

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 402
РЕВИЗИЈСКА РАЗМАТРАЊА У ВЕЗИ СА ЕНТИТЕТОМ
КОЈИ КОРИСТИ УСЛУЖНУ ОРГАНИЗАЦИЈУ

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1-5
Датум ступања на снагу	6

Циљеви	7
---------------------	---

Дефиниције	8
-------------------------	---

Захтеви

Разумевање услуга које пружа услужна организација, укључујући интерну контролу	9-14
---	------

Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа	15-17
---	-------

Извештаји типа 1 и типа 2 који не укључују услуге подизвођача	18
--	----

Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази у вези са активностима у услужној организацији	19
--	----

Извештавање ревизора корисника	20-22
--------------------------------------	-------

Примена и остала објашњења

Разумевање услуга које пружа услужна организација, укључујући интерну контролу	A1-A23
---	--------

Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа	A24-A29
---	---------

Извештаји типа 1 и типа 2 који не укључују услуге подизвођача	A40
--	-----

Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази у вези са активностима у услужној организацији	A41
--	-----

Извештавање ревизора корисника	A42-A44
--------------------------------------	---------

Међународни стандард ревизије (ISA) 402, *Ревизијска разматрања у вези с ентитетом који користи услужну организацију* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа када ентитет-корисник користи услуге једне или више услужних организација. Посебно детаљно се бави начином на који ревизор примењује ISA 315 (ревидиран) и ISA 33⁰ у циљу стицања довољног разумевања о ентитету - кориснику, укључујући интерну контролу која је релевантна за ревизију, да би био у стању да идентификује и процени ризике материјално погрешних исказа, као и у циљу осмишљавања и спровођења даљих ревизијских поступака као одговор на те ризике.
2. Велики број ентитета поверава одређене аспекте свог пословања организацијама које пружају разне услуге, од обављања конкретног задатка по упутству ентитета до обављања послова читавих пословних јединица или функција једног ентитета, као што је функција обрачуна зарада. Многе од услуга које пружају те организације су саставни део пословања ентитета; међутим, нису све те услуге релевантне за ревизију.
3. Услуге које пружа услужна организација су релевантне за ревизију финансијских извештаја ентитета-корисника када су те услуге и контрола над њима део информационог система ентитета, укључујући повезане пословне поступке који су релевантни за финансијско извештавање. Иако се већина контрола услужне организације најчешће односи на финансијско извештавање, могу постојати друге контроле које могу бити релевантне за ревизију, као што су контроле заштите имовине. Услуге услужне организације су део информационог система ентитета-корисника, укључујући повезане пословне поступке, који су релевантни за финансијско извештавање уколико те услуге утичу на неку од следећих ставки:
 - (а) Класе трансакција у пословању ентитета-корисника које су значајне за финансијске извештаје ентитета-корисника;
 - (б) Поступке, у информационом (ИТ) и мануелном систему, на основу којих се трансакције ентитета-корисника отпочињу, евидентирају, обрађују, коригују уколико је то неопходно, преносе у главну књигу и о њима се извештава у финансијским извештајима;
 - (ц) Повезане рачуноводствене евиденције, електронске или мануелне, које прате информације и посебне рачуне у финансијским извештајима ентитета-корисника, а које се користе за иницирање, евидентирање, обраду и извештавање о трансакцијама ентитета-корисника; ово укључује и корекцију нетачних информација и начин на који се информације преносе у главну књигу;
 - (д) Начин на који информациони систем ентитета корисника, поред класа трансакција, бележи друге догађаје и услове значајне за финансијске извештаје;
 - (е) Процес финансијског извештавања који се користи за припрему финансијског извештаја ентитета-корисника, укључујући значајне рачуноводствене процене и обелодањивања.
 - (ф) Контроле које се тичу евидентирања, укључујући и несвакидашња евидентирања неперодичних, неуобичајених трансакција или усклађивања.
4. Природа и обим посла који треба да обави ревизор корисника у вези са услугама које је пружила услужна организација зависе од природе и значаја тих услуга за ентитета-корисника и релевантности тих услуга за ревизију.
5. Овај стандард се не односи на услуге финансијских институција које су ограничене на обраду, а односе се на рачун ентитета у тој финансијској институцији; на трансакције које нису посебно одобрене од стране ентитета, као што је обрада трансакција на текућем рачуну од стране банке или обрада трансакција хартија од вредности од стране брокера. Такође, овај стандард се не односи на ревизију трансакција које проистичу из власничких финансијских интереса у другим ентитетима, као што су партнерства, корпорације и заједничка улагања, када се узму у обзир власнички интереси и када се извештај подноси лицима која имају интерес.

Датум ступања на снагу

6. Овај стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра

2009. године или касније.*

Циљеви

7. Циљеви ревизора корисника, када ентитет-корисник користи услуге услужне организације су:
- (а) Стицање разумевања природе и значаја услуга које пружа услужна организација и њиховом ефекту на интерну контролу ентитета-корисника релевантну за ревизију, које је довољно да се идентификују и процене ризици материјално погрешног исказа; и
 - (б) осмишљавање и спровођење ревизијских поступака као одговор на те ризике.

Дефиниције

8. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:
- (а) 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.
 - (б) Извештај о опису и осмишљености контрола у услужној организацији (који се у овом стандарду назива „извештај типа 1“) – Извештај који садржи:
 - (i) Опис, који припрема руководство услужне организације, система услужне организације, контролних циљева и значајних контрола које су осмишљене и спроведене одређеног датума; и
 - (ii) Извештај ревизора услуге са циљем прибављања уверавања у разумној мери које укључује мишљење ревизора услужне организације о опису система услужне организације, циљевима контроле и значајним контролама које су осмишљене и спроведене да би се постигли одређени циљеви контроле.
 - (ц) Извештај о опису, осмишљености и оперативној ефективности контрола у услужној организацији (што се у овом ISA назива извештај тип 2) – Извештај који укључује:
 - (i) Извештај, који је припремило руководство услужне организације, о циљевима контроле и значајним контролама, њиховој осмишљености и примени на конкретан датум или током одређеног временског периода и, у неким случајевима, њиховој оперативној ефективности током одређеног временског периода; и
 - (ii) Извештај ревизора услужне организације с циљем придобијања уверавања у разумној мери које укључује:
 - а. Мишљење ревизора услужне организације о опису система услужне организације, циљевима контроле и значајним контролама, прилагођеност контрола ради постизања конкретних циљева контроле, оперативној ефективности контрола; и
 - б. Опис тестова контрола које спроводи ревизор услужне организације и резултати тих тестова.
 - (д) Ревизор услужне организације – професионални рачуновођа у јавној пракси који, на захтев услужне организације, прави извештај којим се пружа уверавање о контролама услужне организације.
 - (е) Услужна организација – Независна организација (или део независне организације) која пружа услуге ентитетима корисницима који су део информационих система тих ентитета, релевантних за финансијско извештавање.
 - (ф) 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.
 - (г) Услужна организација подизвођач – Услужна организација коју користи друга услужна организација да би обавила услуге за ентитет корисника који је део информационог система тог ентитета-корисника који је релевантан за финансијско извештавање.
 - (х) Ревизор корисника – Ревизор који врши ревизију и извештава о финансијским извештајима ентитета – корисника.
 - (и) Ентитет – корисник – Ентитет који користи услужну организацију и чији финансијски извештаји су предмет ревизије.

Захтеви

Разумевање услуга које пружа услужна организација,

укључујући интерну контролу

9. У складу са ISA 315 (ревидиран) приликом стицања разумевања ентитета – корисника, ревизор корисника стиче разумевање начина на који ентитет користи услуге услужне организације у пословању ентитета – корисника, укључујући: (видети параграфе A1-A2)
- (а) Природу услуга које пружа услужна организација и значај тих услуга за ентитет – корисник, укључујући њихов ефекат на интерну контролу ентитета; (видети параграфе A3-A5)
 - (б) Природу и материјалност трансакција које се обрађују или рачуна или поступака финансијског извештавања под утицајем услужне организације; (видети параграф A6)
 - (ц) Степен интеракције између активности услужне организације и ентитета – корисника; и (видети параграф A7)
 - (д) Природу везе између ентитета – корисника и услужне организације, укључујући и релевантне уговорне услове који се тичу активности услужне организације. (видети параграфе A8-A11)
10. У складу са ISA 315 (ревидиран) приликом стицања разумевања интерне контроле релевантне за ревизију, ревизор корисника треба да процени осмишљеност и примену релевантних контрола у ентитету – кориснику који се односе на услуге које пружа услужна организација, укључујући и оне контроле које се примењују на трансакције које обрађује услужна организација. (видети параграфе A12-A14)
11. Ревизор корисника треба да утврди да ли је стечено разумевање природе и значаја услуга које пружа услужна организација и њиховог ефекта на интерну контролу ентитета – корисника која је релевантна за ревизију, довољно да би то разумевање представљало основу за утврђивање и процену ризика материјално погрешних исказа.
12. Уколико ревизор није у стању да стекне довољно разумевање, ревизор корисника треба да стекне разумевање применом једног или више наведених поступака:
- (а) Прибављање извештаја типа 1 и 2, уколико су на располагању;
 - (б) Контактирање услужне организације, преко ентитета – корисника, у циљу прибављања специфичних информација;
 - (ц) Посета услужној организацији и спровођење поступака који ће пружити неопходне информације о значајним контролама у услужној организацији; или
 - (д) Коришћење другог ревизора за спровођење поступака који ће пружити неопходне информације о значајним контролама у услужној организацији. (видети параграфе A15-A20)
Коришћење извештаја типа 1 и 2 у циљу подршке ревизоровом разумевању услужне организације
13. Приликом утврђивања довољности и адекватности ревизијских доказа добијених из извештаја типа 1 или типа 2, ревизор корисника треба да буде задовољан:
- (а) Професионалном компетентношћу ревизора услужне организације и његовом независношћу од услужне организације; и
 - (б) Адекватношћу стандарда по којима су објављени извештаји тип 1 и тип 2. (видети параграф A21)
14. Уколико ревизор планира да користи извештај типа 1 или типа 2, као ревизијски доказ којим подржава ревизора корисника у разумевању осмишљености и примене контрола у услужној организацији, ревизор:
- (а) Процењује да ли је опис и осмишљеност контрола у услужној организацији на одређени датума или за одређени период адекватни за потребе ревизора корисника;
 - (б) Процењује довољност и адекватност доказа који су наведени у извештају, за разумевање интерне контроле ентитета-корисника релевантне за ревизију; и
 - (ц) Утврђује да ли су додатне контроле ентитета-корисника које уочи услужна организација значајне за ентитет-корисника и, уколико је то случај, стиче разумевање о томе да ли је ентитет-корисник осмислио и применио такве контроле. (видети параграфе A22-A23)

Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа

15. Приликом одговарања на процењене ризике у складу са ISA 330, ревизор корисника:
- (а) Утврђује да ли се у евиденцијама ентитета-корисника налази довољно адекватних

ревизијских доказа у вези са тврдњама које се тичу финансијских извештаја, и уколико то није случај,
(б) Спроводи даље ревизијске поступке у циљу прибављања довољно адекватних ревизијских доказа или ангажује другог ревизора да обави ове поступке у служној организацији у име ревизора корисника. (видети параграфе А24-А28)

Тестови контрола

16. Када процена ризика, коју врши ревизор корисника, укључује очекивање да контроле у служној организацији функционишу ефективно, ревизор корисника треба да прибави ревизијске доказе о оперативној ефективности тих контрола применом једног или више наведених поступака:

- (а) Прибављање извештаја типа 2, уколико је на располагању;
- (б) Обављање одговарајућих тестова контрола у служној организацији; или
- (ц) Ангажовање другог ревизора да обави тестове контрола у служној организацији у име ревизора корисника. (видети параграфе А29-А30)

Коришћење извештаја типа 2 као ревизијског доказа да контроле у служној организацији функционишу ефективно

17. Уколико, у складу са параграфом 16(1), ревизор корисника планира да користи извештај типа 2 као ревизијски доказ да контроле у служној организацији функционишу ефективно, ревизор корисника треба да утврди да ли извештај ревизора услужне организације нуди довољно адекватних ревизијских доказа о ефективности контрола како би се подржала процена ризика коју је обавио ревизор корисника, и то:

- (а) Проценом да ли су опис, осмишљеност и оперативна ефективност контрола у служној организацији за одређени датум или период који је адекватан за потребе ревизора корисника;
- (б) Утврђивањем да ли су додатне контроле ентитета-корисника које је идентификовала услужна организација значајне за ентитет-корисника и, уколико је то случај, стицањем разумевања о томе да ли је ентитет-корисник осмислио и применио такве контроле, и уколико јесте, тестираће њихову оперативну ефективност;
- (ц) Проценом адекватности временског периода који покривају тестови контрола и времена које је протекло од када су обављени тестови контрола; и
- (д) Проценом да су ли тестови контрола које је обавио ревизор услужне организације и њихови резултати, као што је описано у извештају ревизора услужне организације, значајни за тврдње у финансијским извештајима ентитета-корисника и пружају довољно адекватних ревизијских доказа да би се подржала процена ризика коју је направио ревизор корисника. (видети параграфе А31-А39)

Извештаји типа 1 и типа 2

који не укључују услуге подизвођача

18. Уколико ревизор корисника планира да користи извештај типа 1 и типа 2 који не укључују услуге које пружа подизвођач, а те услуге су значајне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника, ревизор корисника треба да примени захтеве овог ISA с освртом на услуге које пружају подизвођачи. (видети параграф А40)

Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази у вези са активностима у служној организацији

19. Ревизор корисника испитује руководство ентитета – корисника да ли је услужна организација подносила извештај ентитету-кориснику и да ли је руководство ентитета-корисника свесно било које криминалне радње, неусклађености са законима и регулативом или некоригованих погрешних исказа који утичу на финансијске извештаје ентитета – корисника. Ревизор корисника треба да процени на који начин таква питања утичу на природу, време и обим даљих ревизијских поступака ревизора корисника, укључујући и утицај на закључке ревизора корисника, као и на његов извештај. (видети параграф А41)

Извештавање ревизора корисника

20. Ревизор модификује мишљење у извештају ревизора корисника у складу са ISA 705 (ревидиран) уколико ревизор корисника није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о услугама које пружа услужна организација, а које су релевантне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника. (видети параграф А42)

21. Ревизор корисника се неће позивати на рад ревизора услужне организације у извештају

ревизора корисника у ком се налази немодификовано мишљење, осим уколико то не захтева закон или регулатива. Уколико се ово позивање захтева законом или регулативом, у извештај ревизора корисника се назначује да то позивање не умањује одговорност ревизора корисника за ревизијско мишљење. (видети параграф А43)

22. Уколико је позивање на рад ревизора услужне организације релевантно за разумевање модификација мишљења ревизора корисника, у извештају ревизора корисника се назначује да такво позивање не умањује одговорност ревизора корисника за то мишљење. (видети параграф А44)

* * *

Примена и остала објашњења

Разумевање услуга које пружа услужна организација, укључујући интерну контролу

Извори информација (видети параграф 9)

A1. Информације о природи услуга које пружа услужна организација могу имати велики број извора, као што су:

- Приручници за кориснике.
- Прегледи система.
- Технички приручници.
- Уговор или споразум о пружању услуга између ентитета – корисника и услужне организације.
- Извештаји услужне организације, интерних ревизора или регулаторних тела о контролама у услужној организацији.
- Извештаји ревизора услужне организације, укључујући писма руководства, уколико су на располагању.

A2. Знање стечено кроз искуство ревизора корисника са услужном организацијом, на пример искуство са другим ревизијским ангажовањима може такође да буде од помоћи приликом стицања разумевања природе услуга које пружа услужна организација. Ово може да буде од велике помоћи уколико су услуге и контроле у услужној организацији над тим контролама високо стандардизоване.

Природа услуга које пружа услужна организација (видети параграф 9(а))

A3. Ентитет – корисник може користити услужну организацију као што су оне које обрађују трансакције уз одговарајуће рачуноводствено праћење или евидентирају податке који се односе на трансакције и поступке. Услужне организације које пружају такве услуге обухватају, на пример, одељења за повереничке односе у банкама која инвестирају и сервисирају средства из фондова за планове бенефиција запослених и осталих; банке које сервисирају хипотеке за своје клијенте; и фирме које пружају услуге које се тичу софтверских апликација у виду програмских пакета и технолошког окружења које омогућава клијентима да обрађују финансијске и оперативне трансакције.

A4. Примери услуга услужне организације које су релевантне за ревизију обухватају:

- Одржавање рачуноводствених података ентитета – корисника.
- Управљање средствима.
- Иницирање, евидентирање и обраду трансакција у својству агента ентитета – корисника.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A5. Мањи ентитети могу користити екстерне књиговодствене услуге, у распону од обраде одређених трансакција (на пример, обрачуни и плаћање пореза на обрачун зарада) и одржавања рачуноводствених евиденција до припреме финансијских извештаја. Коришћење такве услужне организације за припрему финансијских извештаја не ослобађа руководство мањег ентитета нити, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање одговорности у вези са финансијским извештајима.

Природа и материјалност трансакција које обрађује услужна организација (видети параграф 9(б))

A6. Услужна организација може установити политике и процедуре које утичу на интерну контролу ентитета – корисника. Ове политике и процедуре су барем делимично физички и оперативно одвојене од ентитета – корисника. Значај контрола услужне организације у односу на контроле ентитета-корисника зависи од природе услуга које пружа услужна организација, укључујући природу и материјалност трансакција које обрађује за ентитет-корисник. У одређеним ситуацијама, трансакције које обрађује и рачуни на које утиче услужна организација можда неће изгледати као да су материјални значајни за финансијске извештаје ентитета, али природа обављених трансакција може бити значајна и ревизор корисника може одлучити да је разумевање тих

контрола неопходно у датим околностима.

Степен интеракције између активности услужне организације и ентитета – корисника (видети параграф 9(ц))

A7. Значај контрола услужне организације у односу на контроле ентитета – корисника такође зависи од степена интеракције између активности услужне организације и ентитета – корисника. Степен интеракције се односи на обим у ком је ентитет – корисник у могућности и у ком одлучи да примењује ефективне контроле над поступцима које спроводи услужна организација. На пример, висок степен интеракције постоји између активности ентитета – корисника и активности услужне организације када ентитет – корисник одобрава трансакције и поступке услужне организације и рачуноводствено обухвата те трансакције. У тим околностима, ентитету – кориснику може бити практичније да примени ефективне контроле за те трансакције. С друге стране, када услужна организација иницира или иницијално евидентира, обрађује или рачуноводствено обухвата трансакције ентитета корисника, постоји мањи степен интеракције између две организације. У тим околностима, ентитет – корисник можда не може да примени ефективне контроле над овим трансакцијама у ентитету – кориснику, или може одлучити да их не примени, и може се ослонити на контроле услужне организације.

Природа односа ентитета – корисника и услужне организације (видети параграф 9(д))

A8. Уговор или споразум о нивоу услуге између ентитета – корисника и услужне организације регулишу следећа питања:

- Информације које се пружају ентитету-кориснику и одговорност за иницирање трансакција које се односе на активности услужне организације;
- Примена захтева регулаторних тела у вези са формом евиденције која мора да се води, као и приступа тој евиденцији;
- Одштета, уколико је има, која треба да се обезбеди ентитету – кориснику у случају неуспеха;
- Да ли ће услужна организација доставити извештај о својим контролама и, уколико је то случај, да ли ће то бити извештај типа 1 или типа 2;
- Да ли ревизор корисника има права да приступи рачуноводственим подацима ентитета-корисника које одржава услужна организација, као и другим информацијама које су неопходне за спровођење ревизије; и
- Да ли уговор дозвољава директну комуникацију између ревизора корисника и ревизора услужне организације.

A9. Постоји директан однос између услужне организације и ентитета – корисника и између услужне организације и ревизора услужне организације. Овај однос не мора нужно да створи и директан однос између ревизора корисника и ревизора услужне организације. Када не постоји директан однос између ревизора корисника и ревизора услужне организације, комуникација између ревизора корисника и ревизора услужне организације се обично спроводи преко ентитета – корисника и услужне организације. Директан однос се може установити и између ревизора корисника и ревизора услужне организације, узимајући у обзир релевантна етичка питања и питања поверљивости. Ревизор корисник, на пример, може користити ревизора услужне организације за обављање поступака у име ревизора корисника, као што су:

(а) Тестови контрола у услужној организацији; или

(б) Поступци суштинског испитивања трансакција и салда у финансијским извештајима ентитета-корисника које одржава услужна организација.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A10. Ревизори јавног сектора у начелу имају шира права приступа у складу са законском регулативом. Међутим, постоје ситуације када та права приступа нису применљива, на пример, када је услужна организација у другом правном систему. У таквим случајевима, ревизор јавног сектора може бити у ситуацији да мора стећи разумевање законске регулативе која се примењује у том правном систему да би утврдио да ли може да стекне одговарајућа права на приступ. Ревизор јавног сектора може такође добити или тражити од ентитета-корисника да уврсти право на приступ у све врсте уговорних односа између ентитета-корисника и услужне организације.

A11. Ревизори јавног сектора могу такође ангажовати другог ревизора да обави тестове контрола и суштинске поступке у вези са усклађеношћу са законом, регулативом и другим одредбама.

Разумевање контрола у вези са услугама које пружа услужна организација (видети параграф 10)

A12. Ентитет-корисник може успоставити контроле услуга услужне организације које може тестирати ревизор корисника и које могу да омогуће ревизору корисника доношење закључка да контроле ентитета-корисника функционишу ефективно за неке или све релевантне тврдње, без обзира на то које су контроле активне у услужној организацији. Уколико ентитет-корисник, на пример, користи услужну организацију за трансакције које се тичу обрачуна зарада, ентитет-корисник може успоставити контроле над предајом и пријемом информација које се тичу обрачуна зарада и које могу да спрече или открију материјално погрешне исказе. Ове контроле могу да обухватају:

- Поређење података достављених услужној организацији са извештајима о информацијама које је доставила услужна организација након што су подаци обрађени.
- Поновно обрачунавање узорка обрачунатих зарада у циљу провере рачунске прецизности и преглед укупног износа обрачунатих зарада у смислу разумности.

A13. У овој ситуацији, ревизор корисника може обавити тестирање контрола ентитета – корисника у вези са обрадом података о обрачуну зарада, што би представљало основу за ревизора корисника да закључи да контроле ентитета – корисника функционишу ефективно у односу на тврдње у вези са трансакцијама које се односе на обрачун зарада.

A14. Као што је наведено у ISA 315 (ревидиран) у случају неких ризика, ревизор корисника може просудити да није могуће или практично прибавити довољно адекватних ревизијских доказа користећи само суштинске поступке. Такви ризици могу да се односе на нетачне или непотпуне евиденције рутинских и значајних врста трансакција и салда рачуна, чије карактеристике често дозвољавају високо аутоматизовану обраду, без или са врло мало мануелних интервенција. Карактеристике такве аутоматизоване обраде могу бити изражено присутне када ентитет – корисник користи услужну организацију. У таквим случајевима, контроле ентитета – корисника над таквим ризицима су значајне за ревизију и ревизор корисника је у обавези да стекне разумевање таквих контрола и да их процени у складу са параграфима 9 и 10 овог ISA.

Даљи поступци када се не може стећи довољно разумевања од ентитета – корисника (видети параграф 12)

A15. Одлука ревизора корисника о томе који поступак из параграфа 12 да одабере, појединачно или у комбинацији са другима, како би добио информације које су неопходне за стварање основе за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа у вези са коришћењем услужне организације од стране ентитета – корисника, може да буде под утицајем питања као што су:

- Величина ентитета-корисника и услужне организације;
- Комплексност трансакција у ентитету-кориснику и комплексност услуга које врши услужна организација;
- Локација услужне организације (на пример, ревизор корисника може одлучити да користи другог ревизора да обавља поступке у услужној организацији у име ревизора корисника уколико се услужна организација налази на удаљеној локацији);
- Да ли се очекује да поступци ефективно пруже ревизору корисника довољно адекватних ревизијских доказа; и
- Природа односа између ентитета – корисника и услужне организације.

A16. Услужна организација може ангажовати услужног ревизора да извештава о опису и осмишљености контрола (извештај типа 1) или о опису осмишљености контрола и њиховој оперативној ефективности (извештај типа 2). Извештаји типа 1 и типа 2 се могу објавити у складу с Међународним стандардом ангажовања прегледа (ISAE) 340² или у складу са стандардима које је установила овлашћена и призната организација за постављање стандарда (које могу да их називају различитим именима, као што су извештај типа А и типа Б).

A17. Распољивост извештаја типа 1 и типа 2 ће генерално зависити од тога да ли уговор између услужне организације и ентитета – корисника укључује одредбу која налаже израду таквог извештаја од стране услужне организације. Услужна организација може такође да одабере, из практичних разлога, да ентитетима корисницима стави на располагање извештај типа 1 или типа 2. Међутим, у неким случајевима, извештаји типа 1 и типа 2 нису на располагању ентитетима – корисницима.

A18. У неким околностима, ентитет – корисник може једној или више спољних организација да

повери послове једне или више пословних јединица или функција, као што је функција целокупног пореског планирања или усклађивања, или функција финансија, рачуноводства или контролна. Будући да извештај о контролама у услужној организацији можда неће бити на располагању у оваквим околностима, посета услужној организацији може бити најефективнији поступак за ревизора корисника да стекне разумевање контрола у услужној организацији, пошто вероватно постоји директна интеракција између руководства ентитета – корисника и руководства услужне организације.

A19. Други ревизор може бити ангажован да обави поступке који ће генерисати неопходне информације о значајним контролама у услужној организацији. Уколико је извештај типа 1 или типа 2 објављен, ревизор корисника може користити ревизора услужне организације да обави ове поступке, будући да ревизор услужне организације већ има постојећи однос са услужном организацијом. Ревизор ентитета – корисника који користи рад другог ревизора може сматрати упутства у ISA 60⁰ корисним јер се односе на на разумевање другог ревизора (укључујући независност и професионалну компетентност ревизора), учешће у раду другог ревизора приликом планирања природе, обима и времена таквог посла, и приликом процене довољности и адекватности прибављених ревизијских доказа.

A20. Ентитет-корисник може користити услужну организацију која притом користи услужну организацију подизвођача да обезбеди неке од услуга које се обезбеђују ентитету-кориснику, а које су део информационог система ентитета – корисника који је релевантан за финансијско извештавање. Подизвођач може бити ентитет одвојен од услужне организације или може бити повезан са услужном организацијом. Ревизор корисника ће можда морати да размотри контроле у подизвођачу. У ситуацијама када се користи један или више подизвођача, интеракција између активности ентитета – корисника и активности услужне организације се проширује како би се укључила интеракција између ентитета – корисника, услужне организације и подизвођача. Степен ове интеракције, као и природа и материјалност обрађених трансакција од стране услужне организације и подизвођача су најзначајнији фактори које ревизор корисника треба да узме у обзир приликом одређивања значаја који контроле услужне организације и контроле подизвођача имају за контроле ентитета – корисника. *Коришћење извештаја типа 1 и типа 2 у циљу подршке ревизоровог разумевања услужне организације* (видети параграфе 13-14)

A21. Ревизор корисника може вршити испитивања о ревизору услужне организације у професионалном удружењу ревизора или других практичара и о томе да ли је ревизор тренутно под надзором неког регулаторног тела. Ревизор услужне организације може обављати праксу у правном систему у ком владају другачији стандарди у погледу извештаја о контролама у услужној организацији, и ревизор корисника може од организације која поставља стандарде добити информације о стандардима које користи ревизор услужне организације.

A22. Извештај типа 1 или типа 2, заједно с информацијама о ентитету – кориснику, могу помоћи ревизору у разумевању:

- (а) Аспеката контрола у услужној организацији који могу да утичу на обраду трансакција ентитета – корисника, укључујући и коришћење подизвођача;
- (б) Тока значајних трансакција које се врше преко услужне организације како би се утврдиле тачке у токовима трансакција где су могле да се догоде материјалне грешке у финансијским извештајима ентитета – корисника;
- (ц) Контролних циљева у услужној организацији који су релевантни за тврдње које се тичу финансијских извештаја ентитета-корисника; и
- (д) Да ли су контроле у услужној организацији адекватно осмишљене и примењене како би се спречиле или откриле грешке у поступцима, које могу да резултирају материјално погрешним исказима у финансијским извештајима ентитета – корисника.

Извештај типа 1 или типа 2 може да помогне ревизору корисника да у довољној мери разуме како се идентификују и процењују ризици материјално погрешних исказа. Извештај типа 1, међутим, не нуди никакве доказе о оперативној ефикасности релевантних контрола.

A23. Извештај типа 1 или типа 2 за одређени датум или за период који је ван извештајног периода корисника, може помоћи ревизору корисника да стекне претходно знање о контролама које се примењују у услужној организацији уколико извештај као додатак има додатне текуће информације из других извора. Уколико је опис контрола услужне организације за датум или

период претходи периоду који је обухваћен ревизијом, ревизор корисника може обавити следеће поступке како би ажурирао податке у извештајима типа 1 и типа 2:

- Разговор о променама у услужној организацији са кадровима ентитета – корисника коју су у позицији да знају за такве промене;
- Преглед важеће документације и кореспонденције коју је објавила услужна организација; или
- Разговор о променама са кадровима услужне организације.

Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа
(видети параграф 15)

A24. Да ли коришћење услужне организације повећава ризик ентитета – корисника од материјално погрешних исказа зависи од природе услуга које се пружају и контрола над тим услугама; у неким случајевима, коришћење услужне организације може смањити ризик ентитета – корисника од материјално погрешних исказа, посебно уколико сам ентитет нема експертско знање неопходно да би се обавиле одређене активности, као што је иницирање, обрада или евидентирање трансакција, или нема адекватне ресурсе (на пример, ИТ систем).

A25. Уколико услужна организација чува материјалне елементе рачуноводствених евиденција ентитета – корисника, директан приступ тим евиденцијама може бити неопходан како би ревизор корисника прибавио довољно адекватних ревизијских доказа у вези са функционисањем контрола тих података или како би поткрепио трансакције и салда који су у њима забележени, или оба. Такав приступ може значити или физичку проверу података у пословном простору услужне организације или испитивање података који се чувају у електронском формату, или оба. У ситуацијама где се директан приступ постиже електронским путем, ревизор корисника може на тај начин прибавити доказе о адекватности контрола које спроводи услужна организација у погледу потпуности и интегритета података ентитета – корисника за које је услужна организација одговорна.

A26. Приликом утврђивања природе и обима ревизијских доказа које треба прибавити у односу на салда која представљају средства која се држе или трансакције које је услужна организација обавила у име ентитета – корисника, ревизора корисника може да разматра следеће поступке:

- (а) Преглед података и докумената које поседује ентитет-корисник: поузданост овог извора доказа се утврђује у складу са природом и обимом рачуноводствених података и пропратне документације коју је задржало ентитет – корисник. У неким случајевима, ентитет – корисник не одржава независне детаљне податке или документацију о конкретним трансакцијама које су обављене у њихово име.
- (б) Преглед података и докумената које поседује услужна организација: ревизор корисника може имати приступ подацима о услужној организацији у складу са уговорним обавезама између ентитета – корисника и услужне организације. Ревизор корисника може такође ангажовати другог ревизора да ради уместо њега, и да добије приступ подацима ентитета – корисника које одржава услужна организација.
- (ц) Прибављање потврда о салдима и трансакцијама од услужне организације: када ентитет – корисник води независну евиденцију о салдима и трансакцијама, потврда од услужне организације којом се потврђује евиденција ентитета може представљати поуздан ревизијски доказ у вези са постојањем трансакција и средстава о којима је реч. На пример, уколико се користе услуге организација које нуде велики број услуга, као што су управљање улагањима и повезане активности, а те услужне организације воде независне евиденције, ревизор корисника може упоредити њихове информације са независном евиденцијом ентитета-корисника.

Уколико ентитет-корисник не води посебну евиденцију, информације које су добијене у потврдама од услужне организације су само изјава онога што постоји у евиденцијама које води услужна организација. Из тог разлога такве потврде, саме за себе, не представљају поуздан ревизијски доказ. У таквим околностима, ревизор корисника може размотрити да ли може бити пронађен алтернативни извор независних доказа.

(д) Обављање аналитичких поступака у вези са евиденцијама којима располаже ентитет – корисник или о извештајима који су примљени од услужне организације: ефективност аналитичких поступака ће вероватно варирати у зависности од тврдње, као и обима и детаљности расположивих информација.

A27. Други ревизор може обављати поступке који су по својој природи од суштинске важности за ревизора корисника. Такво ангажовање може да обухвата и спровођење поступака од стране другог ревизора, које су договорили ентитет-корисник и ревизор корисника, као и услужна организација и ревизор услужне организације. Налази који су последица поступака које је обавио други ревизор се анализирају од стране ревизора корисника како би се утврдило да ли представљају одговарајуће ревизијске доказе. Такође, могу постојати одређени захтеви постављени од стране владиних тела или кроз уговорне односе, где ревизор услужне организације обавља унапред дефинисане поступке који су по својој природи суштински. Резултати примене обавезних поступака на салда и трансакције које обавља услужна организација се могу користити од стране ревизора корисника као део доказа који су неопходни да би се подржало мишљење ревизора. У таквим околностима, можда би било корисно за ревизора корисника и ревизора услужне организације да се сложе, пре обављања поступака, око ревизијске документације или приступа ревизијској документацији која ће бити на располагању ревизору корисника.

A28. У одређеним ситуацијама, посебно уколико ентитет – корисник ангажује услужну организацију да обавља неке или све финансијске функције, ревизор корисника се може наћи у ситуацији где се значајан део ревизијских доказа налази у услужној организацији. Поступци суштинског испитивања се можда морају спровести у услужној организацији од стране ревизора корисника или других ревизора у његово име. Ревизор услужне организације може обезбедити извештај типа 2, и такође, може обавити поступке суштинског испитивања у име ревизора корисника. Укључивање другог ревизора не мења одговорности ревизора корисника да прибави довољно адекватних ревизијских доказа како би створио разумну основу за мишљење ревизора корисника. У складу са тим, разматрање ревизора корисника о томе да ли је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа и да ли ревизор корисника треба да обави додатне поступке суштинског испитивања, укључује ангажовање ревизора корисника у усмеравању, надзору и спровођењу суштинских поступака које је обавио други ревизор.

Тестови контрола

(видети параграф 16)

A29. ISA 33⁰ захтева од ревизора корисника да осмисли и спроведе тестирање контрола како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности контрола које су значајне у датим околностима. У контексту услужне организације, овај захтев се примењује када:

(а) Процена ризика материјално погрешног исказа коју врши ревизор корисника укључује претпоставку да контроле у услужној организацији функционишу ефективно (то јест, ревизор корисника намерава да се ослони на оперативну ефективност контрола у услужној организацији приликом утврђивања природе, времена и обима поступака суштинског испитивања), или

(б) Поступци суштинског испитивања самостално или у комбинацији с тестовима оперативне ефективности контрола у ентитету – кориснику, не могу да пруже довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње.

A30. Ако извештај типа 2 није на располагању, ревизор корисника може контактирати услужну организацију посредством ентитета – корисника, и захтевати ангажовање ревизора услужне организације у изради извештаја типа 2 који обухвата тестове оперативне ефективности значајних контрола или ревизор корисника може ангажовати другог ревизора који ће обавити поступке којима се тестира оперативна ефективност контрола у услужној организацији. Ревизор корисника може такође посетити услужну организацију и извршити тестирање релевантних контрола, под условом да се услужна организација сложи. Процена ризика коју врши ревизор корисника се заснива на комбинованим доказима који су обезбеђени радом другог ревизора или поступцима које врши ревизор корисника.

Коришћење извештаја типа 2 као ревизијског доказа да контроле у услужној организацији функционишу ефективно (видети параграф 17)

A31. Извештај типа 2 може бити намењен потребама више различитих ревизора корисника; стога тестови контрола и резултати описани у извештају ревизора услужне организације не морају бити релевантни за тврдње које су значајне у финансијским извештајима ентитета – корисника. Релевантни тестови контрола и резултати се процењују како би се утврдило да извештај

ревизора услужне организације пружа довољно адекватних ревизијских доказа о ефективности контрола да би се подржала процена ризика коју је урадио ревизор корисника. Током тог поступка, ревизор корисника може размотрити следеће факторе:

- (а) Временски период који обухватају тестови контрола и време које је протекло откад су обављени тестови контрола;
- (б) Делокруг рада ревизора услужне организације и услуге и поступци коју су тиме обухваћени, тестиране контроле и тестови који су обављени, и начин на који се тестиране контроле односе према контролама ентитета – корисника; и
- (ц) Резултати тих тестова контрола и мишљење ревизора услужне организације о оперативној ефективности тих контрола.

A32. У случају одређених тврдњи, што је краћи период који је обухваћен конкретним тестом и што је дужи временски период који је протекло од спровођења теста, то је мање ревизијских доказа које тест може да пружи. Поређењем периода који је обухваћен извештајем типа 2 са периодом финансијског извештавања ентитета – корисника, ревизор корисника може закључити да извештај типа 2 нуди мање ревизијских доказа што је мање преклапање периода обухваћеног извештајем типа 2 и периода на који ревизор корисника планира да се ослони у извештају. У оваквој ситуацији, ревизор корисника може утврдити да је неопходно да обави, или ангажује другог ревизора да обави, тестове контрола у услужној организацији како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности тих контрола.

A33. Може такође бити неопходно да ревизор корисника прибави додатне доказе о значајним променама релевантних контрола у услужној организацији у периоду који није обухваћен извештајем типа 2 или да одреди који додатни ревизијски поступци треба да се спроведу. Релевантни фактори за одређивање који додатни ревизијски докази треба да се прибаве о контролама у услужној организацији, које су функционисале у периоду који није покривен извештајем ревизора услужне организације укључују:

- Значај процењених ризика материјално прогрешног исказа на нивоу тврдње;
- Специфичне контроле које су тестиране у прелазном периоду, и значајне промене у њима од тестирања, укључујући измене у информативном систему, поступцима и запосленима;
- Степен у ком су прибављени ревизијски докази о оперативној ефективности тих контрола;
- Дужина преосталог периода;
- До које мере ревизор корисника планира да смањи обим даљих поступака суштинског испитивања који се заснивају на ослањању на контроле; и
- Ефективност контролног окружења и надзор контрола у ентитету-кориснику.

A34. Додатни ревизијски докази могу бити прибављени, на пример, проширењем тестова контрола у преосталом периоду или тестирањем начина на који ентитет – корисник надзире контроле.

A35. Уколико се период који ревизор услужне организације тестира уопште не поклапа са периодом финансијског извештавања ентитета – корисника, ревизор корисника неће моћи да се ослони на такве тестове како би закључио да контроле ентитета – корисника функционишу ефективно, јер оне не дају доказе о ефективности контрола у текућем ревизијском периоду, осим уколико нису обављени и други поступци.

A36. У одређеним ситуацијама, услуга коју пружа услужна организација може бити осмишљена под претпоставком да ће одређене контроле спровести ентитет – корисник. На пример, услуга може бити осмишљена с претпоставком да ће ентитет – корисник имати активне контроле за ауторизацију трансакција пре него што оне буду послате на обраду услужној организацији. У таквој ситуацији, опис контрола услужне организације може обухватати опис тих додатних контрола ентитета – корисника. Ревизор корисника разматра да ли су те додатне контроле ентитета – корисника значајне за услугу које се пружа кориснику.

A37. Уколико ревизор корисника сматра да у извештају ревизора услужне организације нема довољно адекватних ревизијских доказа, на пример, уколико извештај ревизора услужне организације не садржи опис тестова контрола које је обавио ревизор услужне организације, као и преглед резултата тих тестова, ревизор корисника може да допуни разумевање поступка ревизора услужне организације и закључака, тако што ће контактирати услужну организацију преко ентитета – корисника, и захтевати разговор са услужном организацијом о делокругу и резултатима рада ревизора услужне организације. Такође, уколико ревизор корисника сматра да је неопходно, он може

контактирати услужну организацију, преко ентитета – корисника, и захтевати да ревизор услужне организације спроведе поступке у услужној организацији. С друге стране, ревизор корисника, или други ревизор на захтев ревизора корисника, може обавити такве поступке.

A38. Извештај типа 2 ревизора услужне организације идентификује резултате тестова, укључујући изузетке и друге информације које могу да утичу на закључке ревизора корисника. Изузеци које је приметио ревизор услужне организације или модификовано мишљење у извештају типа 2 ревизора услужне организације не значе аутоматски да ће овај извештај бити користан за ревизију финансијских извештаја корисника у процени ризика материјално погрешних исказа. Штавише, изузеци и питања која су довела до модификованог мишљења у извештају типа 2 ревизора услужне организације, разматрају се у оквиру процене коју врши ревизор корисника а тиче се тестирања контрола које је обавио ревизор услужне организације. Приликом разматрања изузетака и питања која су довела до модификованог мишљења, ревизор корисника може о тим питањима да разговара са ревизором услужне организације. Та комуникација зависи од ентитета – корисника који контактира услужну организацију, као и од одобрења за комуникацију која се добија од услужне организације. Саопштавање недостатака у интерној контроли који су откривени током ревизије

A39. Од ревизора корисника се захтева да у писаном облику, благовремено саопшти значајне недостатке који су откривени у току ревизије, како руководству тако и лицима овлашћеним за управљање. Од ревизора корисника се такође захтева да благовремено обавести руководство на одговарајућем нивоу одговорности о другим недостацима у интерној контроли, који су откривени током ревизије, а који су на основу професионалне процене ревизора корисника, довољно важни да заслуже пажњу руководства. Питања на која ревизор корисника може да наиђе током ревизије и саопшти их руководству и лицима овлашћеним за управљање обухватају:

- Било коју врсту надзора контрола које може да примени ентитет – корисник, укључујући и оне које су идентификоване као резултат добијања извештаја типа 1 и типа 2;
- Примере где су додатне контроле ентитета – корисника назначене у извештајима типа 1 и типа 2, и нису примењене у ентитету – кориснику; и
- Контроле које могу бити неопходне у услужној организацији, за које се чини да нису примењене или нису конкретно обухваћене извештајем типа 2.

Извештаји типа 1 и типа 2 који не укључују услуге подизвођача

(видети параграф 18)

A40. Уколико услужна организација користи услуге подизвођача, извештај ревизора услужне организације може да укључује или да не укључује релевантне циљеве контроле подизвођача и значајне контроле у опису система услужне организације и у делокругу ангажовања ревизора услужне организације. Ова два метода извештавања су позната под називом метод укључивања, односно метод исечка. Уколико извештај типа 1 и типа 2 не укључује контроле у подизвођачу, а услуге које пружа подизвођач су значајне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника, ревизор корисника је у обавези да примењује захтеве из овог ISA у вези са подизвођачем. Природа и обим рада који треба да обави ревизор корисника у вези са услугама које је пружио подизвођач, зависе од природе и значаја тих услуга за ентитет – корисник и релевантност тих услуга за ревизију. Примена захтева из параграфа 9 помаже ревизору корисника приликом утврђивања ефекта који има организација подизвођач и природе и обима рада који треба да се изврши.

Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази

у вези са активностима у услужној организацији (видети параграф 19)

A41. Услужна организација може бити у обавези да, по уговору са ентитетима – корисницима, обелодани ентитетима – корисницима на које то утиче, криминалну радњу, неусклађеност са законима и регулативом и некориговане погрешне исказе који се приписују руководству или запосленима у услужној организацији. У складу с параграфом 19, ревизор корисника врши испитивање руководства корисника о томе да ли је услужна организација извештавала о таквим питањима и процењује да ли било које питање о ком извештава услужна организација утичу на природу, време и обим даљих ревизијских поступака ревизора корисника. У одређеним околностима, ревизор корисника може тражити додатне информације како би извршио ову процену, и може

захтевати од ентитета – корисника да контактира услужну организацију како би прибавио неопходне информације.

Извештавање ревизора корисника

(видети параграф 20)

A42. Када ревизор корисника није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са услугама које пружа услужна организација, а које су релевантне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника, постоји ограничење делокруга ревизије. Ово се може десити када:

- Ревизор корисника није у могућности да стекне довољно разумевање о услугама које пружа услужна организација и нема основу за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа;
- Процена ризика ревизора корисника укључује претпоставку да контроле у услужној организацији функционишу ефективно и ревизор корисника није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности ових контрола; или
- Довољно адекватних ревизијских доказа има само у подацима који се чувају у услужној организацији, а ревизор корисника није у могућности да добије директан приступ овим подацима.

Да ли ревизор изражава квалификовано мишљење или се уздржава од изражавања мишљења зависи од закључка ревизора корисника о томе да ли су потенцијални ефекти на финансијске извештаје материјално значајни или прожимајући.

Осврт на рад ревизора услужне организације

(видети параграфе 21-22)

A43. У неким случајевима, закон или регулатива могу захтевати навођење рада ревизора услужне организације у извештају ревизора корисника, на пример, за потребе транспарентности у јавном сектору. У таквим околностима, ревизору корисника може бити неопходан пристанак ревизора услужне организације пре таквог позивања.

A44. Чињеница да ентитет – корисник користи услуге услужне организације не мења одговорност ревизора корисника, у складу са Међународним стандардима ревизије, да прибави довољно адекватних ревизијских доказа како би створио основу да подржи мишљење ревизора корисника. Стога, ревизор корисника се не позива на извештај ревизора услужне организације, у делу који се тиче мишљења ревизора корисника о финансијским извештајима ентитета – корисника. Међутим, када ревизор корисника износи мишљење с резервом због мишљења с резервом израженом у извештају ревизора услужне организације, ревизор корисника има могућност да наведе извештај ревизора услужне организације, уколико то навођење помаже у објашњавању разлога за мишљење с резервом ревизора корисника. У таквим околностима, ревизор корисника ће можда прво морати да добије сагласност ревизора услужне организације за то.

¹SA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*.

¹SA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*.

ISA 315 (ревидиран), параграф 11.

ISA 315 (ревидиран), параграф 12.

ISA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*, параграф 6.

¹SA 200. *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*, параграфи 4 и А4-А5.

ISA 315 (ревидиран), параграф 30.

¹SAE 3402, *Извештаји о уверавању у погледу контрола у услужној организацији*

¹SA 600, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*, параграф 2, у ком се наводи: "Ревизори могу сматрати ове стандарде који су прилагођени датим околностима корисним када један ревизор укључи друге ревизоре у ревизију финансијских извештаја који нису финансијски извештаји групе." Видети такође параграф 19 у ISA 600.

ISA 330, параграф 8.

'SA 265, *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству*, параграфи 9-10.

'SA 265, параграф 10.