, укључујући:

(i) Врсте пружених услуга, укључујући класе трансакција које се обрађују;

(ii) Поступке, унутар информационих технологија и мануелних система, којима се пружају услуге, укључујући поступке који служе за иницирање, евиденцију, обраду, исправљање по потреби и трансфер трансакција у извештаје и друге информације које припрема ентитет корисник;

(iii) Повезане уносе и пратеће информације, укључујући рачуноводствену евиденцију, пратеће информацијама; ово укључује и корекције неисправних информација и начин на који се информације преносе у извештаје и друге информације припремљене за ентитете кориснике;

(iv) Како систем услужне организације третира значајне догађаје и услове различите од трансакција;

(v) Процесе за припрему извештаја и других информација за ентитете кориснике;

(vi) Дефинисане контролне циљеве и контроле осмишљене ради остваривања тих циљева;

(vii) Комплементарне контроле ентитета корисника предвиђене приликом осмишљавања контрола; и

(viii) Друге аспекте контролног окружења услужне организације, процеса процене ризика, информационог система (укључујући и повезане пословне процесе) и саопштавања, контролних активности и надзора контрола које су релевантне за пружене услуге.

(б) У случају извештаја типа 2, да ли опис садржи релевантне детаље о изменама у систему услужне организације током периода обухваћеном описом.

(ц) Да ли су у опису погрешно представљене или изостављене информације које су релевантне за делокруг описаног система услужне организације, а да је у исто време изнета тврдња да је опис припремљен у циљу испуњења општих потреба за информацијама широког спектра ентитета корисника и њихових ревизора па се зато не може укључити сваки аспект система организације који сваки појединачни ентитет корисник и његов ревизор могу сматрати значајним у свом конкретном окружењу.

17. Приликом одређивања примерености критеријума за евалуацију осмишљености контрола, ревизор услужне организације утврђује да ли минимални критеријуми укључују:

(a) Да ли је услужна организација идентификовала ризике који угрожавају остваривање контролних циљева наведених у опису система организације; и

(б) Да ли контроле идентификоване тим описом, ако се примењују као што је описано, пружају разумно уверавање да ти ризици не спречавају остваривање наведених контролних циљева.

18. Приликом одређивања примерености критеријума за евалуацију оперативне ефективности контрола за пружање разумног уверавања да ће наведени контролни циљеви идентификовани у опису бити остварени, ревизор услужне организације утврђује да ли минимални критеријуми укључују и то да ли су контроле доследно примењиване као што је осмишљено, током одређеног периода. У ово је укључено и то да ли су мануелне контроле примењивали појединци са адекватном компетенцијом и овлашћењима. (видети параграф А13–А15)

Материјалност

19. Током планирања и спровођења ангажовања, ревизор услужне организације разматра материјалност у односу на истиниту и објективну презентацију описа, адекватност осмишљености контрола и, у случају извештаја типа 2, оперативну ефективност контрола. (видети параграф А16–А18)

Разумевање система услужне организације

20. Ревизор услужне организације треба да стекне разумевање система услужне организације, укључујући и контроле које су у делокругу ангажовања. (видети параграф А19–А20)

Прибављање доказа у вези са описом

21. Ревизор услужне организације прибавља и чита опис система услужне организације и процењује да ли су аспекти описа презентовани истинито и објективно укључујући и следеће: (видети параграф А21–А22)

- (а) Да ли су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације оправдани у датим околностима; (видети параграф А23)
- (б) Да ли се примењују контроле идентификоване у том опису;
- (ц) Да ли су комплементарне контроле ентитета корисника, ако постоје, адекватно описане; и
- (д) Да ли су услуге које пружа услужна организација подизвођач, ако постоје, адекватно описане, укључујући и то да ли је у вези са њима коришћен метод укључивања или метод исечка.

22. Ревизор услужне организације утврђује, помоћу других поступака у комбинацији са упитима, да ли се примењује систем услужне организације. Ти други поступци укључују посматрање и проверу евиденције и других докумената о начину функционисања система услужне организације и начину примене контрола. (видети параграф А24)

Прибављање доказа о осмишљености контрола

23. Ревизор услужне организације утврђује које су контроле у услужној организацији неопходне да би се остварили контролни циљеви наведени у опису система услужне организације, и процењује да ли су те контроле адекватно осмишљене. У склопу овог утврђивања: (видети параграф А25–А27)

- (а) Идентификују се ризици који угрожавају остваривање контролних циљева наведених у опису система услужне организације; и
- (б) Врши се евалуација повезаности контрола идентификованих у опису система услужне организације са тим ризицима.

Прибављање доказа у вези са ефективном применом контрола

24. Када припрема извештај типа 2, ревизор услужне организације тестира оне контроле за које је утврдио да су неопходне да би се остварили контролни циљеви наведени у опису система услужне организације и процењује ефективност њихове примене током периода. Докази прибављени у претходним ангажманима о задовољавајућем функционисању контрола у претходним периодима не представљају основу за смањења обима тестирања, чак и ако су допуњени доказима прибављеним у текућем периоду. (видети параграф А28–А32)

25. При осмишљавању и спровођењу тестова контроле ревизор услужне организације:

- (а) Спроводи остале поступке у комбинацији са упитима да би прибавио доказе о:
 - (i) Начину примене контрола;
 - (ii) Доследности примене контрола; и
 - (iii) Ко и на који начин примењује контроле;
- (б) Утврђује да ли контроле које ће бити тестиране зависе од других контрола (индиректне контроле) и ако је то случај, да ли је неопходно прибављање доказа којима се доказује ефективност примене тих индиректних контрола; и (видети параграф А33–А34)
- (ц) Утврђује начине одабира ставки за тестирање којима ће се ефективно испунити циљеви поступка. (видети параграф А35–А36)

26. При утврђивању обима тестова контрола, ревизор услужне организације разматра питања која укључују и карактеристике популације која ће бити тестирана, што укључује природу контрола, учесталост њихове примене (на пример, месечно, дневно, више пута на дан) и очекивану стопу одступања.

Узорковање

27. Када ревизор услужне организације примењује узорковање, он: (видети параграф А35–А36)

- (а) Разматра сврху поступка и карактеристике популације из које ће бити узет узорак;
- (б) Утврђује величину узорка која је довољна да би се ризик узорковања смањено на адекватно низак ниво;
- (ц) Бира ставке за узорак на такав начин да за сваку јединицу узорка у популацији постоји једнака шанса да ће бити одабрана;
- (д) Ако осмишљени поступак није применљив за одабрану ставку, поступак се обавља на њеној замени;

(е) Ако није могуће применити осмишљени поступак и адекватне алтернативне поступке за одабрану ставку, ту ставку третирати као одступање.

Природа и порекло одступања

28. Ревизор услужне организације истражује природу и порекло свих идентификованих одступања и утврђује:

(а) Да ли су идентификована одступања унутар очекиване стопе одступања и да ли су прихватљива, из чега следи да обављено тестирање пружа адекватну основу за закључак да се контроле ефективно примењују током одређеног периода;

(б) Да ли је неопходно додатно тестирање дате контроле или осталих контрола да би се донео закључак да ли се контроле које се односе на одређени контролни циљ ефективно примењују током одређеног периода; или (видети параграф А25)

(ц) Да ли обављено тестирање пружа адекватну основу за закључак да контроле нису ефективно примењиване током одређеног периода.

29. У веома ретким околностима када ревизор услужне организације сматра да је одступање откривено у узорку аномалија и нису идентификоване никакве друге контроле које омогућавају ревизору услужне организације да закључи да се релевантан контролни циљ ефективно примењује током одређеног периода, ревизор услужне организације мора да стекне висок ниво сигурности да то одступање не представља популацију. Ревизор услужне организације стиче овај ниво сигурности вршењем додатних поступака како би прибавио довољно адекватних доказа да одступање не утиче на остатак популације.

Рад функције интерне ревизије

Установљавање и разумевање функције интерне ревизије

30. Ако услужна организација има функцију интерне ревизије, ревизор услужне организације треба да стекне разумевање природе одговорности функције интерне ревизије и активности које се спроводе да би се утврдило да ли је вероватно да ће функција интерне ревизије бити релевантна за ангажовање. (видети параграф А37)

Утврђивање да ли користити резултате рада интерних ревизора и у којој мери

31. Ревизор услужне организације утврђује:

(а) Да ли је вероватно да ли ће резултати рада интерних ревизора бити адекватни за циљеве ангажовања; и

(б) Ако јесте, какви су планирани ефекти рада интерних ревизора на природу, рокови и обим поступака ревизора услужне организације.

32. Приликом утврђивања да ли је вероватно да ће резултати рада интерних ревизора бити адекватни за циљеве ангажовања, ревизор услужне организације врши евалуацију:

(а) Објективности функције интерне ревизије;

(б) Техничке компетентности интерних ревизора;

(ц) Да ли је вероватно да ће рад интерних ревизора бити обављен са дужном професионалном пажњом; и

(д) Да ли је вероватно да ће постојати ефективна комуникација између интерних ревизора и ревизора услужне организације.

33. Приликом утврђивања планираног ефекта рада интерних ревизора на ревизора на природу, рокове и обим поступака ревизора услужне организације, ревизор услужне организације мора да размотри: (видети параграф А38)

(а) Природу и обим конкретног рада који обављају или треба да обаве интерни ревизори;

(б) Значај резултата тог рада у односу на закључке ревизора услужне организације; и

(ц) Степен субјективности укључен у евалуацију доказа прикупљених као подршка тим закључцима.

Коришћење резултата рада функције интерне ревизије

34. Да би ревизор услужне организације користио конкретне резултате рада интерних ревизор, ревизор услужне организације евалуира и врши поступке на тим резултатима како би утврдио колико су адекватни за циљеве рада ревизора услужне организације. (видети параграф А39)

35. Да би утврдио адекватност конкретних резултата рада интерних ревизора, ревизор услужне организације процењује:

- (а) Да ли је посао обављен од стране ревизора са адекватним техничким знањем и стручношћу;
- (б) Да ли је рад адекватно надзиран, прегледан и документован;
- (ц) Да ли су прибављени адекватни докази на основу којих су интерни ревизори могли да извуку разумне закључке;
- (д) Да ли су донети закључци у складу са околностима и да ли су извештаји интерних ревизора доследни резултатима обављеног рада; и
- (е) Да ли су нађена адекватна решења за изузетке релевантне за ангажовање и неуобичајена питања која су открили интерни ревизори.

Ефекат на извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање

36. Ако се користе резултати рада функције интерне ревизије, ревизор услужне организације не наводи у свом раду референце на то у делу извештаја о уверавању који садржи мишљење ревизора услужне организације. (видети параграф А40)

37. У случају извештаја типа 2, ако је рад функције интерне ревизије коришћен у тестирању контрола, тај део извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавања, у ком је садржан опис тестова контрола и резултата које је добио ревизор услужне организације, треба да садржи и опис резултата рада интерног ревизора и поступака које је ревизор услужне организације вршио у вези са тим резултатима. (видети параграф А41)

Писане изјаве

38. Ревизор услужне организације тражи од услужне организације да обезбеди писане изјаве: (видети параграф А42)

- (а) Којима се потврђују изјаве које прате опис система;
- (б) Да су ревизору услужне организације на располагању све релевантне информације и да му је обезбеђен приступ; и
- (ц) Да су ревизору услужне организације обелодањене све следеће ставке чијег је постојања свесна услужна организација:

- (i) Неусклађеност са законима и регулативом, криминалне радње или неисправљене грешке које потичу од услужне организације, а које могу да утичу на један или више ентитета корисника;
- (ii) Недостаци у осмишљености контрола;
- (iii) Случајеви када контроле нису функционисале како је описано; и
- (iv) Све догађаје који су се одиграли након периода који покрива опис система услужне организације до датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, а који би могли да имају значајан утицај на извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.

39. Писане изјаве су у форми писма насловљеног на ревизора услужне организације. Датум писане изјаве треба да буде што је могуће ближи датуму извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, али не после њега.

40. Ако, након разговора о овом питању са ревизором услужне организације, услужна организација не обезбеди једну или више писаних изјава захтеваних у складу са параграфом 38(а) и (б) овог стандарда, ревизор услужне организације се уздржава од мишљења. (видети параграф А43)

Остале информације

41. Ревизор услужне организације чита остале информације, ако постоје, које су укључене у документ који садржи опис система услужне организације и извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, да би се идентификовале материјалне недоследности, ако постоје, везане за тај опис. Приликом читања осталих информација у циљу откривање материјалних недоследности, ревизор услужне организације може да уочи очигледно погрешан исказ у тим информацијама.

42. Ако ревизор услужне организације постане свестан материјалне недоследности или очигледног погрешног исказа у осталим информацијама, ревизор услужне организације расправља о томе са услужном организацијом. Ако ревизор услужне организације закључи да постоји материјална недоследност или погрешан исказ у осталим информацијама које услужна организација одбије да

исправи, ревизор услужне организације предузима даље неопходне акције. (видети параграф A44–A45)

Накнадни догађаји

43. Ревизор услужне организације истражује да ли је услужна организација свесна постојања било каквог догађаја након периода покривеног описом система услужне организације до датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање који је могао да доведе до тога да ревизор услужне организације измени извештај којим се пружа уверавање. Ако је ревизор услужне организације свестан постојања таквог догађаја, а услужна организација није обелоданила информације о томе, ревизор услужне организације их обелодањује у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.

44. Ревизор услужне организације нема обавезу да врши поступке који се тичу описа система услужне организације нити осмишљености или ефективне примене контрола после датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.

Документација

45. Ревизор услужне организације благовремено припрема документацију која садржи евиденцију на којој је заснован извештај на односу ког се пружа уверавање која је довољна и адекватна да омогући искусном ревизору услужне организације, који нема претходне везе са ангажовањем, да разуме:

(а) Природу, временски оквир и обим поступака спроведених у циљу испуњавања захтева овог стандарда и применљивих закона и регулативе;

(б) Резултате обављених поступака и добијене доказе; и

(ц) Значајна питања настала током ангажовања, донете закључке и значајно професионално расуђивање коришћено у долажењу до тих закључака.

46. Приликом документовања природе, временског оквира и обављених поступака, ревизор услужне организације евидентира:

(а) Карактеристике којима се идентификују конкретне ставке или питања која се тестирају;

(б) Ко је обавио рад и датум када је рад завршен; и

(ц) Ко је прегледао обављени рад, датум и обим тог прегледа.

47. Ако ревизор услужне организације користи конкретне резултате рада интерних ревизора, ревизор услужне организације документује закључке донете у вези са евалуацијом адекватности резултата рада интерних ревизора као и поступке које је користио ревизор услужне организације при раду са тим резултатима.

48. Ревизор услужне организације документује дискусије о значајним питањима са услужном организацијом и осталима, укључујући и природу значајних питања о којима је вођена дискусија, као и када и са ким је вођена.

49. Ако је ревизор услужне организације идентификовао информације које нису у складу са закључком ревизора услужне организације у вези са значајним предметним питањем, ревизор услужне организације документује како је третирао недоследност.

50. Ревизор услужне организације прикупља сву документацију у досије ангажовања и благовремено завршава административни процес састављања коначног досијеа ангажовања после датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање.

51. Пошто је коначни досије ангажовања компетиран, ревизор услужне организације неће брисати или одбацити документацију пре истека периода чувања. (видети параграф A46)

52. Ако ревизор услужне организације сматра да је неопходно да измени постојећу документацију о ангажовању или да дода нове документе у финални досије ангажовања пошто је састављања финалног досијеа ангажовања завршено, и ако та документација не утиче на извештај ревизора услужне организације, ревизор услужне организације, без обзира на природу измена или додатака, документује:

(а) Конкретне разлоге за допуне; и

(б) Када и ко их је направио и прегледао.

Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање

Садржај извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање

53. Извештај ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање минимално садржи следеће основне елементе: (видети параграф А47)

(а) Наслов који јасно показује да се ради о извештају независног ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање.

(б) Адресат.

(ц) Идентификација:

(i) Описа система услужне организације (који прави сама организација) и изјава услужне организације које садрже питања описана у параграфу 9(к)(ii) за извештаје типа 2, или параграфу 9(ј)(ii) за извештај типа 1.

(ii) Оних делова описа система услужне организације, ако постоје, који нису обухваћени мишљењем ревизора услужне организације.

(iii) Ако се у опису помиње потреба за комплементарним контролама ентитета корисника, изјаву да ревизор услужне организације није вршио оцену осмишљености и ефективне примене комплементарних контрола ентитета корисника, и да су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације адекватно осмишљени или се ефективно примењују, заједно са контролама у услужној организацији.

(iv) Ако услуге врши подизвођач, природа активности које обавља подизвођач као што је описано у опису система услужне организације и да ли је у вези са тим активностима коришћен метод укључивања или метод исечка. Када је коришћен метод исечка, изјаву да опис система услужне организације не укључује контролне циљеве и повезане контроле у релевантним подизвођачима и да се поступци ревизора услужне организације не протежу на контроле у услужној организацији подизвођачу. Када је коришћен метод укључивања, изјаву да опис система услужне организације укључује контролне циљеве и повезане контроле подизвођача и да се поступци ревизора услужне организације протежу на контроле у услужној организацији подизвођача.

(д) Идентификација применљивих критеријума и стране која одређује конкретне контролне циљеве.

(е) Изјава да су извештај и у случају извештаја типа 2, опис тестова контрола, намењени само ентитетима корисницима и њиховим ревизорима који имају довољан ниво разумевања за њихово разматрање, заједно са другим информацијама укључујући информације о контролама којима управљају сами ентитети корисници, када буду процењивали ризик од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима ентитета корисника. (видети параграф А48)

(ф) Изјаве да је услужна организација одговорна за следеће:

(i) Припрема описа свог система, пратећих изјава, укључујући потпуност, тачност и методе презентације тог описа и тих изјава;

(ii) Пружање услуга које обухвата опис система услужне организације;

(iii) Навођење контролних циљева (када нису идентификовани законима или регулативом, или од неке друге стране, на пример, од стране група корисника или професионалног тела); и

(iv) Осмишљавање и имплементацију контрола како би се остварили циљеви наведени у опису система услужне организације.

(г) Изјава да је одговорност ревизора услужне организације да изрази мишљење о опису услужне организације, о осмишљености контрола у вези са контролним циљевима наведеним у том опису и у случају извештаја типа 2, у вези са ефективном применом тих контрола, на основу поступака ревизора услужне организације.

(х) Изјава да је фирма у којој је запосле партнер у ангажовању примењује ISQC 1 или друге професионалне захтеве, или захтеве које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као ISQC1. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као ISQC1.

(и) Изјава да је практичар постигао усклађеност са захтевима који се односе на независности и другим етичким захтевима кодекса IESBA, или другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

(j) Изјава да је ангажовање спроведено у складу са ISAE 3402, "Извештај о уверавању у погледу контрола у служној организацији," којим се захтева да ревизор услужне организације у свом раду обавља процедуре како би стекао разумно уверавање, по свим материјално значајним аспектима, да је истинито и објективно представљен опис система услужне организације, да су контроле адекватно осмишљене и да се, у случају извештаја типа 2, ефективно примењују.

(и) Изјава да је практичар постигао усклађеност са захтевима који се односе на независности и другим етичким захтевима кодекса IESBA, или другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

(к) Сажет опис поступака ревизора услужне организације у циљу стицања разумног уверавања и изјаву о томе да ревизор услужне организације верује да прибављени докази представљају задовољавајућу основу за мишљење ревизора услужне организације и у случају извештаја типа 1, изјаву да ревизор услужне организације није спровео никакве поступке у вези са оперативном ефективношћу контрола и стога није дао никакво мишљење у вези са тим.

(л) Изјава о ограничењима контрола и у случају извештаја типа 2, о ризику од пројектовања у будуће периоде све евалуације ефективности примене контрола.

(м) Мишљење ревизора услужне организације, изражено у позитивном облику, о томе да ли је, по свим материјално значајним аспектима, на основу адекватних критеријума:

(i) У случају извештаја типа 2:

- а. Опис објективно и истинито представља систем услужне организације који је осмишљен и имплементиран током одређеног периода;
- б. Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације су адекватно осмишљене током одређеног периода; и
- ц. Тестиране контроле, које су биле неопходне да би се пружило разумно уверавање да су остварени контролни циљеви наведени у опису, су ефективне током одређеног периода.

(ii) У случају извештаја типа 1:

а. Опис објективно и истинито представља систем услужне организације који је осмишљен и имплементиран на одређени датум; и

б. Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације су адекватно осмишљене на одређени датум.

(н) Датум извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, који није ранији од датума на који је ревизор услужне организације прибавио доказе на основу којих је формирано мишљење ревизора услужне организације.

(о) Име ревизора услужне организације и адресу у правном систему у ком ревизор услужне организације врши праксу.

54. У случају извештаја типа 2, извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање укључује посебан одељак смештен после мишљења или прилог у ком су описани тестови контрола који су спроведени и резултати тих тестова. У опису тестова контрола, ревизор

услугне организације јасно наводи које су контроле тестиране, идентификује да ли тестиране ставке представљају целу популацију или само њен део, и објашњава природу тестова онолико детаљно колико је потребно да ревизор корисник одреди ефекат тих тестова на своје процене ризика. Ако се идентификују одступања, ревизор услужне организације укључује и обим обављених тестова који су довели до идентификације одступања (укључујући величину узорка кад је коришћено узорковање), као и број и природу уочених одступања. Ревизор услужне организације извештава о одступањима чак и ако је, на основу обављених тестова, ревизор услужне организације закључио да је повезани контролни циљ испуњен. (видети параграф А18 и А49)

Модификовано мишљење

55. Ако ревизор услужне организације закључи да: (видети параграф А50–А52)

- (а) Опис услужне организације не приказује систем објективно и истинито, по свим материјално значајним аспектима, онако како је осмишљен и имплементиран;
- (б) Контроле које се тичу контролних циљева наведених у опису нису адекватно дизајниране, по свим материјално значајним аспектима;
- (ц) У случају извештаја типа 2, тестиране контроле, које су неопходне за пружање разумног уверавања да су контролни циљеви наведени у опису услужне организације испуњени, нису оперативно ефективни, по свим материјално значајним аспектима; или
- (д) Ревизор услужне организације није у могућности да прибави довољно адекватних доказа, мишљење ревизора услужне организације ће бити модификовано, а извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање ће садржати одељак у ком је дат јасан опис свих разлога за модификацију.

Остале одговорности које се тичу комуникације

56. Ако ревизор услужне организације уочи неусклађеност са законима и регулативом, постојања криминалне радње или неисправљених грешака које се могу приписати услужној организацији, а које нису безначајне и могу да утичу на један или више ентитета корисника, ревизор услужне организације утврђује да ли је то адекватно саопштено ентитетима корисницима којих се то тиче. Уколико ове информације нису саопштене на такав начин и услужна организација није вољна да то учини, ревизор услужне организације предузима одговарајуће активности. (видети параграф А53)

* * *

Примена и друга објашњења

Делокруг овог стандарда (видети параграфе 1, 3)

А1. Интерна контрола је процес који је осмишљен у циљу пружање уверавања у разумној мери у погледу остваривања циљева који се тичу поузданости финансијског извештавања, ефективности и ефикасности пословања и усклађености са применљивим законима и регулативом. Контроле које се односе на пословање услужне организације и остваривање усклађености могу бити релевантне за интерну контролу ентитета корисника пошто се односе на финансијско извештавање. Такве контроле могу да се односе на тврдње у вези са презентацијом и обелодањивањем које се тичу салда на рачунима, класа трансакција или обелодањивање, или могу да се односе на доказе које ревизор корисника процењује или користи у примени ревизијских процедура. На пример, контроле у одељењу за обрачун зарада у финансијској организацији које се односе на благовремено дозначавање пореза на зараде могу бити релевантне за ентитете кориснике јер кашњење може да узрокује обрачун камата или казне што би за резултат имало додатне обавезе за ентитете кориснике. Слично томе, контроле услужне организације који се односе на прихватљивост инвестиционих трансакција из перспективе регулативе може да буде релевантно за презентацију и обелодањивање трансакција и салда рачуна у финансијским извештајима ентитета корисника. Да би се утврдило да ли су контроле услужне организације које се тичу пословања и усклађености релевантне кад је у питању однос интерних контрола услужне организације и финансијског извештавања потребно је професионално расуђивање уз истовремено разматрање контролних циљева које поставља услужна организација и адекватности критеријума.

A2. Услужна организација можда неће моћи да тврди да је систем адекватно осмишљен када, на пример, услужна организација користи систем који је осмислио ентитет корисник или је предвиђен уговором између ентитета корисника и услужне организације. Услед нераскидиве повезаности између адекватне осмишљености контрола и њихове ефективне примене, недостатак изјаве у вези са адекватном осмишљености контрола може лако да онемогући ревизора услужне организације да закључи како контроле пружају уверавање у разумној мери да су контролни циљеви испуњени, а самим тим и да формира мишљење о ефективној примени контрола. Као алтернатива овоме, практичар може да одлучи да прихвати ангажовање којим се спроводе договорени поступци за тестирања контрола или ангажовање којим се пружа уверавање у складу са ISAE 3000, да би донео закључак, на основу тестирања контрола, да ли су контроле функционисале као што је описано.

Дефиниције (видети параграф 9(д), 9(г))

A3. Дефиниција израза „контроле услужне организације“ укључује аспекте информационих система ентитета корисника које одржава услужна организација али могу да укључују и аспекте једне или више компоненти интерне контроле услужне организације. На пример може да укључује аспекте контролног окружења, надзора и контролних активности услужне организације када се они односе на пружене услуге. Са друге стране, она не укључује контроле услужне организације које се не односе на остваривање контролних циљева наведених у опису система услужне организације, на пример, контроле које се односе на припрему сопствених финансијских извештаја услужне организације.

A4. Када се користи метод укључивања, захтеви овог стандард се примењују на услуге које пружа услужна организација подизвођач, укључујући прибављање сагласности у вези са питањима у параграфу 13(б)(i)–(v) као што их примењује подизвођач пре него услужна организација. За обављање процедура у услужној организацији подизвођачу неопходна је координација и комуникација између услужне организације, подизвођача и ревизора услужне организације. Метод укључивање је у начелу изводљив само када су услужна организација и подизвођач повезани или када постоји уговор између услужне организације и услужне организације подизвођача којим је омогућена његова примена.

Етички захтеви (видети параграф 11)

A5. Ревизор услужне организације подлеже релевантним захтевима у погледу независности који су наведени у деловима А и Б IESBA-овог Етичког кодекса, као и оним националним захтевима који су рестриктивнији. При вршењу ангажовања у складу са овом стандардом, IESBA-ов Етички кодекс не захтева од ревизора да буде независан у односу на све ентитете кориснике.

Руководство и лица овлашћена за управљање (видети параграф 12)

A6. Структуре руковођења и управљања су различите у зависности од правног система и самог ентитета, и у њима се одражавају утицаји културног и правног окружења, као и величина и особине власничке структуре. Овај ниво разноликости има за последицу то да није изводљиво да овај стандард за сва ангажовања одреди лице или лица са којима ревизор услужне организације сарађује у вези са одређеним питањима. На пример, услужна организација може бити део треће стране, а не засебан ентитет. У таквим случајевима, за идентификацију одговарајућих руководећих кадрова или лица овлашћених за управљање од којих се траже писане изјаве може бити неопходна примена професионалног расуђивања.

Прихватање и наставак сарадње

Способности и компетенција за вршење ангажовања

(видети параграф 13(а)(i))

A7. Релевантне способности и компетенција за вршење ангажовања укључују следеће елементе:

- Познавање релевантне привредне гране;
- Разумевање информационих технологија и система;
- Искуство у евалуацији ризика по питању њиховог односа са адекватно осмишљеним контролама; и
- Искуство у осмишљавању и спровођењу тестова контрола и оцени резултата.

Изјаве услужне организације

(видети параграф 13(б)(i))

A8. Уколико услужна организација одбије да обезбеди писмену изјаву након престанка ревизора услужне организације да прихвати или настави ангажовање, представља ограничење делокруга које

представља разлог да се ревизор повуче из ангажовања. Уколико законом или регулативом није омогућено ревизору да се повуче из ангажовања, ревизор услужне организације се уздржава од мишљења.

Разумна основа за изјаве услужне организације

(видети параграф 13(б)(ii))

A9. У случају извештаја типа 2, изјава услужне организације укључују и изјаву да су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације ефективно примењиване током одређеног периода. Ова изјава може бити базирана на активностима надзора које спроводи услужна организација. Надзор контрола је процес којим се процењује ефективност контрола током времена. Овај процес укључује благовремену процену контрола, идентификацију недостатака и обавештавање одговарајућих лица унутар услужне организације, као и предузимање неопходних корективних активности. Услужна организација постиже надзор контрола кроз сталне активности, засебне евалуације или кроз комбинацију ових елемената. Што је већи степен и ефективност сталних активности надзора, мања је потреба за засебним евалуацијама. Сталне активности надзора су веома често уклопљене у нормалне активности које се понављају у услужној организацији и укључују уобичајене активности руковођења и надзора. Интерни ревизори или кадрови који обављају сличне функције могу да дају свој допринос надзору активности услужне организације. Надзорне активности такође могу да укључују коришћење информација екстерног порекла, као што су жалбе корисника и коментари законодавних органа, које могу да укажу на проблеме или да истакну области у којима је потребно побољшање. Чињеница да ревизор услужне организације извештава о оперативној ефективности контрола не представља замену за сопствене процесе којима организација обезбеђује разумну основу за изјаве.

Идентификација ризика

(видети параграф 13(б)(iv))

A10. Као што је поменуто у параграфу 9(ц), контролни циљеви се односе на ризике које контроле настоје да ублаже. На пример, ризик од тога да трансакција буде евидентирана са погрешним износом или у погрешном периоду може да се изрази контролни циљ евидентирања трансакција са правим износом и у правом периоду. Услужна организација је одговорна за идентификацију ризика који угрожавају постизање контролних циљева наведених у опису система. Услужна организација може да примењује формалне или неформалне процесе за идентификацију релевантних ризика. Формални процес може да укључује процену значаја идентификованих ризика и вероватноће њиховог јављања, и доношење одлуке у вези са повезаним активностима. Међутим, пошто се контролни циљеви односе на ризике које контроле желе да ублаже, детаљна идентификација контролних циљева током осмишљавања и имплементације система услужне организације може сама по себи да садржи неформалан процес за идентификацију релевантних ризика.

Прихватање измена

услова ангажовања

(видети параграф 14)

A11. Захтев да се промени делокруг ангажовања можда неће имати разумно оправдања када је тај захтев постављен како би се искључили одређени контролни циљеви из делокруга ангажовања због велике вероватноће да ће мишљење ревизора услужне организације бити модификовано или да услужна организација неће обезбедити ревизору услужне организације изјаву у писаном облику а постављен је захтев да ангажовање буде у складу са ISAE 3000.

A12. Захтев да се промени делокруг ангажовања може да има разумно оправдање када је, на пример, у питању захтев да се из делокруга ангажовања искључи подизвођач услужне организације када услужна организација не може да обезбеди приступ ревизору услужне организације, те се метод који се користи у обради услуга које пружа тај подизвођач промени из метода укључивања у метод исечка.

Процена адекватности

критеријума

(видети параграф 15–18)

A13. Критеријуми треба да буду на располагању корисницима како би могли да стекну разумевање основа на којима се темеље изјаве услужне организације у вези са објективном и истинитом презентацијом описа њеног система, адекватне осмишљености контрола и у случају извештаја типа 2, ефективне примене контрола које се односе на контролне циљеве.

A14. ISAE 3000 (ревидиран) захтева од ревизора услужне организације да, између осталог, одреди адекватност критеријума и прикладност Основних предметних питања. Основно предметно питање је основни услов који је од интереса корисницима извештаја којим се пружа уверавање. У следећој табели наведена су предметна питања и минимални критеријуми за свако од мишљења у извештајима типа 2 и типа 1.

	Предметно питање	Критеријуми	Коментар
Мишљење о објективној и истинитој презентацији описа система услужне организације (извештаји типа 1 и 2)	Систем услужне организације који ће вероватно бити релевантан за интерну контролу ентитета корисника јер се односи на финансијско извештавање и обухваћен је извештајем ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.	<p>Опис је објективан и истинит ако:</p> <p>(а) презентује како је осмишљен и примењен систем услужне организације, укључујући, по потреби, питања идентификована у параграфима 16(а)(i)–(viii);</p> <p>(б) у случају извештаја типа 2, укључени су релевантни детаљи који се односе не промене у систему услужне организације током периода обухваћеног описом; и</p> <p>(ц) нису изостављене или искривљене информације релевантне за делокруг система услужне организације који је описан, при чему се признаје да је опис припремљен у циљу испуњавања општих потреба широког спектра ентитета корисника и стога не мора нужно да укључује све аспекте система услужне организације које сваки поједини ентитет корисник може да сматра важним у свом специфичном окружењу.</p>	<p>Конкретна дефиниција критеријума за ово мишљење ће можда морати да се модификује да би била доследна критеријумима које одређују, на пример, закони или регулатива, групе корисника или професионална тела. Примери критеријума за ово мишљење се налазе у илустративним изјавама услужних организација у Прилогу 1.</p> <p>Параграфи А21–А24 пружају додатне смернице за доношење одлуке да ли су ови критеријуми испуњени. (Према захтевима ISAE 3000 (ревидиран), информација о предметном питању за ово мишљење је опис система услужне организације и изјава услужне организације да је опис презентован објективно и истинито.)</p>

	Предметно питање	Критеријуми	Коментар	
Мишљење о адекватној осмишљености контрола и ефективности примени (извештај типа 2)	Адекватна осмишљеност и ефективна примена оних контрола које су неопходне да би се постигли контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.	<p>Контроле су адекватно осмишљене и ефективно се примењују ако:</p> <p>(а) је услужна организација идентификовала ризике који угрожавају постизање контролних циљева наведених у опису система;</p> <p>(б) контроле идентификоване у том опису, ако се примењују као што је описано, пружају уверавање у разумној мери да ризици не онемогућавају испуњавање наведених контролних циљева; и</p> <p>(ц) се контроле доследно примењују онако како су осмишљене током одређеног периода. Ту је укључено и питање да ли мануелне контроле примењују лица која имају одговарајуће компетенције и овлашћења.</p>	<p>Када се испуне критеријуми за ово мишљење, контроле пружају уверавање у разумној мери да су повезани контролни циљеви испуњени током одређеног периода. (Према захтевима ISAE 3000 (ревидиран), информација о предметном питању за ово мишљење је опис система услужне организације и изјава услужне организације да су контроле адекватно осмишљене и да се ефективно примењују.)</p>	<p>Контролни циљеви наведени у опису система услужне организације су део критеријума за та мишљења. Наведени контролни циљеви се разликују од ангажовања до ангажовања. Ако, у склопу формирања мишљења о опису, ревизор услужне организације закључи да наведени контролни циљеви нису презентовани објективно и истинито, онда ти контролни циљеви неће бити прикладан део критеријумима за формирање мишљења о осмишљености или ефективности примени контрола.</p>
Мишљење о	Адекватна	Контроле су адекватно осмишљене ако:	Испуњавање ових	

адекватној осмишљености (извештај типа 1)	осмишљеност и ефективна примена оних контрола које су неопходне да би се постигли контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.	(а) је услужна организација идентификовала ризике који угрожавају постизање контролних циљева наведених у опису система; (б) контроле идентификоване у том опису, ако се примењују као што је описано, пружају уверавање у разумној мери да ризици не онемогућавају испуњавање наведених контролних циљева.	критеријума, само по себи, не пружа никакво уверавање да су повезани контролни циљеви постигнути зато што није стечено никако уверавање у вези са применом контрола. (Према захтевима ISAE 3000 (ревидиран), информација о предметном питању за ово мишљење је опис система услужне организације и изјава услужне организације да су контроле адекватно осмишљене.)	
--	---	---	---	--

A15. У параграфу 16(а) идентификован је један број елемената који се по потреби укључују у опис система услужне организације. Ови елементи можда неће бити потребни ако описани систем, на пример, не обрађује трансакције, ако се систем односи на опште контроле примене неке апликације у склопу информационог система, а не на контроле које су саставни део те апликације.

Материјалност (видети параграф 19, 54)

A16. У ангажовању којим се извештава о контролама у услужној организацији, концепт материјалности се односи на систем о ком се извештава, а не на финансијске извештаје ентитета корисника. Ревизор услужне организације планира и врши поступке у циљу утврђивања да ли је опис система услужне организације објективно и истинито презентован по свим материјално значајним аспектима, да ли су контроле у услужној организацији адекватно осмишљене по свим материјално значајним аспектима и у случају извештаја типа 2, да ли се контроле у услужној организацији ефективно примењују по свим материјално значајним аспектима. Концепт материјалности узима у обзир да извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање о систему услужне организације испуњава опште потребе за информацијама широког спектра ентитета и њихових ревизора који поседују разумевања о томе на који се начин тај систем користи.

A17. Материјалност у погледу објективне и истините презентације описа система услужне организације, као и осмишљености контрола, првенствено укључује разматрање квалитативних фактора, на пример: да ли опис укључује значајне аспекте обраде значајних трансакција; да ли у опису недостају или су искривљене релевантне информације; као и способност контрола, на начин на који су осмишљене, да пруже уверавање у разумној мери да ће контролни циљеви бити постигнути. Материјални значај у погледу мишљења ревизора услужне организације о ефективној примени контрола укључује разматрање квантитативних и квалитативних фактора, на пример, прихватљива стопа и уочена стопа одступања (квантитет) и природа и узрок сваког од уочених одступања (квалитет).

A18. Концепт материјалности се не примењује приликом обелодањивања, у опису тестова контрола, резултата оних тестова код којих су идентификована одступања. То је због тога што у одређеним околностима у којима се налази ентитет корисник или ревизор корисника, одступање може да буде значајно без обзира на то да ли, по мишљењу ревизора услужне организације, онемогућава ефективну примену контроле. На пример, контрола на коју се односи одступање може да буде веома значајно за спречавање настајања одређене врсте грешке која може да буде материјално значајна у одређеним околностима за финансијске извештаје ентитета корисника.

Разумевања система услужне организације

(видети параграф 20)

A19. Постизање разумевања система услужне организације, укључујући и њене контроле, садржане у делокругу ангажовања, помаже ревизору да:

- Идентификује ограничења тог система и начин на који је повезан са другим системима.
- Процени да ли опис који је израдила услужна организација објективно и истинито презентује систем који је осмишљен и имплементиран.
- Стегне разумевање интерних контрола које се односе на припрему изјаве услужне организације.

- Утврди које су контроле неопходне да би се постигли контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.
- Процени да ли су контроле адекватно осмишљене.
- Процени, у случају извештаја типа 2, да ли су контроле ефективно примењиване.

A20. Поступци које ревизор услужне организације користи за стицање тог разумевања могу да садрже:

- Испитивање лица у услужној организацији која, по расуђивању ревизора, могу да поседују релевантне информације.
- Посматрање пословних активности и увид у документе, извештаје, штампане и електронске евиденције о обради трансакција.
- Увид у одређени број споразума између услужне организације и ентитета корисника како би се идентификовали заједнички елементи.
- Поновно извршење контролних поступака.

Прибављање доказа у вези са описом (видети параграф 21–22)

A21. Разматрање следећих питања може да помогне ревизору услужне организације да утврди да ли су аспекти описа који су укључени у делокруг ангажовања презентовани објективно и истинито по свим материјално значајним аспектима:

- Да ли се опис бави најважнијим аспектима пружене услуге (у делокругу ангажовања) за које се у разумној мери може очекивати да буду релевантни за уобичајене потребе широког спектра ревизора при планирању ревизије финансијских извештаја ентитета корисника?
- Да ли је опис припремљен толико детаљно да се може у разумној мери очекивати да пружи широком спектру корисника довољно информација за разумевање интерне контроле у складу са ISA 315 (ревидиран)? Опис не треба да се бави свим аспектима обраде коју обавља услужна организација нити услуга које се пружају ентитетима корисницима, и не треба да буде толико детаљан да би постојала могућност да корисник наруши безбедоносне или друге контроле у услужној организацији.
- Да ли је опис припремљен тако да нису изостављене нити искривљене информације које би могле да утичу на уобичајене потребе за доношење широког спектра ревизорових одлука, на пример, да ли опис садржи неке значајне недостатке или нетачности којих је свестан ревизор услужне организације?
- Да ли су неки од контролних циљева наведених у опису система услужне организације изостављене из делокруга ангажовања и да ли су у опису јасно идентификовани изостављени циљеви?
- Да ли се контроле идентификоване у опису примењују?
- Да ли су комплементарне контроле ентитета корисника, ако постоје, адекватно описане? У већини случајева опис контролних циљева је формулисан тако да контролни циљеви могу да се испуне само ефективном применом постојећих контрола у услужној организацији. У неким случајевима, међутим, контролни циљеви наведени у опису система услужне организације не могу да се постигну само радом услужне организације због тога што поједине контроле морају да имплементирају ентитети корисници. То може да буде случај када, на пример, контролне циљеве формулишу надлежна регулаторна тела. Када опис садржи комплементарне контроле ентитета корисника, у опису се засебно идентификују те контроле заједно са конкретним контролним циљевима које услужна организација не може самостално да постигне.
- Ако је коришћен метод укључивања, да ли су у опису засебно идентификоване контроле у услужној организацији и контроле у услужној организацији подизвођачу? Ако је коришћен метод исечка, да ли су у опису идентификоване функције које обавља услужна организација подизвођач? Када се користи метод исечка, опис не мора да садржи детаље о процесима обраде или контролама у подизвођачу.

A22. Поступци које примењује ревизор услужне организације за евалуацију објективне и истините презентације описа могу да садрже следеће:

- Разматрање природе ентитета корисника и да ли услуге које пружа услужна организација утичу на њих, на пример, да ли ентитети корисници припадају одређеној привредној грани или да ли државни органи постављају регулативу за њихов рад.
- Читање стандардних уговора или стандардних услова уговора, ако је применљиво, са ентитетима корисницима у циљу стицања разумевања уговорних обавеза услужне организације.

- Праћење процедура које обављају кадрови услужне организације.
- Преглед приручника који садрже политике и процедуре организације, и друге системске документације, на пример, дијаграми тока и наративни описи.

A23. Параграфом 21(а) захтева се од ревизора услужне организације да процени да ли су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације разумни у односу на околности. У прављењу ове процене ревизору услужне организације могу да помогну следећа питања:

- Да ли су наведени контролни циљеви постављени од стране саме услужне организације или неког спољног чиниоца као што је надлежно регулаторно тело, група корисника или професионално тело које примењује транспарентан поступак одобравања?
- Када су наведени контролни циљеви формулисани од стране услужне организације, да ли се односе на врсте тврдњи обично садржане у широком спектру финансијских извештаја ентитета корисника на које може разумно да се очекује да ће контроле у услужној организацији да се односе? Иако ревизор услужне организације углавном неће бити у могућности да утврди како се контроле у услужној организацији тачно односе на тврдње садржане у финансијским извештајима засебних ентитета корисника, ревизор услужне организације користи своје разумевање природе система услужне организације, укључујући разумевање контроле и услуге које организација пружа ради идентификације врсте тврдњи на које ће такве контроле највероватније да се односе.
- Када наведене контролне циљеве формулише услужна организација, да ли су потпуни? Потпун сет контролних циљева може да пружи оквир широком спектру ревизора корисника, који им омогућује да процене ефекат контрола у услужној организацији на тврдње које су обично садржане у финансијским извештајима ентитета корисника.

A24. Поступци интерног ревизора у циљу утврђивања да ли се примењује систем услужне организације могу да буду слични и да се врше у комбинацији са поступцима чији је циљ стицање разумевања о том систему. Ови поступци такође могу да укључе праћење ставки кроз систем услужне организације и у случају извештаја типа 2, специфичне упите о променама у контролама до којих је дошло током периода. Промене које су значајне за ентитете кориснике или њихове ревизоре су садржане у опису система услужне организације.

Прибављање доказа о осмишљености контрола

(видети параграф 23, 28(б))

A25. Из перспективе ентитета корисника или ревизора корисника, контрола је адекватно дизајнирана ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, уз услов да је њена примена задовољавајућа, пружа уверавање у разумној мери да је спречена појава материјално значајних погрешне исказе или да су они откривени и исправљени. Услужна организација или ревизор услужне организације, међутим, нису свесни околности у засебним ентитетима корисницима које би могле да одреде да ли је погрешан исказ настао услед недостатка у контролама од материјалног значаја за тај ентитет. Зато, из перспективе ревизора услужне организације, контрола је адекватно дизајнирана ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, уз услов да је њена примена задовољавајућа, пружа уверавање у разумној мери да су испуњени контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.

A26. Ревизор корисника може да размотри примену дијаграма тока, упитника или табела одлучивања да би олакшао постизање разумевања осмишљености контрола.

A27. Контроле могу да се састоје од више активности којима се постиже остварење контролних циљева. Као последица тога, ако ревизор процени одређене активности као неефективне у остваривању специфичног контролног циља, постојање других активности може да омогући ревизору услужне организације да закључи да су контроле које се односе на тај контролни циљ адекватно осмишљене.

Прибављање доказа у вези са ефективном применом контрола

Процена ефективне примене

(видети параграф 24)

A28. Из перспективе ентитета корисника или ревизора корисника, контрола је ефективна ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, пружа уверавање у разумној мери да су материјално погрешни искази, било као последица криминалне радње или грешке, спречени или да су они детектовани и исправљени. Услужна организација или ревизор услужне организације, међутим,

нису свесни околности у засебним ентитетима корисницима које одређују да ли је дошло до настајања погрешног исказа због одступања у контролама и ако јесу, да ли је материјално значајна. Због тога, из перспективе ревизора услужне организације, контрола се ефективно примењује ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, пружа уверавање у разумној мери да су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације постигнути. Такође, услужна организација или ревизор услужне организације, нису у позицији да утврде да ли би било које уочено одступање у контролама довело до материјално погрешног исказа из перспективе засебног ентитета корисника.

A29. Стицање разумевања о контролама које је довољно да би се формирало мишљење о томе колико су адекватно осмишљене није довољан доказ у вези са њиховом ефективном применом осим ако не постоји одређени ниво аутоматизације који омогућује доследну примену контрола на начин на који су осмишљене и имплементирани. На пример, прибављање информација о примени мануелних контрола у тренутку времена не пружа доказе и примени истих контрола у другим тренуцима времена. Ипак, због инхерентне доследности компјутерске обраде података, вршење поступака у циљу утврђивања осмишљености аутоматизованих контрола и да ли се оне примењују онако како су осмишљене, може да послужи као доказ ефективне примене дате контроле у зависности од процене ревизора услужне организације и тестирања других контрола као што су контроле које се односе на програмске промене.

A30. Да би био користан другим ревизорима, извештај типа два обично обухвата минималан период од 6 месеци. Ако је период краћи од 6 месеци, ревизор услужне организације може да сматра за сходно да у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање изнесе разлоге за обухватање краћег периода. Међу околностима које могу да доведу до тога да се обухвата период краћи од 6 месеци су када (а) је ревизор услужне организације ангажован близу датума када извештај о контролама треба да буде објављен, (б) је услужна организација (или одређени систем или апликација) у функцији мање од 6 месеци; или (ц) су извршене значајне измене контрола и није изводљиво чекати шест месеци до објављивања извештаја нити објавити извештај који обухвата систем пре и после промена.

A31. За одређене контролне процедуре не постоје докази примене који би касније могли да се тестирају због чега ревизор услужне организације може да нађе за сходно да тестира ефективну примену таквих контрола у различитим тренуцима током извештајног периода.

A32. Ревизор услужне организације даје мишљење о ефективној примени контрола током целог периода и зато су потребни задовољавајући докази о примени контрола у текућем периоду да би ревизор услужне организације могао да изрази то мишљење. Знање о одступањима уоченим у ранијим ангажовањима може, међутим, довести до тога да ревизор услужне организације повећа обим тестирања у текућем периоду.

Тестирање индиректних контрола
(видети параграф 25(б))

A33. У одређеним околностима може бити неопходно прибавити доказе који показују да се индиректне контроле ефективно примењују. На пример, када ревизор услужне организације одлучи да тестира ефективност прегледа извештаја о изузецима који садрже детаље о случајевима продаје преко утврђених граница кредитирања, преглед и повезане накнадне провере представљају контролу која је директно релевантна ревизору услужне организације. Контроле тачности информација у извештајима (на пример, опште ИТ контроле) су описане као „индиректне“ контроле.

A34. Због инхерентне доследности компјутерске обраде података, докази о примени аутоматизоване апликативне контроле, када се разматрају у комбинацији са доказима о ефективној примени општих контрола у организацији (нарочито контрола које се односе на промене), такође могу да пруже значајне доказе о њеној ефективној примени.

Начин одабира ставки за тестирање
(видети параграф 25(ц), 27)

A35. Начини одабира ставки за тестирање који су на располагању ревизору услужне организације су следећи:

- (а) Одабир свих ставки (испитивање 100% популације). Ово може да буде прикладно за тестирање контрола које се не користе често, већ на пример, квартално, или када докази у вези са применом контроле омогућавају да испитивање 100% популације буде ефикасно;
- (б) Одабир конкретних ставки. Ово може да буде прикладно када испитивање 100% популације не би било ефикасно, а узорковање не би било ефективно, као што је тестирање контрола које се не примењују довољно често да би се створила довољно велика популација за узорковање, на пример, када се контроле примењују на месечном или недељном нивоу; и
- (ц) Узорковање. Ово може да буде прикладно за тестирање контрола које се често користе на исти начин и за чију примену постоје документовани докази.

A36. Иако селективно испитивање конкретних ставки често може да буде ефикасан начин за прибављање доказа, то не може да се подведе под узорковање. Резултати поступака који се примењују на ставке одабране на овај начин не могу да се пројектују на целу популацију. У складу са тим, селективно испитивање конкретних ставки не пружа доказе који се односе на остатак популације. Узорковање је, са друге стране, осмишљено како би се омогућило доношење закључака који се односе на целу популацију на основу тестирања узорка узетог из те популације.

Рад функције интерне ревизије

Стицање разумевања о функцији интерне ревизије
(видети параграф 30)

A37. Функција интерне ревизије може да буде одговорна за обављање анализа, евалуација, уверавања, препорука и пружање других информација руководству и лицима овлашћеним за управљање. Функција интерне ревизије у услужној организацији може да врши активности које се односе на систем интерне контроле услужне организације или активности које се односе на услуге и системе, укључујући и контроле, које услужна организација пружа ентитетима корисницима.

Утврђивање да ли користити рад интерних ревизора и у којој мери
(видети параграф 33)

A38. Да би се утврдио планирани ефекат рада интерних ревизора на природу, рокове и обим поступака ревизора услужне организације, могу да се узму у обзир следећи фактори који могу да назначе потребу за коришћењем других, другачијих или мање екстензивних поступака него што би у супротном био случај:

- Постоје значајна ограничења природе и обима специфичних активности које су обављене или треба да буду обављене од стране интерних ревизора.
- Рад интерних ревизора се односи на контроле које су мање значајне за закључке ревизора услужне организације.
- Рад који обавља или треба да обави интерни ревизор не захтева субјективно или комплексно расуђивање.

Коришћење резултата рада функције интерне ревизије
(видети параграф 34)

A39. Природа, рокови и обим поступака ревизора услужне организације који се односе на конкретне резултате рада интерних ревизора зависе од процене ревизора услужне организације по питању значаја тих резултата на закључке ревизора услужне организације (на пример, значај ризика за чије су ублажавања задужене дате контроле), евалуацију функције интерне ревизије и евалуације конкретних резултата рада интерних ревизора. Ови поступци укључују следеће:

- Испитивање ставки које су интерни ревизори већ испитали;
- Испитивање других сличних ставки; и
- Посматрање поступака које обављају интерни ревизору.

Ефекат на извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање (видети параграф 36–37)

A40. Без обзира на ниво независности и објективности функције интерне ревизије, та функција није на истом степену независности од услужне организације какав се захтева од ревизора услужне организације приликом рада на ангажовању. Ревизор услужне организације једини сноси одговорност за мишљење изражено у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, а та одговорност не може да се умањи тиме што ревизор услужне организације користи резултате рада интерних ревизора.

A41. Ревизор услужне организације може да презентује опис резултата рада функције интерне ревизије на неколико начина, на пример:

- Тако што ће укључити уводни материјал у опис тестова контрола у ком ће назначити да су одређени резултати рада функције интерне ревизије коришћени при тестирању контрола.
- Приписивањем појединих тестова интерној ревизији.

Писане изјаве

(видети параграф 38, 40)

A42. Писане изјаве захтеване параграфом 38 су одвојене од и представљају додаток изјави услужне организације, као што је дефинисано у параграфу 9(о).

A43. Ако услужна организација не обезбеди писане изјаве захтеване у складу са параграфом 38(ц) овог стандарда, може бити подесно да се мишљење ревизора услужне организације модификује у складу са параграфом 55(д) овог стандарда.

Остале информације

(видети параграф 42)

A44. Етички кодекс IESBA захтева да се ревизор услужне организације не доводи у везу са информацијама ако ревизор услужне организације сматра да:

- (а) Садрже материјално погрешне или обмањујуће исказе;
- (б) Непромишљено дата саопштења или информације; или
- (ц) Су изостављене или су нејасне информације чије је присуство захтевано када такво изостављање или нејасноће могу да наведу на погрешан закључак.

Ако остале информације у документу који садржи опис система услужне организације и у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање садрже информације које се тичу будућности као што су планови за опоравак или ванредне околности, или планове за модификацију система у циљу уклањања недостатака идентификованих у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, или тврдње промотивне природе које не могу да буду поткрепљене на разумној основи, ревизор услужне организације може да захтева да те информације буду уклоњене или преформулисане.

A45. Ако услужна организација одбије да уклони или преформулише остале информације, могу бити неопходне додатне активности које укључују, на пример, следеће:

- Захтев услужној организацији да обави консултације са својом правном службом о адекватном правцу деловања.
- Опис материјалних недоследности или материјално погрешних исказа који се тичу чињеница у извештају којим се пружа уверавање.
- Задржавање извештаја којим се пружа уверавање до решења спорних питања.
- Прекид ангажовања.

Документација

(видети параграф 51)

A46. ISQC 1 (или професионални захтеви који су барем једнако строги) захтева од фирме да установи политике и процедуре за благовремено комплетирање коначног досијеа ангажовања. Одговарајући рок за комплетирања коначног досијеа ангажовања обично није дужи од 60 дана од датума извештаја ревизора услужне организације.

Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање

Садржај извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање (видети параграф 53)

A47. Илустративни примери извештаја ревизора услужних организације којим се пружа уверавање и повезаних изјава услужних организације садржани су у Прилогу 1 и 2.

Циљни корисници и намена извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање (видети параграф 53(е))

A48. Критеријуми који се користе у ангажовањима којима се извештава о контролама у услужној организацији су релевантни само ако је намена извештаја пружање информација о систему услужне организације, укључујући контроле, онима који поседују разумевање о томе како ентитети корисници користе систем за финансијско извештавање. У складу са тим, ово је наведено у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање. Поред тога, ревизор услужне организације може да сматра за сходно да користи формулацију којом се јасно ограничава дистрибуција извештаја којим се пружа уверавање лицима која нису циљни корисници, његово коришћење од стране других страна или његово коришћење за друге сврхе.

Опис тестова контрола (видети параграф 54)

A49. У опису природе тестова контрола за извештаје типа 2, од помоћи је корисницима извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање ако ревизор услужне организације искључи следеће:

- резултате свих тестова који су показали постојање недостатака чак и у случају да су идентификоване друге контроле које омогућавају ревизору услужне организације да закључи да је релевантан контролни циљ постигнут или да је тестирана контрола накнадно уклоњена из описа система услужне организације.
- Информације о узрочним факторима за идентификоване недостатке у мери у којој је ревизор услужне организације идентификовао те факторе.

Модификовано мишљење

(видети параграф 55)

A50. Илустративни примери елемената модификованог извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање су садржани у Прилогу 3.

A51. Чак и у случају када је ревизор изразио негативно или уздржавајуће мишљење, може бити подесно да у пасусу са разлозима за модификацију укључи опис разлога за остала питања за која је ревизор услужне организације свестан да би узроковала модификацију мишљења као и ефеката до којих би то довело.

A52. Приликом уздржавања од мишљења због ограничења делокруга, обично се не сматра подесним да се идентификују поступци који су обављени нити да се укључе извештаји у којима су описане карактеристике ангажовања ревизора услужне организације; то би могло да баца сенку на уздржавајуће мишљење ревизора.

Остале одговорности које се тичу комуникације

(видети параграф 56)

A53. Адекватне активности које представљају одговор на околности идентификоване у параграфу 56 могу да укључују следеће:

- Прибављање правних савета о последицама различитих праваца деловања.
- Комуникација са лицима овлашћеним за управљање у услужној организацији.
- Комуникација са трећим странама (на пример, надлежно регулаторно тело) када се то захтева.
- Модификација мишљења ревизор услужне организације или додавање пасуса у вези осталих питања.
- Прекид ангажовања.