

МЕЂУНАРОДНИ ОКВИР АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ

Овај измењени *Међународни оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање* замењује постојећи *Међународни оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање* у тренутку када на снагу ступи ISAE 3000, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација*.

САДРЖАЈ

	<i>Параграфи</i>
Увод	1 – 4
Етички принципи и стандарди контроле квалитета	5 – 9
Опис ангажовања на основу кога се пружа уверавање	10 – 11
Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања	12 – 13
Ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена	7 – 11
Делокруг оквира	17 – 19
Прихватање ангажовања	17 – 19
Извештаји о ангажовањима на основу којих се не пружа уверавање	20 – 21
Предуслови за прихватање ангажовања на основу ког се пружа уверавање	22 – 25
Елементи ангажовања на основу ког се пружа уверавање	26
Однос између три стране	27 – 38
Основно предметно питање	39 – 41
Критеријуми	42 – 49
Докази	50 – 82
Извештај о уверавању	83 – 92
Остала питања	93 – 95
Непримерено коришћење имена практичара	96
Прилог 1: Саопштења IAASB, њихови међусобни односи и однос са Кодексом IESBA	
Прилог 2: Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања	
Прилог 3: Стране у ангажовању на основу ког се пружа уверавање	
Прилог 4: Категоризација основних предметних питања	

Увод

1. Овај оквир је објављен искључиво са циљем да се омогући разумевање елемената и циљева ангажовања на основу којих се пружа уверавање и ангажовања на која се примењују Међународни стандарди ревизије (ISA), Међународни стандарди ангажовања на прегледу (ISRE) и Међународни стандарди ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) - (у наставку текста Стандарди уверавања) .

2. Овај Оквир није стандард и, сходно томе, не поставља никакве посебне услове (или основне принципе или неопходне поступке) за извођење ревизије, прегледа или других ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Извештај о уверавању не може, дакле, да садржи навод да је ангажовање спроведено у складу са овим Оквиром, већ треба да се позива на релевантне стандарде који се односе на уверавање. Стандарди који се односе на услуге уверавања садрже циљеве, захтеве, опис примене и остала објашњења, уводни материјал и дефиниције које су у складу са овим Оквиром, и треба да се примењују приликом извођења ревизије, прегледа и других ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Прилог 1 илуструје делокруг саопштења издатих од стране Међународног одбора за стандарде ревизије и уверавања (IAASB), њихове међусобне односе и однос према Етичком кодексу за професионалне рачуновође издатом од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновођа (IESBA).

3. Овај Оквир садржи референтни оквир за

(а) Практичаре који пружају услуге уверавања

(б) Остале који учествују у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, укључујући циљне кориснике извештаја о уверавању и оне који су ангажовали практичара („страна наручилац“); и

(ц) IAASB у процесу развоја Стандарда уверавања, Напомена о практичној примени и осталих докумената.

4. У наставку је дат преглед овог Оквира:

- *Увод:* Овај Оквир се бави ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која врше практичари.

- *Опис ангажовања на основу ког се пружа уверавање:* У овом одељку описана су ангажовања на основу којих се пружа уверавање и направљена је разлика између директних ангажовања и ангажовања на потврђивању, као и између ангажовања којима се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена.

- *Делокруг оквира:* У овом одељку описане су разлике између ангажовања на основу којих се пружа уверавање у других ангажовања као што су консултативна ангажовања.

- *Предуслови за ангажовање на основу ког се пружа уверавање:* Овај одељак садржи предуслове који треба да постоје да би практичар прихватио ангажовање на основу ког се пружа уверавање.

- *Елементи ангажовања на основу ког се пружа уверавање:* У овом одељку је идентификовано и описано пет елемената који се манифестују у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање: однос између три стране; основно предметно питање; критеријуми, докази и извештаји о уверавању. Овде су додатно објашњене важне разлике између ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена. У овом одељку су такође описане, на пример, значајне варијације у основним предметним питањима ангажовања на основу којих се пружа уверавање, неопходне карактеристике адекватних критеријума, улога ризика и материјалности у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, и како се формулишу закључци у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена.

- *Остала питања:* У овом одељку описане су одговорности у погледу комуникације које се не односе на извештај практичара о уверавању, документацију и импликације односа између практичара и основног предметног питања или информација о основном предметном питању.

Етички принципи и стандарди контроле квалитета

5. Контрола квалитета у фирмама које изводе ангажовања на основу којих се пружа уверавање, и усклађеност са етичким принципима, укључујући захтеве у погледу независности, сматрају се важним за јавни интерес и интегралним делом квалитетних ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Таква ангажовања се изводе у складу са стандардима ангажовања на основу којих се пружа уверавање, што је засновано на следећим основама:

(а) На чланове тима који ради на ангажовању и вршиоце прегледа контроле квалитета ангажовања (за она ангажовања када је такво лице именовано) односе се Делови А и Б IESBA Кодекса

који се баве ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, остали професионални захтеви или захтеви у законима или регулативи, који су у најмањој мери једнако захтевни; и

(б) Практичар који изводи ангажовање је члан фирме на коју се односи ISQC 1 или други професионални захтеви или захтеви у законима или регулативи, који се односе на одговорност фирме за сопствени систем контроле квалитета, који су у најмањој мери једнако захтевни.

IESBA Кодекс

6. Део А у Кодексу успоставља основне етичке принципе које сваки професионални рачуновођа мора да поштује, а то су:

- (а) интегритет
- (б) објективност
- (ц) професионална оспособљеност и дужна пажња
- (д) поверљивост
- (е) професионално понашање

7. Део А такође садржи концептуални оквир за професионалне рачуновође који може да се примењује за идентификацију претњи по усклађеност са основним принципима, процењивање значаја идентификованих претњи, примена мера заштите, када је то потребно, да се претње елиминишу или смање их прихватљив ниво.

8. Део Б IESBA Кодекса описује како се концептуални оквир из дела А примењује у одређеним ситуацијама на професионалне рачуновође у јавној пракси, укључујући и независност. IESBA Кодекс дефинише да независност подразумева независност ума и деловања. Независност штити способност да се формира закључак о уверавању на који не утиче ништа што би могло да угрози тај закључак. Независност повећава способност практичара да делује са интегритетом, да буде објективан и да задржи професионални скептицизам.

ISQC 1

9. ISQC 1 се бави одговорношћу фирме да успостави и одржава сопствени систем контроле квалитета за ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Усклађеност са ISQC 1 захтева, између осталог, да фирма успостави и одржава систем контроле квалитета који садржи политике и процедуре за сваки од наведених елемената, и да су те политике и процедуре документоване и саопштене запосленима:

- (а) одговорност руководства за квалитет рада фирме,
- (б) релевантни етички захтеви,
- (ц) прихватање и наставак ангажовања код клијента и специфична ангажовања,
- (д) кадрови,
- (е) спровођење ангажовања,
- (ф) надзор/мониторинг.

Опис ангажовања на основу ког се пружа уверавање

10. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање је ангажовање у коме практичар има за циљ да прибави довољно адекватних доказа да би изразио закључак који је осмишљен да би повећао степен поверења циљних корисника који нису одговорна лица о резултатима мерења или процене основног предметног питања према критеријумима.

11. Резултати мерења или процене основног предметног питања према критеријумима су информације које настану као резултат примене критеријума на основно предметно питање. На пример:

- Финансијски извештаји (исход) представљају резултат мерења финансијске позиције, финансијске успешности и токова готовине (основно предметно питање) ентитета применом оквира финансијског извештавања (критеријуми).
- Извештај о ефективности интерне контроле (исход) представља резултат процене ефективности процеса интерне контроле ентитета (основно предметно питање) применом релевантних критеријума.
- Одмеравање перформанси специфичних за ентитет (исход) представља резултат мерења различитих аспеката перформанси (основно предметно питање) применом релевантних методологија мерења (критеријуми).
- Извештај о емисији штетних гасова (исход) представља резултат мерења емисије гасова од стране ентитета (основно предметно питање) применом протокола за признавање, одмеравање и

презентацију (критеријуми).

- Извештај о усклађености (исход) представља резултат процене усклађености ентитета (основно предметно питање) са, на пример, законима и регулативом (критеријуми).

Израз „информације о основном предметном питању“ се користи да означи мерења или процене основног предметног питања према критеријумима. О информацијама о основном предметном питању практичар прибавља довољно адекватних доказа који представљају основу за закључак практичара.

Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања

12. Када се изводи ангажовање на потврђивању, страна која није практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Страна која није практичар такође често презентује настале информације о основном предметном питању у извештају или саопштењу. У неким случајевима, практичар може да презентује информације о основном предметном питању у извештају о уверавању. Закључак практичара садржи одговор на питање да ли постоје материјално значајни погрешни искази у информацијама о основном предметном питању. (видети и параграф 85).

13. Када се изводи директно ангажовање, практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Поред тога, практичар примењује вештине и технике уверавања да прикупи довољно адекватних доказа о исходу мерења или процене основног предметног питања према критеријумима. Практичар може да прибави те доказе истовремено са извођењем мерења или процене основног предметног питања, али такође може да их прибави и после таквог мерења или процењивања. У директном ангажовању, закључак практичара се односи на исход мерења или процене основног предметног питања према критеријумима који је унет у извештај, и формулисан је у односу на основно предметно питање и примењене критеријуме. У неким директним ангажовањима, закључак практичара је у целини или једним делом, обухваћен информацијама о предметном питању. (видети Прилог 2).

Ангажовања на основу ког се пружа уверавање у разумној мери и ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена

14. Код извођења ангажовања на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, практичар смањује ризик ангажовања на прихватљив ниво у околностима ангажовања као основу за закључак практичара. Закључак практичара се формулише тако да пренесе мишљење практичара о исходу мерења или процене основног предметног питања према критеријумима.

15. Код извођења ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, практичар смањује ризик ангажовања на прихватљив ниво у околностима ангажовања али тада је тај ризик већи него за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери као основу за изражавање закључка у облику којим се преноси да ли је, на основу изведених поступака и прибављених доказа, практичар дошао до одређених сазнања која су га навела да поверује да су информације о предметном питању материјално погрешно исказане. Природа, време и обим поступака обављених приликом извођења ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена су ограничени у поређењу са оним што је неопходно за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, али се планира са циљем да се стекне ниво уверавања који је, по професионалном просуђивању практичара, значајан. Да би био значајан, ниво уверавања стечен од стране практичара треба да буде такав да постоји велика вероватноћа да ће повећати поверење циљних корисника у информације о предметном питању до нивоа који је очигледно више од безначајног.

16. Када је реч о читавом опсегу ангажовања на основу којих се пружа уверавање, одговор на питање шта је то значајно уверавање може да варира у од уверавања које је тек толико да постоји вероватноћа да ће подићи ниво поверења циљних корисника у информације о предметном питању до нивоа који је очигледно више од безначајног, до уверавања које је тик испод уверавања у разумној мери. Шта је значајно у одређеном ангажовању представља предмет просуђивања унутар обима који зависи од околности ангажовања, укључујући потребе за информацијама које имају циљни корисници као група, критеријуме и основно предметно питање ангажовања. У појединим случајевима, последице које циљни корисници могу да имају ако добију неприкладне закључке, могу да буду толико велике да је неопходно да се изведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери да би практичар стекао уверавање које је значајно у датим околностима.

Делокруг оквира

17. Нису сва ангажовања која спроводе практичари ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Остала ангажовања која нису у складу са описом из параграфа 10 (због чега нису

обухваћена овим оквиром) укључују:

- Ангажовања која су обухваћена Међународним стандардом повезаних услуга (ISRS), као што су ангажовања на уговореним поступцима и компилацијама
- Припрема пореских пријава када се не изражава закључак о уверавању.
- Консултантска (или саветодавна ангажовања) као што су менаџмент и порески консалтинг.

18. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање може бити део већег ангажовања, на пример у ситуацији када консултантско ангажовање приликом преузимања предузећа укључује захтев за уверавањем о пројектованим финансијским информацијама или финансијским информацијама из претходног периода. У таквим околностима, овај оквир је релевантан само за део ангажовања који се односи на уверавања.

19. Следећа ангажовања, која се могу сврстати под дефиницију из параграфа 10 не морају да буду извршена у складу са овим оквиром:

(a) Ангажовања за сврхе вештачења у судским споровима везаним за рачуноводство, ревизију, опорезивање или друга питања; и

(b) Ангажовања која укључују професионална мишљења, ставове или текстове на основу којих корисник може стећи одређено уверавање, уколико је применљиво све од наведеног:

(i) Ова мишљења, ставови или текст су споредни у односу на целокупно ангажовање;

(ii) Сваки објављени писани извештај је изричито ограничен на употребу од стране искључиво циљних корисника који су назначени у извештају;

(iii) Ангажовање није осмишљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање, што је у писаном облику договорено са корисницима којима је извештај намењен; и

(iv) У извештају професионалног рачуновође ангажовање није представљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

Извештаји о ангажовањима која не спадају

у ангажовања на основу којих се пружа уверавање

20. Практичар који извештава о ангажовању које не спада у ангажовање на основу ког се пружа уверавање у складу са овим оквиром јасно разликује тај извештај од извештаја о ангажовању на основу ког се пружа уверавање. Да корисници не би били у недоумици, у извештају који се не односи на пружање уверавања избегава се:

- навођење да је у складу са овим оквиром, као и са Стандардима уверавања;
- неприкладно коришћење речи “уверавање”, “ревизија” и “преглед”;
- коришћење изјава које би могле да се погрешно схвате као закључци осмишљени тако да повећају поверење корисника у резултате мерења или процењивања основног предметног питања према одговарајућим критеријумима.

21. Практичар и одговорна страна могу да договоре примену принципа овог оквира на ангажовање када је једини циљни корисник одговорна страна, уколико су притом испуњени и сви други захтеви наведени у ISA, ISRE и ISAE стандардима. У таквим случајевима извештај садржи и изјаву којом се као циљни корисник извештаја наводи искључиво одговорна страна.

Предуслови за прихватање ангажовања на основу ког се пружа уверавање

22. Следећи предуслови за прихватање ангажовања на основу ког се пружа уверавање су релевантни када се разматра прихватање или наставак ангажовања:

(a) Улоге и одговорности одговарајућих страна (то јест, одговорна страна, страна која врши мерење или процену, страна која ангажује, по потреби) прикладне у датим околностима; и

(b) Ангажовање садржи све наведене карактеристике:

(i) Основно предметно питање је прикладно;

(ii) Критеријуми које практичар очекује да ће применети приликом припреме информација о предметном питању одговарају условима ангажовања, укључујући и то да садрже карактеристике описане у параграфу 44;

(iii) Критеријуми које практичар очекује да ће применети приликом припреме информација о предметном питању ће бити доступни циљним корисницима.

(iv) Практичар очекује да ће моћи да прибави доказе који су неопходни да подрже закључак практичара;

(v) Закључак практичара, у форми која је одговарајућа било за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери или ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена,

треба да буде садржан у писаном извештају; и

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

23. Основна предметна питања у различитим ангажовањима на основу којих се пружа уверавање могу да се разликују у великој мери. За нека основна предметна питања могу бити неопходне специјализоване вештине и знања осим оних које обично поседује практичар појединац. Важно је, међутим, да практичар буде уверен да оне особе које колективно спроводе ангажовање имају одговарајућу стручност и способности (видети такође параграф 31).

24. Када потенцијално ангажовање не може да буде прихваћено као ангажовање на основу ког се пружа уверавање, страна – наручилац и даље може да се одлучи за другачије ангажовање које ће испунити потребе циљних корисника. На пример:

(а) ако критеријуми за које практичар очекује да ће бити примењени нису одговарајући, ангажовање које испуњава остале предуслове из параграфа 22 и даље може да се изврши под условом да:

(i) Практичар може да идентификује један или више аспеката основног предметног питања на које се дати критеријуми могу применити. У таквом случају, практичар може да спроведе ангажовање у вези са оним аспектом који се сматра засебним предметним питањем. У таквим случајевима, у извештају о ангажовању јасно се наводи да се ангажовање не односи на првобитно предметно питање у целини; или

(ii) могу да буду одабрани или осмишљени алтернативни критеријуми за првобитно предметно питање;

(б) страна – наручилац може да затражи ангажовање које није ангажовање на основу којег се пружа уверавање, као што су консултантска ангажовања или ангажовања на уговореним поступцима.

25. Ако је ангажовање прихваћено, није прикладно да се ангажовање на основу ког се пружа уверавање промени у неко од ангажовања која се не тичу уверавања, или да се ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери промени у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, уколико за то нема прихватљивог и разумног оправдања. Промена околности које утичу на захтеве циљних корисника или неразумевање природе ангажовања је уобичајено прихватљиво оправдање за промену врсте ангажовања. Ако дође до такве промене, практичар не одбацује доказе који су стечени пре настанка саме промене. Немогућност да се прибави довољно адекватних доказа за формирање закључка о уверавању у разумној мери није прихватљив разлог да се ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери промени у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена.

Елементи ангажовања на основу ког се пружа уверавање

26. У овом одељку ће бити речи о следећим елементима ангажовања на основу ког се пружа уверавање:

(а) однос трију страна: практичара, одговорне стране и циљних корисника;

(б) одговарајуће основно предметно питање;

(ц) одговарајући критеријуми;

(д) довољно адекватни докази; и

(е) извештај у писаној форми која је адекватна за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена.

Однос трију страна

27. Ангажовања уверавања подразумевају три различите стране: практичара, одговорну страну и циљне кориснике. У зависности од околности ангажовања, могу постојати и друге стране као што су страна која врши мерење или процену, или страна – наручилац (видети Прилог 3).

28. Одговорна страна и корисници могу бити из различитих ентитета или из истог ентитета. Као пример овог другог случаја, уколико постоји двостепена структура одбора ентитета, надзорни одбор може да затражи уверавање о информацијама достављеним од стране управног одбора ентитета. Однос између одговорне стране и циљних корисника мора се посматрати у контексту конкретног ангажовања и може се разликовати од традиционалних линија одговорности. На пример, руководство ентитета (циљни корисник) може да ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу којег се пружа уверавање поводом једног конкретног аспекта активности ентитета за који је директно одговоран нижи ниво руководства (одговорна страна), али коначна одговорност је на главној управи.

Практичар

29. Практичар је лице или лица који спроводе ангажовање (обично партнера у ангажовању или остали чланови тима који ради на ангажовању, или, у зависности од случаја, фирма) примењујући вештине и технике уверавања да би стекли уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена, по потреби, о томе да ли информације о предметном питању садрже материјално значајне погрешне исказе. У директном ангажовању, практичар сам врши мерење и процену основног предметног питања према критеријумима и примењује вештине и технике да би стекао уверавање у разумној мери или ограниченог степена, по потреби, о томе да ли исход тог мерења или процене садржи материјално значајне погрешке.

30. Ако практичар који поседује стручност, а није у питању професионални рачуновођа у јавној пракси, одлучи да презентује усклађеност са Стандардом уверавања, важно је да се призна да ти стандарди обухватају захтеве који одражавају став из параграфа 5 који се односи на IESBA Етички кодекс и ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве из закона или регулативе који су у најмањој мери једнако захтевни.

31. Ангажовање не треба да се прихвати ако прелиминарно знање о околностима ангажовања указује да то да етички захтеви у погледу стручности неће бити испуњени. У појединим случајевима, ови захтеви могу да буду испуњени од стране практичара који користи резултате рада стручњака ангажованог од стране практичара.

32. Поред тога, практичар мора да буде у стању да буде довољно укључен у рад стручњака и других практичара који пружају услуге уверавања у мери у којој је довољно да бу прихватио одговорност за закључак о пружању уверавања о информацијама о предметном питању, и да би се прибавили докази неопходни за доношење закључка да ли је рад тог стручњака или другог практичара који пружа услуге уверавања осигурања довољан за потребе практичара.

33. Практичар има искључиву одговорност за закључак о пруженом уверавању, а та одговорност није смањена употребом рада стручњака од стране практичара или других практичара који пружају услуге уверавања. Ипак, ако практичар који користи рад стручњака, и притом примењује релевантне стандарде који се тичу уверавања, закључи да је рад тог стручњака адекватан за потребе практичара, практичар може да прихвати налазе стручњака или закључке из његовог поља стручности као адекватне доказе.

Одговорна страна

34. Одговорна страна је страна одговорна за основно предметно питање. У ангажовању о потврђивању, одговорна страна је често такође страна која врши мерење или процену. Одговорна страна може али не мора бити страна која ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање (страна наручилац).

Циљни корисници

35. Термин “циљни корисници” означава лице или више лица, организацију или више организација, или једну или више група за које практичар очекује да ће користити извештај о ангажовању. Одговорна страна може бити један од циљних корисника, али не и једини циљни корисник.

36. У неким случајевима могу да постоје и други циљни корисници поред оних на које је адресиран извештај о уверавању. Практичар не може увек идентификовати све који ће прочитати његов извештај, нарочито када велики број људи има приступ извештају. У таквим случајевима, посебно када је вероватно да потенцијални корисници имају широк дијапазон интереса поводом конкретног питања, навођење циљних корисника се може ограничити на главне стејкхолдере који имају значајне и заједничке интересе. Циљни корисници могу бити дефинисани на различите начине, на пример, споразумом практичара и одговорне или ангажујуће стране, или законом.

37. Циљни корисници или њихови представници могу директно да учествују заједно са практичаром и одговорном страном (или ангажујућом страном, ако то није иста страна) у утврђивању захтева ангажовања. Без обзира на учешће других и за разлику од ангажовања на уговореним поступцима (која укључују извештавање о налазима на основу поступака договорених са ангажујућом страном и свим одговарајућим трећим странама а не закључке):

- (а) Практичар је одговоран за одређивање природе, времена и обима поступака; и
- (б) Практичар ће можда морати да изведе додатне поступке ако дође у посед информација која се значајно разликују од оних на основу којих је планирао поступке.

38. У неким случајевима, циљни корисници (на пример, банке и регулаторна тела) намећу захтеве или захтевају да одговарајућа страна (или стране) уговори ангажовање на основу ког се пружа уверавање, са одређеном наменом. Када се ангажовање осмишљава за специфичну сврху, извештај о уверавању укључује саопштење којим се скреће пажња читаоца на ову чињеницу. Поред тога, практичар може да сматра за сходно да се истакне да је коришћење извештаја ограничено на одређене циљне кориснике. У зависности од околности ангажовања, ово може да се постигне ограничавањем дистрибуције или коришћења извештаја о уверавању. Иако извештај о уверавању може да буде ограничен када је намењен само за одређене циљне кориснике или за одређену намену, непостојање ограничења у погледу корисника или намене само по себи не указује на то да практичар има законску одговорност у вези са тим или за ту сврху. Постојање законске одговорности зависи од околности сваког појединачног случаја и релевантног правног система.

Основно предметно питање

39. Основно предметно питање ангажовања на основу ког се пружа уверавање може имати различите облике, као што су:

- историјске финансијске перформансе или услови (на пример, финансијско стање у претходном периоду, финансијска успешност или новчани токови) за које информације о предметном питању могу да буду признавање, мерење, презентације или обелодањивања дата у финансијским извештајима;
- будуће финансијске перформансе или услови (на пример, пројектовано финансијско стање или финансијска успешност или новчани токови) за које информације о предметном питању могу да буду признавање, мерење, презентације или обелодањивања дата у финансијским предвиђањима или пројекцијама;
- нефинансијске перформансе и услови (на пример, активности правног лица) када информације о предметном питању могу бити кључни индикатори ефикасности и ефективности;
- физичке особине (на пример, капацитет постројења) када информације о предметном питању могу бити документи о спецификацијама;
- системи и процеси (на пример, интерна контрола правног лица или информациони систем) када информације о предметном питању могу да буду тврдње о ефективности;
- понашање (на пример, корпоративно управљање, поштовање прописа, пракса у вези са кадровима), када информације о предметном питању могу обухватити саопштења о усаглашености или саопштења о ефективности.

У Прилогу 4 дата је категоризација могућих предметних питања и шта обухватају, са примерима.

40. Предметна питања могу имати различите особине, што укључује и степен у коме су информације квалитативне односно квантитативне, објективне односно субјективне, односе се на претходне периоде или су пројектоване, или су релевантне само за један временски тренутак односно за целокупан период. Те особине утичу на:

- (а) прецизност са којом се предметно питање може измерити или проценити према критеријумима; и
- (б) убедљивост доступних доказа.

У извештају о ангажовању наводе се особине од посебног значаја за циљне кориснике.

41. На прикладност предметног питања не утиче ниво уверавања, то јест, ако основно предметно питање није прикладно за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, није ни за ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, и обрнуто. Прикладно основно предметно питање је могуће идентификовати и доследно процењивати или мерити према утврђеним критеријумима тако да се на релевантне информације могу применити поступци прикупљања довољно адекватних доказа како би се подржало уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена, по потреби.

Критеријуми

42. Критеријуми су основне, референтне вредности које се користе за процену или одмеравање основног предметног питања. Критеријуми могу бити формални, на пример за припремање финансијских извештаја критеријуми могу бити Међународни стандарди финансијског извештавања или Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор. Уколико се ради о извештају о интерној контроли, критеријум може бити установљени оквир интерне контроле или појединачни

циљеви интерне контроле, специфично осмишљени за одређено ангажовање, а уколико се извештава о усклађености, критеријуми могу бити релевантни закони, регулатива или уговори. Примери мање формалних критеријума су интерни кодекс понашања или договорени ниво перформанси (на пример број састанака које би одређени комитет требало да одржи током године).

43. Одговарајући критеријуми су потребни за разумно доследну процену или одмеравања конкретних питања у контексту професионалног расуђивања. Без референтног оквира заснованог на одговарајућим критеријумима, сваки закључак је подложен индивидуалним интерпретацијама и погрешном разумевању. Одговарајући критеријуми су осетљиви на контекст, односно зависе од околности ангажовања. Чак и за исто конкретно питање могу постојати различити критеријуми, што за резултат има различито мерење или процену. На пример, страна која врши мерење или процену може изабрати одређени број притужби купаца које су решене на задовољавајући начин, као конкретно питање задовољства купаца; док друга страна која врши процену или мерење, као критеријум, може изабрати број поновних куповина у периоду од три месеца након иницијалне куповине. Осим тога, један критеријум може да буде прикладан за одређени скуп околности ангажовања али не и за други скуп околности ангажовања. На пример, за извештавање државним органима или регулаторима може да се захтева примена одређеног скупа критеријума, али ти критеријуми не морају да буду прикладни за ширу групу корисника.

44. Одговарајући критеријуми имају следеће особине:

- (а) релевантност: релевантни критеријуми за резултат дају информације о предметном питању које помажу циљним корисницима у доношењу одлука;
- (б) потпуност: критеријуми су потпуни када у информацијама о предметном питању припремљеним у складу са њима нису изостављени релевантни фактори за које је реално очекивати да могу да утичу на закључке које циљни корисници доносе на основу тих информација. Потпуни критеријуми садрже, где је то релевантно, основе за презентацију и обелодањивање;
- (ц) поузданост: поуздани критеријуми омогућавају, разумно доследно мерење или процену основног предметног питања, укључујући, уколико је то релевантно, презентације и обелодањивања, које су извршили различити практичари у сличним околностима.
- (д) неутралност: неутрални критеријуми за резултат дају информације о предметном питању које су непристрасне у складу са условима ангажовања.
- (е) разумљивост: разумљиви критеријуми за резултат дају информације о предметном питању које су разумљиве циљним корисницима.

45. Нејасни описи ишчекивања или искуствених просуђивања појединаца не чине одговарајуће критеријуме

46. Релативна важност сваке наведене особине када се врши процена прикладности за одређено ангажовање је ствар просуђивања. На прикладност критеријума не утиче ниво уверавања, то јест, ако критеријуми нису прикладни за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, онда нису прикладни ни за ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена.

Критеријуми могу бити садржани у законима и прописима, или их објављују надлежна и призната стручна тела уз примену транспарентног поступка одобравања (установљени критеријуми). Други критеријуми могу бити посебно осмишљени за припрему информација о предметном питању у специфичним условима ангажовања. Коришћење већ установљених или посебно осмишљених критеријума утиче на рад који спроводи практичар са циљем установљавања њихове применљивости на одређено ангажовање, на пример, ако ништа не указује на супротно, установљени критеријуми се сматрају прикладним ако су релевантни за потребе циљних корисника у погледу информација.

47. Критеријуми морају бити доступни циљним корисницима како би они могли да разумеју на који начин је основно предметно питање мерено или процењено. Критеријуми се могу учинити доступним циљним корисницима на неки од следећих начина:

- (а) јавним објављивањем;
- (б) укључивањем, на разумљив начин, у презентацију информација о предметном питању;
- (ц) укључивањем, на разумљив начин, у извештај о ангажовању на основу ког се пружа уверавање;
- (д) општим разумевањем, на пример критеријуми мерења времена у часовима и минутима.

48. Критеријуми такође могу бити доступни само одређеним циљним корисницима, на пример, услови уговора или критеријуми објављени од привредне асоцијације који су доступни само лицима у тој привредној грани зато што су релевантни само за одређену сврху (видети параграф 38).

49. У склопу ангажовања, практичар одређује да ли су критеријуми прикладни.

Докази

50. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање се планирају уз став професионалног скептицизма, како би се прикупило довољно адекватних доказа у контексту ангажовања о пријављеном исходу мерења или процене основног предметног питања према критеријумима. Професионални скептицизам мора да се примењује приликом разматрања материјалности, ризика ангажовања на основу ког се пружа уверавање, као и квантитета и квалитета доступних доказа током планирања и спровођења ангажовања, нарочито када се одређује природа, време и обим поступака.

Професионални скептицизам

51. Став професионалног скептицизма значи да практичар треба да има у виду, на пример:

(а) да ли су докази доследни осталим прикупљеним доказима

(б) да ли информације доводе у питање поузданост документа или изјаве одговорне стране који се користе као доказ.

(ц) околности које указују на потребу за додатним поступцима у односу на оне који се захтевају релевантним стандардима уверавања; и

(д) услови који указују на вероватно погрешно исказивање.

52. Одржавање професионалног скептицизма током целог ангажовања је неопходно да би се, на пример, смањило ризик од:

- превиђања неуобичајених околности
- претеране генерализације приликом доношења закључака на основу посматрања; и
- коришћења неприкладних претпоставки приликом одређивања природе, времена и обима поступака и процене добијених резултата.

53. Став професионалног скептицизма је неопходан за критичку процену прикупљених доказа. То укључује обраћање пажње на доказе који су контрадикторни или доводе у питање поузданост документа или изјаве одговорне стране. То такође укључује разматрање довољности и адекватности прикупљених доказа у датим околностима.

54. Осим ако ангажовање укључује уверавање о аутентичности докумената, евиденције и документи се сматрају аутентичним осим ако практичар има разлога да сматра супротно. Без обзира на то, практичар разматра поузданост информација које ће бити коришћене као докази.

55. Од практичара не може да се очекује да занемари ранија сазнања о поштењу и интегритету лица која су обезбедила доказе. Без обзира на то, веровање да су лица која су обезбедила доказе поштена и да имају интегритет не ослобађа практичара обавезе да у свом раду примењује професионални скептицизам.

Професионално просуђивање

56. Професионално просуђивање је од кључног значаја за исправно спровођење ангажовања на основу ког се пружа уверавање. То је због тога што тумачење релевантних етичких захтева и релевантних стандарда уверавања и доношење одлука заснованих на сазнањима које се захтевају током ангажовања, не могу да се спроведу без примене релевантне обуке, знања и искуства на чињенице и околности. Важно је да се професионално просуђивање примењује код доношења одлука о:

- материјалности и ризику ангажовања
- природи, времену и обиму поступака који се користе за испуњавање захтева релевантних стандарда уверавања и за прибављање доказа.
- процени да ли је прибављено довољно адекватних доказа и да ли је потребно да се прибави још да би се постигли циљеви релевантних стандарда уверавања. Посебно, у случају ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, професионално просуђивање се захтева за процену да ли је достигнут значајан ниво уверавања.
- у случају директног ангажовања, примени критеријума на основно предметно питање, и ако практичар бира или прави критеријуме, о њиховом одабиру или изradi. У случају ангажовања на потврђивању, о процени просуђивања других лица.
- одговарајућим закључцима који се доносе на основу прибављених доказа.

57. Главна карактеристика професионалног просуђивања које се очекује од једног практичара

јесте да га примењује практичар коме су обука, знање и искуство помогли да развије потребну стручност да дође до разумног суда.

58. Примена професионалног просуђивања у сваком конкретном случају се заснива на чињеницама и околностима које су познате практичару. Консултације о тешким или спорним питањима током ангажовања, како између чланова тима који ради на ангажовању, тако и између тима и осталих на одговарајућем нивоу унутар или изван фирме, помажу практичару у доношењу обавештених и разумних судова.

59. Професионално просуђивање може да се процени на основу тога да ли донети суд одражава компетентну примену принципа уверавања и мерења или процене, и да ли је прикладан у светлу, и у складу са, чињеницама и околностима које су биле познате практичару до датума извештаја о уверавању.

60. Професионално просуђивање треба да се примењује током целог ангажовања. Професионално просуђивање не треба да се користи као оправдање за одлуке које нису подржане чињеницама и околностима ангажовања или нема довољно адекватних доказа.

Довољност и адекватност доказа

61. Довољност и адекватност доказа су међусобно повезане. Довољност доказа је мера квантитета доказа. На неопходни квантитет доказа утиче ризик да су информације о конкретном питању материјално погрешне (што је већи ризик, више се доказа захтева), као и квалитет тих доказа (што је виши квалитет то је мање доказа неопходно). Међутим, просто прикупљање више доказа не може да надокнади њихов низак квалитет. (видети и параграфе 81-82)

62. Адекватност је мера квалитета доказа, тачније, њихове релевантности и поузданости у смислу пружања подршке закључку практичара.

63. Поузданост доказа зависи од њиховог извора и њихове природе, као и од околности у којима су прибављени. Може се извршити уопштавање у вези са поузданошћу различитих врста доказа; ипак, таква уопштавања су предмет значајних изузетака. Чак и када докази потичу из екстерних извора, одређене околности могу утицати на поузданост добијених информација. На пример, докази добијени из независног екстерног извора могу бити непоуздани уколико извор не поседује довољно знање. Уз прихватање да постоје изузеци, одређена уопштавања у вези са поузданошћу доказа могу бити корисна:

- докази су поузданији када су добијени из независних екстерних извора;
- интерно генерисани докази су поузданији уколико су релевантне интерне контроле ефективне;
 - докази које је директно прикупио практичар (на пример, посматрањем примене контрола) су поузданији од доказа добијених посредно или уз посредништво (на пример, упитима о примени контрола);
 - докази су поузданији уколико су у облику докумената, било на папиру, електронски или на другом медију (на пример, записник сачињен током састанка је поузданији него накнадне усмене изјаве о дискусији и закључцима);

64. Конзистентни докази прибављени из различитих извора или различите природе су уверљивији него индивидуални докази који се разматрају засебно. Штавише, у поступку прибављања доказа из различитих извора или различите природе могу се јавити индиције да неки индивидуални доказ није поуздан. Уколико информације добијене из једног извора нису усаглашене са информацијама добијеним из другог извора, неопходно је да се одреди који додатни поступци су неопходни да би се ова неусаглашеност решила.

65. Када се ради о прибављању довољног и адекватног доказа, обично је теже пружити уверавања о конкретном питању у одређеном периоду времена него о том питању на одређени дан. Поред тога, закључци који су добијени у току процеса обично су ограничени на период обухваћен ангажовањем и не пружају уверавање да ће тај процес бити настављен и у будућности.

66. Одлука о томе да ли је прибављено довољно адекватних доказа на којима ће се заснивати закључак практичар је предмет професионалног просуђивања, које подразумева разматрање односа између трошкова прибављања доказа и користи од добијених информација. Практичар на основу професионалног просуђивања и става професионалног скептицизма врши процену квантитета и квалитета доказа, као и њихове довољности и адекватности, ради подржавања извештаја о уверавању.

Материјалност

67. Материјалност је релевантна за планирање и извођење ангажовања на основу којих се пружа уверавање, укључујући одређивање природе, времена и обима поступака, као и приликом процене да ли информације о конкретном питању садрже погрешне исказе. Професионално просуђивање о материјалности се вршу у светлу постојећих околности, али није под утицајем нивоа уверавања, то јест, за исте циљне кориснике и сврху, материјалност за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери је иста као и за ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, зато што је материјалност заснована на потребама циљних корисника за информацијама.

68. Погрешни искази, укључујући пропусте, сматрају се материјално значајним ако се може очекивати да, појединачно или групно, утичу на релевантне одлуке циљних корисника донете на основу информација о предметном питању. Разматрање материјалности од стране практичара укључује професионално просуђивање и под утицајем је начина на који практичар доживљава потребе циљних корисника као групе у погледу информација. Ако ангажовање није било осмишљено да испуни посебне потребе циљних корисника за информацијама, обично се не разматра могући ефекат погрешних исказа на специфичне кориснике, чије потребе за информацијама могу значајно да се разликују.

69. Материјалност се разматра у контексту квалитативних, и по потреби квантитативних фактора. Релативна важност квалитативних и квантитативних фактора приликом разматрања материјалности у одређеном ангажовању је предмет професионалног просуђивања.

70. Материјалност се односи на информације које су обухваћене извештајем о уверавању. Стога, када ангажовања покрива неке, али не све аспекте информација о предметном питању, материјалност се разматра само у светлу тог дела информација о предметном питању које је обухваћено ангажовањем.

Ризик ангажовања

71. Информације о конкретном питању могу бити неадекватно изражене у контексту конкретног питања и критеријума, те стога могу бити погрешне, потенцијално у материјално значајном обиму. Ово се догађа када информације о конкретном питању неадекватно одражавају примену критеријума за мерење или процену основног предметног питања.

72. Ризик ангажовања на основу ког се пружа уверавање је ризик да практичар донесе неодговарајући закључак када су информације о конкретном питању материјално погрешно исказане. Ризик ангажовања се не односи на, нити укључује ризике пословања практичара, као што су ризици по основу судских спорова, негативног публицитета или других догађаја насталих у вези са информацијама о основном предметном питању.

73. Потпуно уклањање ризика ангажовања је врло ретко могуће или практично у погледу односа трошкова и користи, па је „уверавање у разумној мери“ уверавање мање поузданости од апсолутног уверавања, и то због дејства следећих фактора:

- селективно тестирање;
- инхерентна ограничења интерне контроле;
- чињенице да већина доступних доказа по својој природи има карактер убедљивих али не и апсолутних доказа;
- коришћења просуђивања приликом прибављања и процењивања доказа и приликом доношења закључака заснованих на тим доказима;
- у неким случајевима, особина конкретног питања, процењиваних или мерених према утврђеним критеријумима.

74. Уопштено, ризик ангажовања на основу ког се пружа уверавање може се представити према следећим компонентама, иако све компоненте нису присутне или значајне у сваком ангажовању:

(а) ризик на који практичар не може директно на утиче, при чему се овај ризик може разложити на:

- (i) подложност информација о предметном питању материјално погрешним исказима пре разматрања повезаних контрола које примењују одговарајуће стране (инхерентни ризик); и
- (ii) ризик да одговарајуће интерне контроле неће правовремено спречити или исправити материјалну грешку која може настати (контролни ризик); и

(б) Ризик на који практичар може директно да утиче, при чему се овај ризик може разложити на:

- (i) ризик да поступци које спроводи практичар неће открити постојећу материјалну грешку

(детекциони ризик); и

(ii) у случају директног ангажовања, ризици повезани са мерењем или проценом основног предметног питања према критеријумима (ризик мерења или процене).

75. Степен до ког је свака од ових компоненти релевантна за ангажовање зависи од околности ангажовања, а нарочито:

- Природе основног предметног питања и информација о предметном питању. На пример, концепт контролног ризика може бити кориснији када се основно предметно питање односи на припрему информација о успешности ентитета него када се односи на информације о ефективности контрола или постојању неког физичког услова.
- Да ли се изводи ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена. На пример, код ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена практичар често може да одлучи да прибави доказе неким другим средствима осим тестирања контрола, и у том случају разматрање контролног ризика може бити мање релевантно него за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери о истим информацијама о предметном питању.
- Да ли се изводи директно ангажовање или ангажовање на потврђивању. Иако је концепт контролног ризика релевантан за ангажовања на потврђивању, шири концепт ризика мерења или процене је више релевантан за директна ангажовања. Разматрање ризика је предмет професионалног просуђивања, пре него предмет који је подложен прецизном мерењу.

Природа, време и обим поступака

76. За стицање уверавања у разумној мери или уверавања ограниченог степена најчешће се користи комбинација поступака. Ти поступци могу да укључују:

- инспекцију;
- посматрање;
- потврђивање;
- поновно израчунавање;
- поновно извршење;
- аналитичке поступке; и
- упите.

Природа, време и поступци прибављања доказа су различити за одређена ангажовања. У теорији постоји велики број различитих поступака прибављања доказа. Ипак, у пракси је тешко изразити све ове могућности јасно и једнозначно.

77. Приликом ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери као и при ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена захтева се примена вештина и техника уверавања, као и прибављање довољно адекватних доказа у оквиру редовног, систематског поступка ангажовања који подразумева разумевање конкретног питања и других околности ангажовања.

78. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери обухвата:

- (a) На основу разумевања основног предметног питања и осталих околности ангажовања, идентификацију и процену ризика материјално погрешног исказа у информацијама о предметном питању.
- (б) Осмишљавање и спровођење поступака као одговор на процењене ризике и у циљу стицања разумног уверавања које поткрепљује закључак практичара; и
- (ц) Процењивање довољности и адекватности доказа стечених у контексту ангажовања и, ако је неопходно у датим околностима, рад на прибављању додатних доказа.

79. Природа, време и обим поступака прикупљања довољних адекватних доказа у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, у одговарајућој су мери ограничени у односу на захтеве у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери. Специфични стандарди уверавања за основна предметна питања могу да захтевају да, на пример, у поступцима прикупљања довољно адекватних доказа у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, докази могу да се прибављају превасходно кроз аналитичке поступке у упите. У недостатку релевантних стандарда уверавања, поступци прикупљања довољно адекватних доказа

могу да буду аналитички поступци у упити, и зависе од околности самог ангажовања, а посебно од предметног питања, потреба циљних корисника и наручиоца, при чему се узимају у обзир и ограничења по основу времена и трошкова. Одређивање природе, времена и обима поступака је питање професионалног просуђивања и разликује се од ангажовања до ангажовања.

80. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена обухвата:

(а) На основу разумевања основног предметног питања и осталих околности ангажовања, идентификацију области у којима постоји вероватноћа да ће постојати материјално значајни погрешни искази у информацијама о предметном питању.

(б) Осмишљавање и спровођење поступака усмерених на те области и стицање уверавања ограниченог степена које поткрепљује закључак практичара; и

(ц) Ако практичар постане свестан питања које(а) наводи(е) практичара да сматра да су информације о предметном питању материјално погрешне, осмишљавање и извођење додатних поступака за стицање додатних доказа.

Квалитет и квантитет доступних доказа

81. На квалитет и квантитет доступних доказа утичу:

(а) Карактеристике основног предметног питања и информација о предметном питању. На пример, може се очекивати мања објективност доказа уколико се информације о конкретном питању односе на будуће, а не на претходне периоде (видети параграф 40); и

(б) остале околности ангажовања, поред карактеристика предметног питања, када докази који су уобичајено доступни сада то нису, због на пример, временског тренутка наименовања практичара, политика чувања докумената правног лица или ограничења наметнутих од одговорне стране. У највећем броју случајева, доступни докази су по својој природи убедљиви, али не и коначни.

82. Закључци без модификације нису прикладни за било коју врсту ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери уколико:

(а) практичар, услед околности, није у могућности да прибави доказе неопходне да би се ризик ангажовања свео на прихватљив ниво; или

(б) одговорна страна или наручилац намећу ограничења која онемогућавају практичару да прибави доказе неопходне да би се ризик ангажовања свео на прихватљив ниво.

Извештај о ангажовању

83. Практичар формира закључак на основу прибављених доказа и саставља извештај који садржи јасно изражен закључак о стеченом уверавању у вези са информацијама о предметном питању. Стандарди уверавања одређују основне елементе извештаја о уверавању.

84. У ангажовању на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, закључак практичара је изражен у позитивној форми којом се изражава мишљење практичара о исходу мерења или процене основног предметног питања.

85. Примери закључака изражених у форми која је прикладна за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери укључују:

- Када је закључак изражен у вези са основним предметним питањем и применљивим критеријумима, „По нашем мишљењу, ентитет је, по свим материјално значајним аспектима, усклађен са законом XYZ;“

- Када је закључак изражен у вези са информацијама о предметном питању и применљивим критеријумима: „По нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима финансијске позиције ентитета на дан (*datum*) и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са оквиром XYZ;“ или

- Када је закључак изражен у вези са тврдњом одговорне стране: “По нашем мишљењу, тврдња (одговорне стране) да је ентитет постигао усклађеност са законом XYZ је истинита и објективна, по свим материјално значајним аспектима” или “По нашем мишљењу, тврдња (одговорне стране) да су кључни индикатори перформанси презентовани, по свим материјално значајним аспектима, је истинита и објективна”;

У директном ангажовању, закључак практичара је изражен у вези са основним предметним питањем и критеријумима.

86. У ангажовању на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, закључак практичара је изражен у форми којом се преноси да ли је, на основу спроведеног ангажовања, практичар постао свестан нечега што га је навело да поверује да су информације о предметном питању материјално

погрешно исказане, на пример: „На основу спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили ништа што би нас навело да сматрамо да ентитет није усклађен, по свим материјално значајним аспектима, са законом XYZ.“

87. Практичар може изабрати “дугу форму” или “кратку форму” како би се циљним корисницима обезбедило ефективно информисање. “Кратка форма” извештаја обично укључује само основне елементе. “Дуга форма” извештаја обично укључује и друге информације и објашњења чија сврха није да утичу на закључак практичара. Поред основних елемената, “дуга форма” укључује и детаљан опис услова ангажовања, коришћене критеријуме, налазе у вези одређених аспеката ангажовања и, у неким случајевима, препоруке. Да ли ће такве информације бити укључене зависи од њиховог значаја за потребе циљних корисника.

88. Закључак практичара је јасно одвојен од информација или објашњења чија сврха није да утичу на закључак практичара, укључујући пасус којим се скреће пажња, пасус о осталим питањима, налазе у вези са појединим аспектима ангажовања, препоруке или додатне информације укључене у извештај о уверавању. Форма презентације која се користи јасно указује на то да пасус којим се скреће пажња, пасус о осталим питањима, налазе у вези са појединим аспектима ангажовања, препоруке или додатне информације немају за циљ да умање значај закључка практичара.

89. Практичар изражава модификован закључак у следећим околностима:

(а) Када, по професионалном просуђивању практичара, постоји ограничење делокруга и ефекат питања може да буде материјално значајан. У таквим случајевима, практичар изражава квалификовани закључак или се уздржава од изражавања закључка. У неким случајевима, практичар разматра повлачење из ангажовања.

(б) Када су, по професионалном просуђивању практичара, информације о предметном питању материјално значајно погрешно исказане. У таквим случајевима, практичар изражава квалификовани закључак или негативан закључак. У оним директним ангажовањима када су информације о предметном питању закључак практичара, и практичар закључи да нека или сва основна предметна питања нису, по свим материјално значајним аспектима, у складу са критеријумима, такав закључак би се такође сматрао квалификованим закључком (или негативним закључком, по потреби).

90. Квалификовани закључак се изражава када ефекти, или могући ефекти, неког питања нису толико материјално значајни или прожимајући да захтевају негативан закључак или уздржавање од изражавања закључка.

91. Ако се након прихватања ангажовања открије да један или више предуслова ангажовања није присутан, практичар дискутује о томе са одговарајућим странама, и утврђује:

(а) Да ли проблем може да се реши на задовољавајући начин за практичара;

(б) Да ли је прикладно да се настави са ангажовањем; и

(ц) Да ли, и како, да се саопште информације о датом питању у извештају о уверавању.

92. Ако се након прихватања ангажовања открије да један или више критеријума није прикладан или да нека или сва основна предметна питања нису прикладна за ангажовање на основу ког се пружа уверавање, практичар разматра повлачење из ангажовања, ако је повлачење могуће у складу са применљивим законима или регулативом. Ако практичар настави са ангажовањем, практичар изражава:

(а) Квалификовани закључак или негативан закључак, у зависности од тога колико је спорно питање материјално значајно или прожимајуће када, на основу професионалног просуђивања практичара, постоји вероватноћа да ће неприкладни критеријуми или неадекватно основно предметно питање обманути циљне кориснике; или

(с) Квалификовани закључак или уздржавање од изражавања закључка у зависности од тога колико је спорно питање материјално значајно или прожимајуће, у осталим случајевима.

Остала питања

Остале одговорности које се тичу комуникације

93. Практичар разматра да ли, у складу са условима и осталим околностима ангажовања, поједина питања којих је практичар постао свестан треба да се саопште одговорним странама, странама које врше мерење или процену, наручиоцима, лицима овлашћеним за управљање, или другима.

Документација

94. Документација о ангажовању представља евиденцију материјала на ком је заснован извештај о уверавању када је благовремено припремљена и када је довољна и адекватна да омогући искусном практичару, који није претходно упознат са ангажовањем, да разуме:

(а) Природу, време и обим поступака који су изведени у циљу усклађивања са релевантним Стандардима уверавања и применљивим законским и регулаторним захтевима.

(б) Резултате изведених поступака и прибављене доказе; и

(ц) Значајна питања која су се појавила током ангажовања, закључке донете о њима и значајна професионална просуђивања приликом доношења тих закључака.

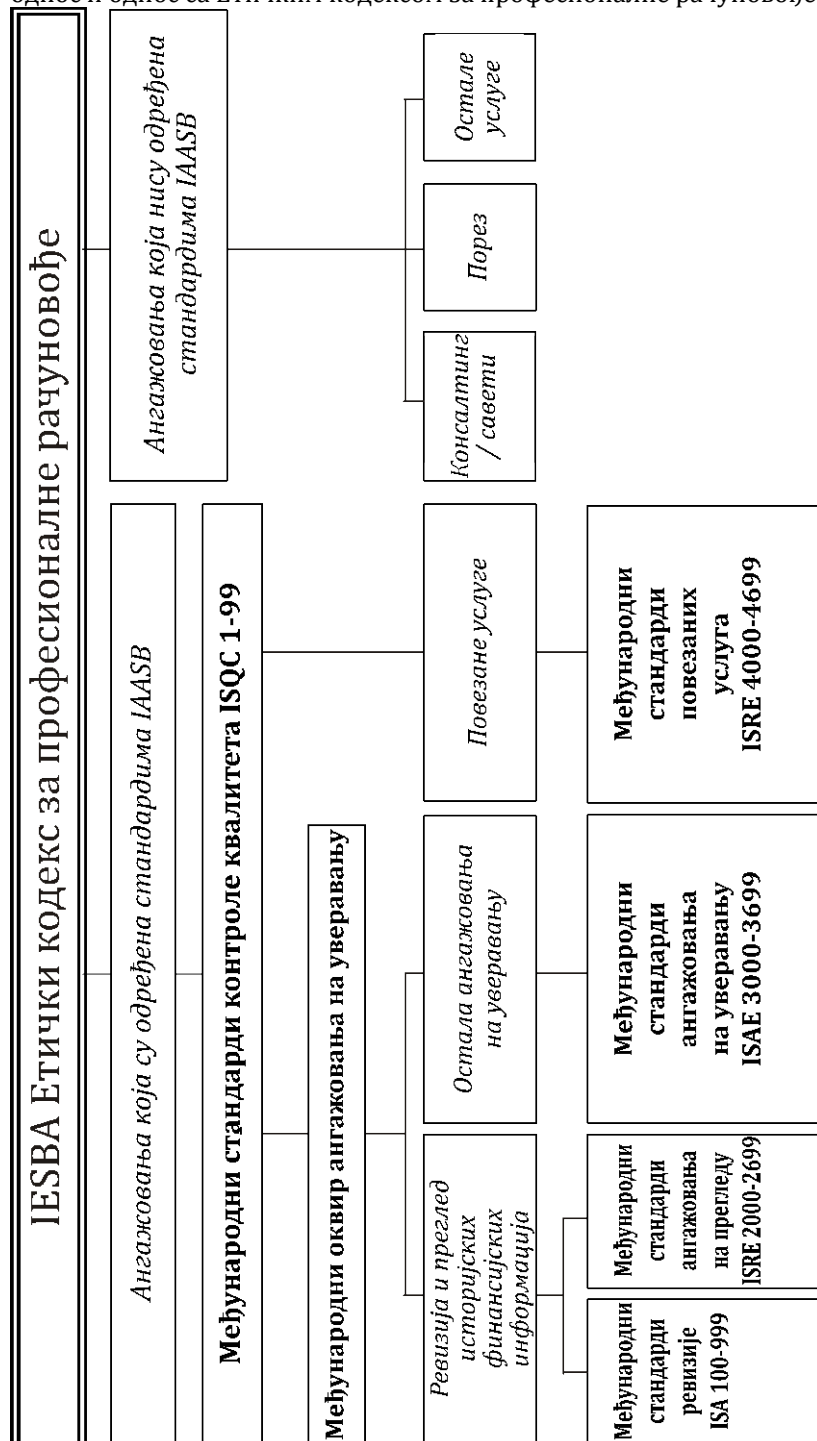
95. Документација о ангажовању садржи и како је практичар третирао све недоследности између информација које је идентификовао практичар и коначног закључка практичара у вези са неким значајним питањем.

Непримерено коришћење имена практичара

96. Практичар је повезан са основним предметним питањем, или повезаним информацијама о предметном питању, када извештава о информацијама о том основном предметном питању или се сложи да се његово име користи, у професионалном смислу, у вези са тим основним предметним питањем, или повезаним информацијама о предметном питању. Ако практичар није повезан на овај начин, треће стране не могу подразумевати његову одговорност. Уколико практичар сазна да нека страна непримерено користи његово име у вези са предметним питањем, треба да захтева од те стране да са тим престане. Практичар такође разматра потребу за предузимањем и других мера, на пример, информисању корисника о непримереном коришћењу практичаревог имена или тражењу правног савета.

Саопштења објављених од стране Међународног одбора за стандарде ревизије и уверавања (IAASB), и њихов међусобни однос и однос са Етичким кодексом IESBA

У овом прилогу илустрован је делокруг саопштења објављених од стране IAASB, њихов међусобни однос и однос са Етичким кодексом за професионалне рачуновође IESBA.



Прилог 2

Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања

У овом Прилогу описане су разлике између ангажовања на потврђивању и директних ангажовања.

1. У ангажовању на потврђивању, лице које врши мерење или процењивање, а које није практичар, мери или процењује основно предметно питање према критеријумима, а резултат је информација о предметном питању. Информације о предметном питању могу да буду неправилно изражене у контексту основног предметног питања и критеријума, тако да могу да буду погрешно исказане, потенцијално до материјално значајног нивоа. Улога практичара у ангажовању на потврђивању је да прибави довољно адекватних доказа да би изразио закључак о томе да ли информације о предметном питању, које су припремљене од стране лица које врши мерење или процењивање, садрже материјално значајне погрешне исказе.

2. У директном ангажовању, практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима и презентује добијене информације о предметном питању као део или прилог извештаја о уверавању. Закључак практичара у директном ангажовању бави се исходом мерења или процене основног предметног питања према критеријумима, који је наведен у извештају. У неким директним ангажовањима, закључак практиканта је информација о предметном питању или је њен део. У зависности од основног предметног питања:

(а) Исход мерења или процене у директном ангажовању може бити сличан извештају или саопштењу припремљеном од стране лица које је извршило мерење или процену у ангажовању на потврђивању. У другим околностима, међутим, исход, односно информације о предметном питању, могао да се одражавају у опису налаза и основи за закључивање практичара у извештају о уверавању; и у дугој форми извештаја о уверавању; и

(б) Практичар може да користи податке које су други прикупили и саставили. На пример, подаци могу да потичу из информационог система који одржава одговорна страна.

3. Поред мерења или процењивања основног предметног питања, у директном ангажовању практичар примењује и вештине и технике уверавања да би прибавио довољно адекватних доказа како би изразио закључак о томе да ли је информација о предметном питању материјално погрешно исказана. Практичар може да прибави те доказе у исто време са вршењем мерења или процене основног предметног питања, али такође може да их прибави и пре или после таквог мерења или процене.

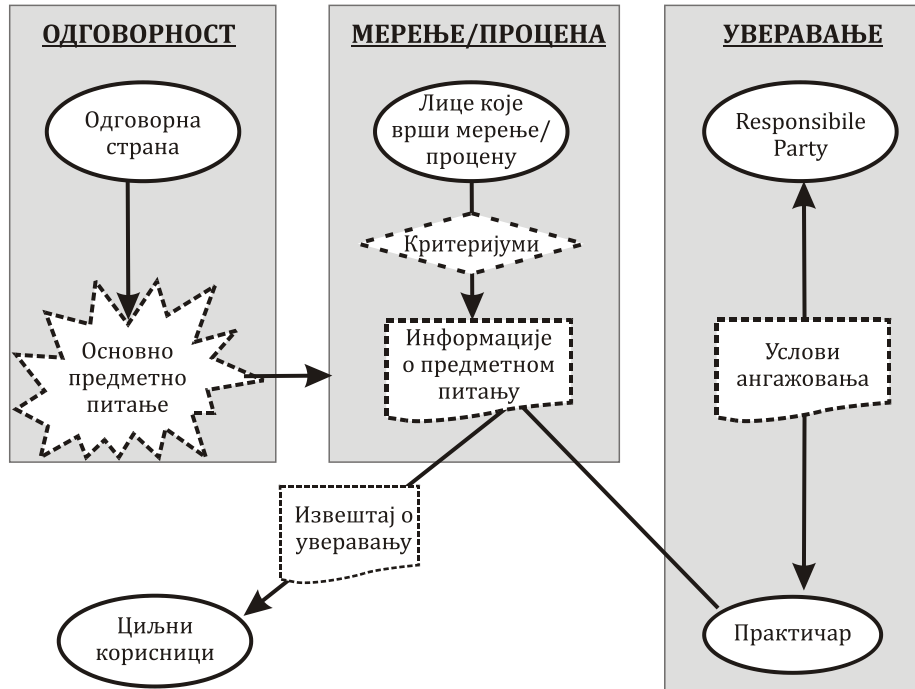
4. Вредност директног ангажовања произилази из комбинације:

(а) Независности практичара у односу на основно предметно питање, наручиоца, циљних корисника и одговорне стране, без обзира на то што практичар није независан у односу на информације о предметном питању зато што је практичар припремио информације о предметном питању; и

(б) Вештина и техника уверавања које се примењују приликом мерења или процене основног предметног питања, што за резултат даје акумулацију доказа који су сличног квантитета и квалитета као и за ангажовање на потврђивању. Ово прибављање довољно адекватних доказа разликује директно ангажовање од обичне компилације. На пример, ако практичар прави компилацију саопштења неког ентитета у вези са емисијом гасова који стварају ефекат стаклене баште, практичар не би, на пример, вршио тестирање калибрације уређаја који се користе за мерење емисије гасова. У директном ангажовању, међутим, практичар би, ако је то релевантно, вршио калибрацију уређаја, као део процеса мерења, или би тестирао калибрацију уређаја коју су извршили други у истој мери као што би то био случај да се спроводи ангажовање на потврђивању.

Прилог 3

Стране у ангажовању на основу ког се пружа уверавање



1. Сва ангажовања на основу којих се пружа уверавање имају најмање три стране: одговорну страну, практичара и циљне кориснике. У зависности од околности ангажовања, може постојати и посебна улога стране која врши мерење или процену, и стране наручиоца.

2. На претходном дијаграму је приказано какав је однос појединих улога са ангажовањем на основу ког се пружа уверавање:

(а) Одговорна страна је одговорна за основно предметно питање.

(б) Лице које врши мерење или процену примењује критеријуме за мерење или процену основног предметног питања што за резултат даје информације о предметном питању.

(ц) Страна наручилац договара услове ангажовања са практичарем.

(д) Практичар прибавља довољно адекватних доказа у циљу изражавања закључка који је осмишљен да повећа ниво уверења код циљних корисника који нису одговорна страна у вези са информацијама о предметном питању.

(е) Циљни корисници доносе одлуке на основу информација о предметном питању. Циљни корисници су појединци или организације, или групе појединаца и организација од којих практичар очекује да ће користити извештај о уверавању. У неким случајевима могу постојати и други циљни корисници осим оних на које је адресиран извештај о уверавању.

3. О овим улогама могу да се изнесу следећа запажања:

- Свако ангажовање на основу ког се пружа уверавање има бар једну одговорну страну и циљне кориснике, поред практичара.

- Практичар не може да буде одговорна страна, страна наручилац или циљни корисник.

- У директном ангажовању практичар је такође страна која врши мерење или процену.

- У ангажовању на потврђивању, одговорна страна или неко други осим практичара, могу да буду страна која врши мерење или процену.

- Када је практичар вршио мерење или процену основног предметног питања према критеријумима, ангажовање је директно. Карактер тог ангажовања не може да се промени у ангажовање на потврђивању тако што ће друга страна преузети одговорност за мерење или процену, на пример, тако што ће одговорна страна приложити изјаву о прихватању одговорности у информације о предметном питању.

- Одговорна страна може бити страна наручилац.

- У многим ангажовањима на потврђивању одговорна страна може да буде и страна која врши мерење или процену, или страна наручилац. Пример за то је када ентитет ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање у вези са извештајем о праксама одрживости који је ентитет припремио. Пример за то када се одговорна страна разликује од стране која врши мерење или процену је када је практичар ангажован да спроведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање у вези са извештајем који је припремила нека државна организације о праксама одрживости неке приватне компаније.
 - У ангажовању о потврђивању, лице које врши мерење или процену обично доставља практичару писану изјаву о информацијама о предметном питању. У неким случајевима, практичар можда неће бити у могућности да прибави такву изјаву, на пример када страна наручилац не врши мерење или процену.
 - Одговорна страна може бити један од циљних корисника, али не једини.
 - Одговорна страна, страна која врши мерење или процену, и циљни корисници могу да буду из различитих или истог ентитета. Као пример за потоњи случај узмемо да у двостепеној управљачкој структури, надзорни одбор може да тражи уверавање о информацијама које је припремио извршни одбор тог ентитета. Однос између одговорне стране, стране која врши мерење или процену, и циљних корисника треба посматрати у контексту конкретног ангажовања и може да се разликује од традиционалније дефинисаних линија одговорности. На пример, највише руководство неког ентитета (као циљни корисник) може ангажовати практичара да спроведе ангажовање на потврђивању о неком посебном аспекту активности ентитета који је у непосредној одговорности нижег нивоа управљања (одговорно лице), али за које крајњу одговорност сноси највиши ниво руководства.
 - Страна наручилац која није у исто време и одговорна страна може да буде циљни корисник.
4. Закључак практичара може да се изрази тако што ће се навести:
- Основно предметно питање и применљиви критеријуми;
 - Информације о предметном питању и применљиви критеријуми;
 - Изјава коју је дала одговарајућа страна.
5. Практичар и одговорна страна могу да се договоре да примењују принципе стандарда уверавања на ангажовање када нема других циљних корисника осим одговорне стране али сви остали захтеви стандарда уверавања су испуњени. У таквим случајевима, извештај практичара укључује и изјаву која ограничава коришћење извештаја на одговорну страну.

Прилог 4

Категоризација основних предметних питања

Табела у наставку садржи категоризацију могућих основних предметних питања са неким примерима. За неке категорије ниједан пример није дат јер је мало вероватно да ће бити спроведено ангажовање на потврђивањ у вези са информацијама у овим категоријама. Категоризација није нужно потпуна, категорије нису нужно међусобно искључиве, а нека основна предметна питања или информације о предметним питањима могу да имају компоненте у више од једне категорије, на пример, интегрисано извештавање и извештавање о корпоративној друштвеној одговорности ће вероватно садржати историјске информације и информације које се односе на будућност, финансијске и нефинансијске информације. Исто тако, у неким случајевима, примери су информације о предметном питању, а у другим случајевима, то су основна предметна питања или само индикација врсте питања за које информације могу да буду од помоћи у, зависно од тога шта има више смисла у датим околностима.

Информације		Историјске информације	Информације које се односе на будућност
Финансијска	Успешност	Финансијски извештаји припремљени у складу са прихватљивим оквиром финансијског извештавања	• Предвиђени/пројектовани токови готовине
	Позиција		• Предвиђена/пројектована финансијска позиција
Нефинансијска	Успешност Коришћење ресурса / вредност за новац	<ul style="list-style-type: none">• Извештај о емисији штетних гасова• Извештај о одрживости• Кључни индикатори перформанси• Извештај о ефективном коришћењу ресурса• Извештај о вредности за новац• Извештај о корпоративној друштвеној одговорности	<ul style="list-style-type: none">• Очекивана смањења емисије штетних гасова услед примене нове технологије, или количина гасова који ће се апсорбовати сађењем• Изјава да ће предвиђене активности створити вредност за новац.
	Услов	<ul style="list-style-type: none">• Опис система / процеса имплементираних у тренутку времена• Физичке карактеристике, на пример, величина закупљеног простора	
Систем / процес	Опис	• Опис система интерне контроле	
	Осмишљеност	• Осмишљеност контрола услужне организације	• Осмишљеност предложених контрола за будући процес производње
	Операције / перформансе	• Оперативна ефективност процедура за ангажовање и обуку кадрова	
Аспекти понашања	Усклађеност	• Усклађеност ентитета са, на пример, клаузулама о зајмовима, или специфичним законским или регулаторним захтевима	
	Понашање људи	• Процена ефективности комитета за ревизију	
	Остало	• Прилагођеност софтверског пакета намени	

^Видети Предговор Међународним стандардима ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга

^Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге

¹SRS 4400, *Ангажовања на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама*, и ISRS 4410 (ревидирано издање), *Ангажовања на компилацији*

¹Приликом консултантских ангажовања професионални рачуновођа користи своје стручне вештине, образовање, увид, искуство и знање о консалтинг процесу. Консалтинг процес је аналитички процес који се типично састоји од комбинација активности повезаних са: постављењем циљева, изналажењем чињеница, дефинисањем проблема или могућности, проценом алтернатива, припремањем препорука које укључују активности, извештавањем о резултатима и понекад применом и накнадних активности. Извештаји (ако се користе) су углавном написани у наративном стилу (“дуга форма”). Рад се углавном спроводи искључиво за потребе и у корист клијента. Природа и обим рада утврђују се споразумом професионалног рачуновође и клијента. Свака услуга која испуњава дефиницију ангажовања на основу којег се пружа уверавање није консултантско ангажовање већ ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

¹Термини „партнер у ангажовању“ и „фирма“ користе се када је то релевантно за њихове еквиваленте у јавном сектору.