

Končna objava
December 2013

Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil

**MSZ 3000 (prenovljen)
POSLI DAJANJA ZAGOTOVIL,
RAZEN REVIZIJ ALI PREISKAV
RAČUNOVODSKIH
INFORMACIJ IZ PRETEKLOSTI**



International Auditing
and Assurance
Standards Board



Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group, ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

Cilj IAASB-ja je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter z omogočanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil, s čimer se v svetovnem merilu povečata kakovost in skladnost delovanja ter krepi javno zaupanje v poklic revidiranja in dajanja zagotovil..

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

Avtorske pravice v zvezi s tem standardom (© december 2013) ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Za avtorske pravice, blagovno znamko in informacije o dovoljenjih glej str. 3.

ISBN: 978-1-60815-121-9



International Auditing
and Assurance
Standards Board

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde upravljanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Logo IAASB, 'International Auditing and Assurance Standards Board, 'IAASB', 'International Standard on Auditing', 'ISA', 'International Standard on Assurance Engagements', 'ISAE', 'International Standard on Review Engagements', 'ISRE', 'International Standard on Related Services', 'ISRS', 'International Standard on Quality Control', 'ISQC', 'International Auditing Practice Note', 'IAPN' in logo IFAC 'International Federation of Accountants' in 'IFAC' so blagovne znamke in znamke delovanja IFAC.

Avtorske pravice © december 2013 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Za kopiranje, prodajo, razpošiljanje ali drugo podobno uporabo tega dokumenta, razen tistega, kar dovoljuje zakon, je potrebno pisno dovoljenje IFAC. Kontakt: permissions@ifac.org

Prenovljeni *Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3000, Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) decembra 2013 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo septembra 2015 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja prenovljenega *Mednarodnega standarda poslov dajanja zagotovil (MSZ-ja) 3000, Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti*, je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo tega standarda je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo prenovljenega *Mednarodnega standarda poslov dajanja zagotovil (MSZ-ja) 3000, Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti* © 2013 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo prenovljenega *Mednarodnega standarda poslov dajanja zagotovil (MSZ-ja) 3000, Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti* © 2015, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Posli dajanja zagotovil

MSZ 3000

Originalni naslov: *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements or Reviews of Historical Financial Information* ISBN: 978-1-60815-167-7

Objavil:



**PRENOVLJENI MEDNARODNI STANDARD POSLOV
DAJANJA ZAGOTOVIL 3000**

**POSLO DAJANJA ZAGOTOVIL,
RAZEN REVIZIJ ALI PREISKAV
RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ IZ
PRETEKLOSTI**

(Uporablja se za poročila o zagotovitvi, datirana 15. decembra 2015 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–4
Področje	5–8
Datum uveljavitve	9
Cilji	10–11
Opredelitev pojmov	12–13
Zahteve	
Izvajanje posla dajanja zagotovil v skladu z MSZ-jem	14–19
Etične zahteve	20
Sprejem in ohranjanje	21–30

Posli dajanja zagotovil	MSZ 3000
Upravljanje kakovosti	31–36
Poklicna nezaupljivost, strokovna presoja ter veščine in tehnike	37–39
Načrtovanje in izvajanje posla	40–47
Pridobivanje dokazov	48–60
Kasnejši dogodki	61
Druge informacije	62
Opis primernih sodil	63
Oblikovanje sklepa o zagotovilu	64–66
Priprava poročila o zagotovilu	67–71
Neprilagojeni in prilagojeni sklepi	72–77
Druge obveznosti obveščanja	78
Dokumentacija	79–83
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Uvod	A1
Cilji	A2
Opredelitev pojmov	A3–A20
Izvajanje posla dajanja zagotovil v skladu z MSZ-jem	A21–A29
Etične zahteve	A30–A34
Sprejem in ohranjanje	A35–A59
Upravljanje kakovosti	A60–A75
Poklicna nezaupljivost in strokovna presoja	A76–A85
Načrtovanje in izvajanje posla	A86–A107
Pridobivanje dokazov	A108–A139
Kasnejši dogodki	A140–A141
Druge informacije	A142
Opis primernih sodil	A143–A145
Oblikovanje sklepa o zagotovilu	A146–A157
Priprava poročila o zagotovilu	A158–A187

MSZ 3000	Posli dajanja zagotovil
Neprilagojeni in prilagojeni sklepi	A188–A191
Druge obveznosti obveščanja	A192
Dokumentacija	A193–A200
Dodatek: Vloge in odgovornost	

Prenovljeni Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3000, *Posli dajanja zagotovil*, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti, je treba brati v povezavi s *Predgovorom k mednarodnim objavam upravljanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*.

Uvod

1. Ta mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) obravnava posle dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti, ki jih obravnavajo Mednarodni standardi revidiranja (MSR) ali Mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSP) (glej odstavka A21, A22).
2. Posli dajanja zagotovil vključujejo tako potrditvene posle, pri katerih stranka, ki ni praktik, izmeri ali ovrednoti obravnavano zadevo po sodilih, kot tudi neposredne posle, pri katerih praktik sam izmeri ali ovrednoti obravnavano zadevo po sodilih. Ta MSZ vsebuje zahteve ter uporabo in drugo pojasnjevalno gradivo, svojstveno za potrditvene posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila. Ta MSZ je mogoče uporabiti tudi za neposredne posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila, ki so prilagojeni in dopolnjeni, kot je glede na okoliščine posla potrebno.
3. Ta MSZ temelji na predpostavki, da:
 - a) veljajo za člane delovne skupine za posel in ocenjevalca kakovosti posla (za posle, za katere je bil tak ocenjevalec imenovan) v zvezi s posli dajanja zagotovil zahteve določb *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, ali druge strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge (glej odstavke A30–A34);
 - b) je praktik, ki izvaja posel, član podjetja, za katerega veljajo zahteve MSUK-a 1¹ ali druge strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa glede odgovornosti podjetja za svoj sistem upravljanja kakovosti, ki so vsaj enako stroge kot zahteve MSUK-a 1 (glej odstavke A61–A66).
4. Splošno je priznано, da sta upravljanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo posle dajanja zagotovil, in ravnanje v skladu z etičnimi načeli, vključno z zahtevami za neodvisnost, v javnem interesu in neločljiv sestavni del visokokakovostnih poslov dajanja zagotovil. Računovodski strokovnjaki v javni praksi te zahteve dobro poznajo.

¹ Mednarodni standard upravljanje kakovosti (MSUK) 1 – *Upravljanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije ali preiskave računovodskih izkazov ali druge posle dajanja zagotovil ali sorodnih storitev*

Če se usposobljen praktik, ki ni računovodski strokovnjak v javni praksi, odloči, da se bo skliceval na skladnost s tem ali drugimi MSZ-ji, je treba vedeti, da ta MSZ vključuje izpolnjevanje predpostavke iz prejšnjega odstavka.

Področje

5. Ta MSZ pokriva posle dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti, kot so opisani v *Mednarodnem okviru za posle dajanja zagotovil* (Okvir za dajanje zagotovil). Kadar je za obravnavano zadevo določenega posla primeren poseben MSZ, ki obravnava to zadevo, se le-ta uporablja poleg tega MSZ-ja (glej odstavka A21, A22).
6. Niso vsi posli, ki jih opravljajo praktiki, posli dajanja zagotovil. Drugi pogosto izvajani posli, ki niso posli dajanja zagotovil, kot so opredeljeni v odstavku 12(a) (in zato zanje ne veljajo MSZ-ji), so med drugim:
 - a) posli, ki jih obravnavajo Mednarodni standardi sorodnih storitev (MSS-ji), kot so posli opravljanja dogovorjenih postopkov in posli kompiliranja²;
 - b) priprava davčnih napovedi, pri katerih ni izražen noben sklep o zagotovitvi, in
 - c) svetovalni posli, kot sta poslovodno in davčno svetovanje (glej odstavek A1).
7. Posel dajanja zagotovila, ki se izvaja po MSZ-ju, je lahko del večjega posla. V takih okoliščinah so MSZ-ji pomembni samo za tisti del posla, ki se nanaša na dajanje zagotovila.
8. V nadaljevanju naštetih posli, ki so sicer lahko skladni z opisom iz odstavka 12(a), ne veljajo za posle dajanja zagotovil v smislu MSZ-jev:
 - a) posli pričanja v pravnih postopkih v zvezi z računovodskimi, revizijskimi, davčnimi ali drugimi zadevami in
 - b) posli, ki vključujejo strokovna mnenja, stališča ali besedilo, iz katerih bi uporabnik utegnil izpeljati neko zagotovilo, če velja vse tu naštet:

² MSS 4400 – *Posli opravljanja dogovorjenih storitev v zvezi z računovodskimi informacijami* in MSS 4410 – *Posli kompiliranja*.

- i. ta mnenja, stališča ali besedilo so za celotni posel le stranskega pomena;
- ii. uporaba vsakega izdanega pisnega poročila je izrecno omejena samo na predvidene uporabnike, določene v poročilu;
- iii. po pisnem dogovoru z določenimi predvidenimi uporabniki ta posel ni namenjen dajanju zagotovila; in
- iv. posel v poročilu računovodskega strokovnjaka ni prikazan kot posel dajanja zagotovila.

Datum uveljavitve

9. Ta MSZ velja za posle dajanja zagotovil, kadar je poročilo o zagotovitlu datirano 15. decembra 2015 ali kasneje.

Cilji

10. Pri izvajanju posla dajanja zagotovila so praktični cilji:

- a) pridobiti bodisi sprejemljivo ali omejeno zagotovilo o tem, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe;
- b) izraziti sklep o izidu merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve v pisnem poročilu, ki izraža sklep o dajanju bodisi sprejemljivega ali omejenega zagotovila in opiše osnovo za tak sklep (glej odstavek A2);
- c) to sporočiti dalje, kot to zahtevajo ta MSZ in drugi ustrezni MSZ-ji.

11. Kadar bodisi sprejemljivega ali omejenega zagotovila ni mogoče pridobiti in sklep s pridržki v praktičnem poročilu o zagotovitlu v danih okoliščinah ne zadošča za namene poročanja predvidenim uporabnikom, ta MSZ zahteva, da praktik sklep zavrne ali odstopi (ali se umakne) od posla, če je odstop po veljavnem zakonu ali predpisu mogoč.

Opredelitev pojmov

12. Za namene tega in drugih MSZ-jev imajo izrazi, če ni navedeno nasprotno, naslednji pomen (glej odstavek A27).
- a) Posel dajanja zagotovila – posel, v katerem si praktik prizadeva pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da izrazi sklep, ki je

namenjen povečanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorne stranke, v informacije o obravnavani zadevi (to je o izidu merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih). Vsak posel dajanja zagotovila je razvrščen po dveh razsežnostih (glej odstavek A3):

- i) ali kot posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali kot posel dajanja omejenega zagotovila:
 - a. Posel dajanja sprejemljivega zagotovila – posel dajanja zagotovila, v katerem praktik zmanjša tveganje pri poslu na sprejemljivo nizko raven glede na okoliščine posla kot osnovo za svoj sklep. Praktikov sklep je v obliki, ki izraža njegovo mnenje o izidu merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih.
 - b. Posel dajanja omejenega zagotovila – posel dajanja zagotovila, v katerem praktik zmanjša tveganje pri poslu na raven, ki je glede na okoliščine posla še zadovoljiva, vendar je tveganje večje kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila; to je osnova za izražanje sklepa v obliki, ki pove, ali je praktik na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov opazil kar koli, zaradi česar bi verjel, da so informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne. Vrsta, čas in obseg postopkov, opravljenih pri poslu dajanja omejenega zagotovila, so omejeni v primerjavi s potrebnimi postopki pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, vendar načrtovani tako, da se pridobi raven zagotovila, ki je po praktikovi strokovni presoji smiselna. Da je lahko smiselna, mora raven pridobljenega zagotovila predvidoma povečati zaupanje predvidenih uporabnikov v informacije o obravnavani zadevi do stopnje, ki je očitno več kot zanemarljiva (glej odstavke A3–A7).
- ii) ali kot potrditveni posel ali kot neposredni posel (glej odstavek A8):
 - a. Potrditveni posel – posel dajanja zagotovila, v katerem stranka, ki ni praktik, izmeri ali ovrednoti obravnavano zadevo po sodilih. Stranka, ki ni praktik, pogosto tudi predstavi tako dobljene informacije o obravnavani zadevi v poročilu ali izjavi. V nekaterih

primerih pa informacije o obravnavani zadevi lahko predstavi praktik v svojem poročilu o zagotovitvi. Pri potrditvenem poslu praktikov sklep pove, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembne napačne navedbe. Praktikov sklep je lahko izražen glede na (glej odstavek A178, A180):

- i. obravnavano zadevo in primerna sodila,
 - ii. informacije o obravnavani zadevi in primerna sodila ali
 - iii. izjavo ustrezne stranke ali strank.
- b. Neposredni posel – posel dajanja zagotovila, v katerem praktik sam izmeri ali ovrednoti obravnavano zadevo glede na primerna sodila in predstavi tako pridobljene informacije o obravnavani zadevi kot del svojega poročila o zagotovitvi ali kot njegovo priložo. Pri neposrednem poslu praktikov sklep sporoča izid merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih.
- b) Veščine in tehnike dajanja zagotovil – veščine in tehnike načrtovanja, zbiranja dokazov, ovrednotenja dokazov, obveščanja in poročanja, ki jih izkazuje praktik pri dajanju zagotovil in se razlikujejo od poglobljenega znanja za obravnavano zadevo vsakega posameznega posla dajanja zagotovila ali njeno merjenje ali ovrednotenje (glej odstavek A9).
- c) Sodila – primerjalna merila, uporabljena pri merjenju ali ovrednotenju obravnavane zadeve. »Primerna sodila« so sodila, ki se uporabljajo za določen posel (glej odstavek A10).
- d) Okoliščine posla – širši kontekst, ki opredeljuje določen posel in vključuje: pogoje za posel, ali gre za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila, značilnosti obravnavane zadeve, sodila za merjenje ali ovrednotenje, potrebe predvidenih uporabnikov po obveščenosti, pomembne značilnosti odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca in naročnika ter njihovega okolja in druge zadeve, na primer dogodke, posle, pogoje in prakse, ki lahko pomembno vplivajo na posel.
- e) Partner, zadolžen za posel – partner ali drug posameznik, ki ga imenuje podjetje, in ki je odgovoren za posel in njegovo izvedbo

ter za poročilo o zagotovitvi, izdano v imenu podjetja, ter ima, kadar je zahtevano, primerno pooblastilo poklicnega, zakonskega ali regulativnega organa. Kjer je to smiselno, je treba izraz »partner, zadolžen za posel«, brati, kot da se nanaša tudi na primerljiv izraz v javnem sektorju.

- f) Tveganje pri poslu – tveganje, da praktik izrazi neustrezen sklep, če so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno (glej odstavke A11–A14).
- g) Naročnik – stranka ali stranke, ki najamejo praktika, da opravi posel dajanja zagotovitve (glej odstavek A15).
- h) Delovna skupina za posel – vsi partnerji in osebje, ki opravljajo posel, ter vsi drugi posamezniki, ki opravljajo postopke pri tem poslu in izključujejo praktikovega zunanjega veččaka.
- i) Dokazi – informacije, ki jih uporabi praktik pri oblikovanju svojega sklepa. Dokazi zajemajo tako informacije, ki jih vsebujejo ustrezni informacijski sistemi, če obstajajo, in druge informacije. Za namene MSZ-jev (glej odstavke A146–A152):
 - i) je zadostnost dokazov merilo količine dokazov;
 - ii) je ustreznost dokazov merilo kakovosti dokazov.
- j) Podjetje – samostojni podjetnik, osebna družba, kapitalska družba ali druga organizacija posameznih praktikov. Kjer je to smiselno, je treba izraz »podjetje« brati, kot da se nanaša tudi na primerljiv izraz v javnem sektorju.
- k) Računovodske informacije iz preteklosti – informacije finančne narave v zvezi z določeno organizacijo, ki izhajajo predvsem iz njene računovodske ureditve, in sicer o poslovnih dogodkih v preteklih obdobjih ali o gospodarskih razmerah ali okoliščinah v določenem času v preteklosti.
- l) Notranja revizija – služba v organizaciji, ki opravlja dejavnosti dajanja zagotovil in svetovanja, namenjene ocenjevanju in izboljšanju uspešnosti upravljanja organizacije, obvladovanja tveganj in notranjega kontroliranja.
- m) Predvideni uporabniki – posameznik(i) ali organizacija (organizacije) ali skupina (skupine) le-teh, za katere praktik pričakuje, da bodo uporabili poročilo o zagotovitvi. V nekaterih primerih pa se utegnejo predvideni uporabniki razlikovati od

tistih, na katere je poročilo o zagotovilu naslovljeno (glej odstavke A16–A18, A37).

- n) Merilec ali ocenjevalec – oseba ali osebe, ki izmerijo ali ovrednotijo obravnavano zadevo po sodilih. Merilec ali ocenjevalec ima poglobljeno znanje s področja obravnavane zadeve (glej odstavka A37, A39).
- o) Napačna navedba – razlika med informacijami o obravnavani zadevi in ustreznim merjenjem ali ovrednotenjem obravnavane zadeve v skladu s sodili. Napačne navedbe so lahko namerne ali nenamerne, kakovostne ali količinske in vključujejo tudi opustitve.
- p) Napačna navedba dejstva (v zvezi z drugimi informacijami) – druge informacije, ki niso povezane z zadevami, ki se pojavljajo v informacijah o obravnavani zadevi ali poročilu o zagotovilu, in ki so nepravilno navedene ali predstavljene. Pomembno napačna navedba dejstva utegne spodkopati verodostojnost dokumenta, ki vsebuje informacije o obravnavani zadevi.
- q) Druge informacije – informacije (razen informacij o obravnavani zadevi in poročila o zagotovilu o njih), ki so vključene na podlagi zakona, drugega predpisa ali običaja v dokument, ki vsebuje informacije o obravnavani zadevi in poročilo o zagotovilu o njih.
- r) Praktik – posameznik(i), ki izvaja(jo) posel (običajno partner, zadolžen za posel, ali drug član delovne skupine za posel ali podjetja, kjer je to primerno). Kadar ta MSZ izrecno predvideva, da neko zahtevo ali nalogo izpolni partner, zadolžen za posel, je uporabljen izraz »partner, zadolžen za posel«, in ne »praktik« (glej odstavek A37).
- s) Praktikov veščak – posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od dajanja zagotovil, in katerega ali katere delo na tem področju praktik uporabi kot pomoč pri pridobivanju zadostnih in ustreznih dokazov. Praktikov veščak je lahko praktikov notranji veščak (ki je partner ali član strokovnega osebja, vključno z začasnim članom strokovnega osebja, praktikovega podjetja ali podjetja v mreži) ali praktikov zunanji veščak.
- t) Strokovna presoja – uporaba ustreznih usposobljenosti, znanja in izkušenj v kontekstu, ki ga opredeljujejo standardi dajanja zagotovil in etični standardi, pri sprejemanju premišljenih

odločitev o nadaljnjih postopkih, primernih glede na okoliščine posla.

- u) Poklicna nezaupljivost – odnos, ki vključuje preiskovalno razmišljanje, ki je pozorno na okoliščine, ki bi utegnile kazati možno napačno navedbo, ter kritično presojo dokazov.
 - v) Odgovorna stranka – stranka ali stranke, ki so odgovorne za obravnavano zadevo (glej odstavek A37).
 - w) Tveganje pomembno napačne navedbe – tveganje, da vsebujejo informacije o obravnavani zadevi pred začetkom posla pomembno napačne navedbe.
 - x) Informacije o obravnavani zadevi – izid merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih, to je informacije, ki izhajajo iz uporabe sodil za obravnavano zadevo (glej odstavke A19).
 - y) Obravnavana zadeva – pojav, ki je merjen ali ovrednoten z uporabo sodil.
13. Za namene tega in drugih MSZ-jev je treba sklicevanja na »ustrezno stranko« ali »ustrezne stranke« v nadaljevanju brati kot sklicevanje na »odgovorno stranko, merilca ali ocenjevalca ali naročnika«, kakor je ustrezno (glej odstavka A20, A37).

Zahteve

Izvajanje posla dajanja zagotovil v skladu z MSZ-ji

Ravnanje v skladu s standardi, ki so pomembni za posel

14. Praktik se ravna po tem MSZ-ju in po vsakem drugem MSZ-ju, ki je svojstven za obravnavano zadevo in pomemben za posel.
15. Praktik se ne sme sklicevati na skladnost s tem ali katerim koli drugim MSZ-jem, če se ni ravnal po vseh zahtevah tega in katerega koli drugega MSZ-ja, ustreznega za posel (glej odstavke A21–A22, A170).

Besedilo MSZ-ja

16. Praktik mora poznati celotno besedilo MSZ-ja, vključno s poglavjem o njegovi uporabi in drugim pojasnjevalnim gradivom, da razume njegove cilje in pravilno uporabi njegove zahteve (glej odstavke A23–A28).

Izpolnjevanje ustreznih zahtev

17. Ob upoštevanju naslednjega odstavka praktik izpolni vsako zahtevo tega MSZ-ja in vsakega drugega ustreznega, za obravnavano zadevo svojstvenega MSZ-ja, razen če taka zahteva glede na okoliščine posla ni pomembna, ker je pogojna in pogoj zanjo ni izpolnjen. Zahteve, ki veljajo samo za posle dajanja omejenega zagotovila ali samo za posle dajanja sprejemljivega zagotovila, so predstavljene v stolpcih tabele, označenih s črko »O« (omejeno zagotovilo) ali »S« (sprejemljivo zagotovilo) za številko odstavka (glej odstavke A29).
18. V izjemnih okoliščinah sme praktik presoditi, ali je potrebno odstopanje od ustrezne zahteve v nekem MSZ-ju. V takih okoliščinah mora praktik izvesti druge možne postopke, da doseže cilj take zahteve. Pričakuje se, da se potreba praktika, da odstopi od ustrezne zahteve, pojavi samo, kadar je zahtevana izvedba nekega posebnega postopka in bi bil v določenih okoliščinah posla tak postopek za izpolnitev cilja zahteve neučinkovit.

Neizpolnitev cilja

19. Če cilj tega MSZ-ja ali ustreznega, za obravnavano zadevo svojstvenega MSZ-ja ne more biti dosežen, praktik oceni, ali bo moral zaradi tega prilagoditi svoj sklep ali odstopiti od posla (kadar je odstop po veljavnem zakonu ali predpisu mogoč). Neizpolnitev cilja ustreznega MSZ predstavlja bistveno zadevo in zahteva dokumentiranje v skladu z odstavkom 79 tega MSZ-ja.

Etične zahteve

20. Praktik se v zvezi s posli dajanja zagotovil ravna po zahtevah določb Kodeksa IESBA ali drugih poklicnih zahtevah ali zahtevah, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in ki so vsaj enako stroge (glej odstavke A30–A34, A60).

Sprejem in ohranjanje

21. Partner, zadolžen za posel, se mora prepričati, da je podjetje upoštevalo svoje usmeritve ali postopke za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov dajanja zagotovil, in ugotoviti, da so sprejeti sklepi v zvezi s tem ustrezni.
22. Praktik sprejme ali ohranja posel dajanja zagotovila samo, če (glej odstavke A30–A34):
- a) nima razloga za domnevo, da pomembne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo, ne bodo izpolnjene;
 - b) je prepričan, da so osebe, ki bodo posel opravljale, kot skupina ustrezno usposobljene in imajo zmožnosti, vključno z zadostno količino časa za izvedbo posla (glej tudi odstavek 32);
 - c) je bila podlaga, na kateri bo treba posel opraviti, dogovorjena tako, da je bilo:
 - i) ugotovljeno, da so predpogoji za posel dajanja zagotovila izpolnjeni (glej tudi odstavke 24–26), in
 - ii) potrjeno, da praktik in naročnik enotno razumeta pogoje za posel, vključno s praktikovimi nalogami poročanja.
23. Če partner, zadolžen za posel, pridobi informacije, zaradi katerih bi podjetje posel lahko zavrnilo, če bi bile te informacije podjetju znane pred sprejemom ali ohranjanjem razmerja z naročnikom ali določenega posla, mora take informacije takoj sporočiti podjetju, tako da podjetje in partner, zadolžen za posel, lahko ukrepata, kot je potrebno.

Predpogoji za posel dajanja zagotovila

24. Da ugotovi, ali so predpogoji za posel dajanja zagotovila izpolnjeni, mora praktik na podlagi predhodnega poznavanja okoliščin posla in pogovora z ustrezno stranko ali strankami ugotoviti, ali (glej odstavka A35, A36):
- a) so vloge in odgovornost ustreznih strank glede na okoliščine ustrezne (glej odstavke A37–A39) in
 - b) posel izkazuje vse naslednje značilnosti:
 - i) obravnavana zadeva je primerna (glej odstavke A40–A44);

- ii) sodila, ki naj bi jih praktik uporabil pri pripravi informacij o obravnavani zadevi, so ustrezna za okoliščine posla in vključujejo tudi naslednje značilnosti (glej odstavke A45–A50):
 - a. primernost,
 - b. popolnost,
 - c. zanesljivost,
 - d. nevtralnost,
 - e. razumljivost;
 - iii) sodila, za katera praktik pričakuje, da jih bo treba uporabiti pri pripravi informacij o obravnavani zadevi, bodo na voljo predvidenim uporabnikom (glej odstavek A51, A52.);
 - iv) praktik pričakuje, da bo lahko pridobil dokaze, potrebne za podporo praktikovemu sklepu (glej odstavke A53–A55);
 - v) praktikov sklep v obliki, ki je primerna bodisi za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila, mora biti vključen v pisno poročilo;
 - vi) razumen namen, kar pri poslu dajanja omejenega zagotovila vključuje praktikovo pričakovanje, da bo lahko pridobil sprejemljivo raven zagotovila (glej odstavek A56).
25. Če predpogoji za posel dajanja zagotovila niso izpolnjeni, se mora praktik o zadevi pogovoriti z naročnikom. Če ni mogoče izpeljati sprememb, da bi bili izpolnjeni predpogoji, praktik ne sme sprejeti posla kot posel dajanja zagotovila, razen če je to zahtevano z zakonom ali drugim predpisom. Vsekakor posel, opravljen v takih okoliščinah, ni skladen z MSZ. Zato se praktik v poročilu o zagotovitvi ne sme z ničemer sklicevati na to, da je bil posel opravljen v skladu s tem MSZ ali katerim koli drugim MSZ.

Omejitev področja pred sprejemom posla

26. Če naročnik tako omejuje področje praktikovega dela v pogojih predlaganega posla dajanja zagotovila, da praktik verjame, da bi zaradi take omejitve moral zavrniti sklep o informacijah o obravnavani zadevi, praktik ne sme sprejeti takega posla kot posel dajanja zagotovila, razen če je to zahtevano z zakonom ali drugim predpisom (glej odstavek A155(c)).

Dogovarjanje o pogojih za posel

27. Praktik se o pogojih za posel dogovori z naročnikom. Dogovorjeni pogoji posla morajo biti dovolj podrobno določeni v listini o poslu ali drugi primerni obliki pisnega dogovora ali pisne potrditve ali v zakonu ali drugem predpisu (glej odstavka A57, A58).
28. Pri ponavljajočih se poslih praktik presodi, ali okoliščine zahtevajo, da se pogoji za posel ponovno pregledajo in spremenijo, in ali je naročnika treba opozoriti na obstoječe pogoje posla.

Sprejem spremembe v pogojih za posel

29. Praktik ne sme pristati na spremembo v pogojih za posel, kadar za to ni sprejemljive utemeljitve. Če pa se taka sprememba opravi, praktik ne sme prezreti dokazov, ki so bili pridobljeni pred spremembo (glej odstavek A59).

Poročilo o zagotovitvi, predpisano z zakonom ali drugim predpisom

30. V nekaterih primerih zakon ali drug predpis ustrezne pravne ureditve predpisuje sestavo ali besedilo poročila o zagotovitvi. V takih okoliščinah praktik oceni:
- a) ali bi predvideni uporabniki utegnili napačno razumeti sklep o zagotovitvi in
 - b) če je tako, ali lahko dodatno pojasnilo v poročilu o zagotovitvi ublaži morebitno napačno razumevanje.

Če praktik sklepa, da dodatno pojasnilo v poročilu o zagotovitvi ne more ublažiti morebitnega napačnega razumevanja, ne sme sprejeti posla, razen če je to zahtevano z zakonom ali drugim predpisom. Posel, opravljen v skladu s takim zakonom ali drugim predpisom, ni skladen z MSZ. Zato se praktik v poročilu o zagotovitvi ne sme z ničimer sklicevati na to, da je bil posel opravljen v skladu s tem MSZ ali katerim koli drugim MSZ (glej tudi odstavek 71).

Upravljanje kakovosti*Značilnosti partnerja, zadolženega za posel*

31. Partner, zadolžen za posel,
- a) je član podjetja, ki uporablja MSUK 1 ali druge strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge kot MSUK 1 (glej odstavke A60–A66);

- b) je usposobljen za veščine in tehnike dajanja zagotovil, ki jih je razvil z obsežnim usposabljanjem in uporabo v praksi (glej odstavek A60.);
- c) je dovolj usposobljen za obravnavano zadevo in njeno merjenje ali ovrednotenje, da prevzame odgovornost za sklep o zagotovitlu (glej odstavka A67, A68).

Viri za izvedbo posla

32. Partner, zadolžen za posel, se prepriča, da (glej odstavek A69):

(aa) Določiti, da so delovni skupini za izvedbo posla pravočasno dodeljeni ali na voljo zadostni in ustrezni viri za izvedbo posla, ob upoštevanju vrste in okoliščin posla, usmeritev ali postopkov podjetja ter vseh sprememb, ki lahko nastanejo med izvajanjem posla.

- a) so osebe, ki bodo posel opravljale, kot skupina ustrezno usposobljene in imajo zmožnosti, vključno z zadostno količino časa, da (glej odstavka A70, A71):
 - i) opravijo posel v skladu z ustreznimi standardi ter veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in
 - ii) omogočijo, da bo izdano poročilo o zagotovitlu, ki bo glede na okoliščine primerno;
- b) se bo praktik lahko vključeval v delo:
 - i) praktikovega veščaka, če bo treba uporabiti delo takega veščaka (glej odstavka A70, A71), in
 - ii) drugega praktika, ki ni član delovne skupine za posel, če bo za dajanje zagotovila treba uporabiti delo takega praktika (glej odstavka A72, A73),

v zadostnem obsegu, da lahko prevzame odgovornost za sklep o zagotovitlu za informacije o obravnavani zadevi.

Odgovornost partnerja, zadolženega za posel

33. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za upravljanje in doseganje celovite kakovosti pri poslu ter da je zadostno in ustrezno vključen v celotni posel. To vključuje odgovornost za to:

- a) da se prepriča, da so bile upoštevane primerne usmeritve ali postopki za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov dajanja zagotovil;

- b) načrtovanje in izvajanje (vključno s primernimi usmeritvami in nadzorom članov delovne skupine za posel) posla v skladu s strokovnimi standardi in primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;
 - c) opravljanje preiskovanja v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja za pregled dokumentacije posla na dan ali pred datumom poročila o zagotovitlu (glej odstavek A74);
 - d) hranjenje primerne dokumentacije posla, ki dokazuje, da so bili praktikovi cilji doseženi in je bil posel opravljen v skladu z ustreznimi MSZ ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;
 - e) ustrezno posvetovanje o težavnih ali spornih zadevah v delovni skupini za posel.
34. V času posla mora biti partner, zadolžen za posel, z opazovanjem in s poizvedbami po potrebi pozoren na dokaze o kršitvah ustreznih etičnih zahtev članov delovne skupine za posel. Če partner, zadolžen za posel, s pomočjo sistema upravljanja kakovosti v podjetju ali kako drugače opazi zadeve, ki kažejo, da so člani delovne skupine za posel kršili ustrezne etične zahteve, mora partner, zadolžen za posel, po posvetovanju z drugimi v podjetju primerno ukrepati.
35. Partner, zadolžen za posel, prouči informacije postopkov spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti v podjetju, kot jih je sporočilo podjetje, in če je primerno druga podjetja v mreži, in ali te informacije lahko vplivajo na posel dajanja zagotovila.

Ocenjevanje kakovosti posla

36. Za posle, za katere se z zakonom ali drugim predpisom zahteva ocenjevanje njihove kakovosti v skladu z MSUK-om 1 ali usmeritvami ali postopki podjetja:
- partner, zadolžen za posel, razpravlja o bistvenih zadevah in bistvenih presojah, ki se pojavijo med poslom, in se pogovori z ocenjevalcem kakovosti posla, in poročila o zagotovitlu ne datira pred zaključkom ocenjevanja kakovosti posla.³

³ MSUK 2, Ocenjevanje kakovosti posla

Poklicna nezaupljivost, strokovna presoja ter veščine in tehnike dajanja zagotovil

37. Praktik načrtuje in izvaja posel s poklicno nezaupljivostjo, zavedajoč se, da lahko obstajajo okoliščine, zaradi katerih so informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne (glej odstavke A76–A80).
38. Praktik uporablja strokovno presojo pri načrtovanju in izvajanju posla dajanja zagotovila, vključno z določanjem vrste, časa in obsega postopkov (glej odstavke A81–A85).
39. Praktik uporablja veščine in tehnike dajanja zagotovil kot del ponavljajočih se sistematičnih postopkov izvajanja posla.

Načrtovanje in izvajanje posla*Načrtovanje*

40. Praktik načrtuje posel tako, da bo uspešno opravljen, pri čemer opredeli področje, čas in usmeritev posla ter določi vrsto, čas in obseg načrtovanih postopkov, ki jih bo treba izvesti, da bo dosežen praktikov cilj (glej odstavke A86–A89).
41. Praktik določi, ali so sodila za okoliščine posla ustrezna in izražajo značilnosti, opredeljene v odstavku 24(b)(ii).
42. Če se potem ko je bil posel sprejet, odkrije, da eden ali več predpogojev za posel dajanja zagotovila ni izpolnjen, se praktik o zadevi pogovori z ustrezno stranko ali strankami in ugotovi:
- a) ali je zadevo mogoče zadovoljivo rešiti,
 - b) ali je primerno ohranjati posel ter
 - c) ali, in če je tako, kako je treba zadevo vključiti v poročilo o zagotovitlu.
43. Če se potem ko je bil posel sprejet, odkrije, da so nekatera ali vsa primerna sodila neustrezna ali da obravnavana zadeva v celoti ali delno ni primerna za posel dajanja zagotovila, praktik razmisli o odstopu od posla, če je odstop po veljavnem zakonu ali drugem predpisu mogoč. Če praktik posel nadaljuje, mora izraziti sklep s pridržki ali odklonilen sklep, ali sklep zavrniti, kot je glede na okoliščine primerno (glej odstavka A90, A91).

Pomembnost

44. Praktik mora upoštevati pomembnost pri (glej odstavke A92–A100):

- a) načrtovanju in izvajanju posla dajanja zagotovila, v ključno z določanjem vrste, časa in obsega postopkov, ter
- b) ocenjevanju, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Razumevanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla

45. Praktik poizveduje pri ustrezni stranki ali strankah:

- a) ali vedo za kakršno koli dejansko, sluteno ali domnevno namerno napačno navedbo ali neskladnost z zakoni in predpisi, ki vplivajo na informacije o obravnavani zadevi (glej odstavek A101–101a);
- b) ali ima odgovorna stranka notranjo revizijo, in če jo ima, nadaljuje poizvedovanje, da se seznani z dejavnostmi in glavnimi ugotovitvami notranje revizije v zvezi z informacijami o obravnavani zadevi;
- c) ali je odgovorna stranka pri pripravi informacij o obravnavani zadevi uporabila veščake.

Omejeno zagotovilo	Sprejemljivo zagotovilo
46O. Praktik se dovolj dobro seznani z obravnavano zadevo in drugimi okoliščinami posla, da: a) lahko ugotovi področja, na katerih se utegne pojaviti pomembno napačna navedba v informacijah o obravnavani zadevi, in b) s tem zagotovi osnovo za načrtovanje in izvajanje postopkov, s katerimi obravnava področja, opredeljena v odstavku 46O(a), in pridobi omejeno zagotovilo v podporo praktikovemu sklepu (glej odstavke A101–A104, A107). 47O. Pri seznanjanju z obravnavano zadevo in drugimi okoliščinami posla iz odstavka 46O praktik prouči postopke, ki so bili uporabljeni za pripravo informacij o obravnavani zadevi (glej odstavek A106).	46S. Praktik se dovolj dobro seznani z obravnavano zadevo in drugimi okoliščinami posla, da: a) lahko ugotovi in oceni tveganja pomembno napačne navedbe v informacijah o obravnavani zadevi, in b) s tem zagotovi osnovo za načrtovanje in izvajanje postopkov, s katerimi se odzove na ocenjena tveganja in pridobi sprejemljivo zagotovilo v podporo praktikovemu sklepu (glej odstavke A101–A103, A107). 47S. Pri seznanjanju z obravnavano zadevo in drugimi okoliščinami posla iz odstavka 46S se praktik seznani z notranjim kontroliranjem priprave informacij o obravnavani zadevi, ki je pomembno za posel. To vključuje ovrednotenje vzpostavitev kontrol, pomembnih za posel, in ugotavljanje, ali so te kontrole delovale, z izvajanjem postopkov, ki dopolnjujejo poizvedovanje pri osebju, odgovornem za informacije o obravnavani zadevi (glej odstavek A105).

Pridobivanje dokazov*Proučevanje tveganj in odzivi na tveganja*

Omejeno zagotovilo	Sprejemljivo zagotovilo
48O. Na osnovi pridobljenih spoznanj (glej odstavek 46O) praktik (glej odstavke A108–A112): a) ugotovi področja, na katerih se utegne pojaviti pomembno napačna navedba v informacijah o obravnavani zadevi, in b) načrtuje in izvede postopke za obravnavo področij, opredeljenih v odstavku 48O(a), in pridobitev omejenega zagotovila v podporo praktikovemu sklepu.	48S. Na osnovi pridobljenih spoznanj (glej odstavek 46S) praktik (glej odstavke A108–A110): a) prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe v informacijah o obravnavani zadevi in b) načrtuje in izvede postopke za odzivanje na ocenjena tveganja in pridobitev sprejemljivega zagotovila v podporo praktikovemu sklepu; poleg vseh drugih postopkov za informacije o obravnavani zadevi, ki so v okoliščinah posla primerni, vključujejo praktikovi postopki tudi pridobivanje zadostnih in ustreznih dokazov o uspešnem delovanju ustreznih kontrol nad informacijami o obravnavani zadevi, kadar: i) praktikova ocena tveganj pomembno napačne navedbe vključuje pričakovanje, da kontrole uspešno delujejo, ali ii) drugi postopki razen preizkušanja kontrol sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih dokazov.

Omejeno zagotovilo	Sprejemljivo zagotovilo
Ugotavljanje, ali so pri poslu dajanja omejenega zagotovila potrebni dodatni postopki 49O. Če praktik izve za zadevo (ali zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne, načrtuje in izvaja dodatne postopke za pridobitev nadaljnjih dokazov, vse dokler ne more (glej odstavke A112–A117): a) sklepati, da ta zadeva ne more povzročiti, da bi bile informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne, ali b) ugotoviti, da so zaradi te zadeve (ali zadev) informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne.	Ponovni pregled ocene tveganj pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila 49S. Praktikova ocena tveganja pomembno napačne navedbe v informacijah o obravnavani zadevi se lahko med izvajanjem posla spremeni, ker so pridobljeni dodatni dokazi. Kadar praktik pridobi dokaze, ki niso skladni z dokazi, na katerih je prvotno osnoval oceno tveganj pomembno napačne navedbe, mora oceno popraviti in ustrezno spremeniti načrtovane postopke (glej odstavek A112).

50. Pri načrtovanju in izvajanju postopkov praktik prouči primernost in zanesljivost informacij, ki jih bo moral uporabiti kot dokaze. Če:

- a) dokazi, pridobljeni iz enega vira, niso skladni z dokazi, pridobljenimi iz drugega vira, ali
- b) praktik dvomi o zanesljivosti informacij, ki jih bo moral uporabiti kot dokaze,

praktik določi, katere spremembe ali dodatki k postopkom so potrebni za razrešitev zadeve, in prouči morebitni učinek te zadeve na druge vidike posla.

51. Praktik zbere nepopravljene napačne navedbe, ugotovljene pri poslu, razen očitno neznatnih (glej odstavka A118, A119).

Delo, ki ga opravi praktikov veščak

52. Kadar je treba uporabiti delo praktikovega veščaka, praktik tudi (glej odstavke A120–A124):
- a) oceni, ali je praktikov veščak za praktične namene ustrezno usposobljen, zmožen in nepristranski; v primeru praktikovega zunanjega veščaka ocena nepristranskosti vključuje poizvedbe o interesih in razmerjih, ki lahko ogrožajo veščakovo nepristranskost (glej odstavke A125–A128);
 - b) dovolj dobro spozna področje poglobljenega znanja praktikovega veščaka (glej odstavka A129, A130);
 - c) se s praktičnim veščakom dogovori o vrsti, področju in ciljih njegovega dela (glej odstavka A131, A132);
 - d) ovrednoti ustreznost dela praktikovega veščaka za praktične namene (glej odstavka A133, A134).

Delo, ki ga opravi drug praktik, veščak odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca ali notranji praktik (glej odstavek A135)

53. Kadar je treba uporabiti delo drugega praktika, praktik ovrednoti, ali je to delo ustrezno za praktične namene.
54. Če so bile informacije, ki jih bo treba uporabiti kot dokaze, pripravljene z uporabo dela veščaka odgovorne stranke ali merilca ali ocenjevalca, praktik, kolikor je ob upoštevanju pomembnosti dela tega veščaka za praktične namene potrebno:
- a) ovrednoti usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost tega veščaka;
 - b) spozna delo tega veščaka in
 - c) ovrednoti ustreznost dela tega veščaka kot dokaza.
55. Če praktik načrtuje uporabo dela notranje revizije, ovrednoti:
- a) v kolikšni meri organizacijski položaj notranje revizije ter njene usmeritve ali postopki podpirajo nepristranskost notranjih praktikov;
 - b) raven usposobljenosti notranje revizije;

- c) ali notranja revizija uporablja sistematičen in discipliniran pristop, vključno z upravljanjem kakovosti, in
- d) ali je delo notranje revizije ustrezno za namene posla.

Pisne predstavitve

56. Praktik zahteva od ustrezne stranke ali strank pisno predstavitev:
- a) da so dale praktiku vse informacije, za katere vedo, da so pomembne za posel (glej odstavke A54–A55 in A136–A138);
 - b) s katero potrjujejo merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve po primernih sodilih, vključno s potrditvijo, da so vse pomembne zadeve prikazane v informacijah o obravnavani zadevi.
57. Če poleg zahtevanih predstavitev praktik določi, da je treba pridobiti eno ali več pisnih predstavitev v podporo drugim dokazom, pomembnim za informacije o obravnavani zadevi, zahteva še druge take pisne predstavitve.
58. Kadar se pisne predstavitve nanašajo na zadeve, ki so pomembne za informacije o obravnavani zadevi, praktik:
- a) ovrednoti njihovo sprejemljivost in skladnost z drugimi pridobljenimi dokazi, vključno z drugimi (ustnimi ali pisnimi) predstavitvami, in
 - b) prouči, ali je mogoče pričakovati, da so avtorji predstavitev o teh posebnih zadevah dobro obveščeni.
59. Datum pisnih predstavitev naj bo čim bližje datumu poročila o zagotovitvi, vsekakor pa ne poznejši.

Zahtevane pisne predstavitve, ki niso bile predložene ali niso zanesljive

60. Če ena ali več zahtevanih pisnih predstavitev ni bila predložena ali če praktik sklepa, da je dovolj razlogov za dvom v usposobljenost, neoporečnost, etične vrednote ali vestnost avtorjev pisnih predstavitev ali da te pisne predstavitve kakor koli drugače niso zanesljive (glej odstavek A139),
- a) se o zadevi pogovori z ustrezno stranko (ustreznimi strankami),
 - b) ponovno oceni neoporečnost tistih, od katerih so bile predstavitve zahtevane ali prejete, in ovrednoti učinek, ki ga to lahko ima na

zanesljivost (ustnih ali pisnih) predstavitev in dokazov na sploh, ter

- c) sprejme ustrezne ukrepe, vključno z določitvijo možnega vpliva na sklep v poročilu o zagotovitvi.

Kasnejši dogodki

- 61. Kadar je to pomembno za posel, praktik prouči vpliv dogodkov do datuma poročila o zagotovitvi na informacije o obravnavani zadevi in na poročilo o zagotovitvi ter se primerno odzove na dejstva, za katera je izvedel po datumu poročila o zagotovitvi in zaradi katerih bi, če bi mu bila poznana na datum poročila, utegnil spremeniti poročilo o zagotovitvi. Obseg upoštevanja kasnejših dogodkov je odvisen od možnosti vplivanja takih dogodkov na informacije o obravnavani zadevi in na primernost praktikovega sklepa. Vsekakor pa praktik ni dolžan opraviti nobenih postopkov v zvezi z informacijami o obravnavani zadevi po datumu poročila o zagotovitvi (glej odstavka A140, A141).

Druge informacije

- 62. Kadar dokumenti, ki vsebujejo informacije o obravnavani zadevi in poročilo o njihovem zagotovitvi, vključujejo druge informacije, mora praktik te druge informacije prebrati, da ugotovi morebitne pomembne neskladnosti z informacijami o obravnavani zadevi ali poročilom o zagotovitvi. Če pri branju teh drugih informacij praktik (glej odstavke A142):
 - a) ugotovi pomembno neskladnost med temi drugimi informacijami in informacijami o obravnavani zadevi ali poročilom o zagotovitvi ali
 - b) opazi v teh drugih informacijah pomembno napačno navedbo dejstva, ki ni povezana z zadevami, ki se pojavljajo v informacijah o obravnavani zadevi ali poročilu o zagotovitvi,

se o zadevi pogovori s primerno stranko (primernimi strankami) in sprejme nadaljnje primerne ukrepe.

Opis primernih sodil

- 63. Praktik ovrednoti, ali se informacije o obravnavani zadevi ustrezno sklicujejo na primerna sodila ali jih opišejo (glej odstavke A143–A145).

Oblikovanje sklepa o zagotovitlu

64. Praktik ovrednoti zadostnost in ustreznost pridobljenih dokazov v kontekstu posla, in če je glede na okoliščine potrebno, poskuša pridobiti še nadaljnje dokaze. Praktik prouči vse zadevne dokaze, ne glede na to, ali se zdi, da potrjujejo merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve po primernih sodilih ali so temu nasprotni. Če praktik ne more pridobiti potrebnih nadaljnjih dokazov, mora upoštevati posledice tega za praktikov sklep v odstavku 65 (glej odstavke A146–A152).
65. Praktik oblikuje sklep o tem, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe. Pri oblikovanju tega sklepa mora praktik upoštevati svoj sklep iz odstavka 64 glede zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov in oceno, ali so nepopravljene napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne (glej odstavke A3 in A153, A154).
66. Če praktik ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, obstaja omejitev področja in praktik mora izraziti sklep s pridržki, zavrtni sklep ali odstopiti od posla, če je odstop po ustreznem zakonu ali predpisu mogoč, kot je primerno (glej odstavke A155–A157).

Priprava poročila o zagotovitlu

67. Poročilo o zagotovitlu mora biti pisno in mora vsebovati jasno izražen praktikov sklep o informacijah o obravnavani zadevi (glej odstavke A2, A158–A160).
68. Praktikov sklep mora biti jasno ločen od informacij ali pojasnil, ki ne vplivajo na praktikov sklep, kot so med drugim odstavki o poudarjanju kake zadeve ali o drugi zadevi, ugotovitve, ki se nanašajo na določene vidike poslov, priporočila ali dodatne informacije, vključene v poročilo o zagotovitlu. Iz uporabljenega izrazoslovja mora biti jasno, da odstavki o poudarjanju kake zadeve ali o drugi zadevi, ugotovitve, priporočila ali dodatne informacije niso namenjeni odvrčanju od praktikovega sklepa ali zmanjšanju njegovega pomena (glej odstavke A158–A160).

Vsebina poročila o zagotovitlu

69. Osnovne sestavine, ki jih vključuje poročilo o zagotovitlu, so najmanj:

- a) Naslov, ki nedvoumno pove, da gre za neodvisno poročilo o zagotovitvi (glej odstavek A161).
- b) Naslovnik (glej odstavek A162).
- c) Opredelitev ali opis ravni zagotovitve, ki ga je pridobil praktik, informacije o obravnavani zadevi, in če je primerno, obravnavane zadeve. Kadar je praktikov sklep izražen glede na izjavo, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), mora biti taka izjava priložena poročilu o zagotovitvi, ponovljena v poročilu o zagotovitvi ali pa se je treba nanjo v poročilu sklicevati kot na vir, ki je na voljo predvidenim uporabnikom (glej odstavek A163).
- d) Opredelitev primernih sodil (glej odstavek A164).
- e) Če je primerno, opis vseh bistvenih naravnih omejitev, povezanih z merjenjem ali ovrednotenjem obravnavane zadeve po primernih sodilih (glej odstavek A165).
- f) Kadar so primerna sodila določena za poseben namen, izjava, ki opozarja bralce na to in na dejstvo, da zaradi tega informacije o obravnavani zadevi morda niso primerne za drug namen (glej odstavka A166, A167).
- g) Izjava, ki opredeljuje odgovorno stranko in merilca ali ocenjevalca, če je to nekdo drug, ter vsebuje opis njihove odgovornosti in praktikove odgovornosti (glej odstavek A168).
- h) Izjava, da je bil posel opravljen v skladu s tem MSZ ali s posebnim MSZ, kadar obstaja za obravnavano zadevo poseben MSZ (glej odstavka A169, A170).
- i) Izjava, da podjetje, v okviru katerega deluje praktik, uporablja MSUK 1 ali druge strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge kot MSUK 1. Če praktik ni računovodski strokovnjak, morajo biti v izjavi opredeljene strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki se uporabljajo in so vsaj enako stroge kot MSUK 1 (glej odstavek A172).
- j) Izjava, da praktik ravna v skladu z zahtevami za neodvisnost in drugimi etičnimi zahtevami Kodeksa IESBA ali z drugimi poklicnimi zahtevami ali zahtevami, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in ki so vsaj enako stroge kot zahteve določb Kodeksa IESBA, povezane s posli dajanja zagotovil. Če praktik ni

računovodski strokovnjak, morajo biti v izjavi opredeljene strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki se uporabljajo in so vsaj enako stroge kot zahteve določb Kodeksa IESBA v zvezi s posli dajanja zagotovil (glej odstavek A172).

- k) Informativni povzetek opravljenega dela kot osnove za praktikov sklep. Če gre za posel dajanja omejenega zagotovila, je ocena vrste, časa in obsega opravljenih postopkov bistvena za razumevanje praktikovega sklepa. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila mora biti v povzetku opravljenega dela navedeno, da:
 - i) se postopki, opravljeni pri poslu dajanja omejenega zagotovila, po vrsti in času razlikujejo od postopkov za posel dajanja sprejemljivega zagotovila in so manj obsežni, ter
 - ii) je zato raven zagotovila, pridobljenega pri poslu dajanja omejenega zagotovila bistveno nižja od zagotovila, ki bi bilo pridobljeno, če bi bil opravljen posel dajanja sprejemljivega zagotovila (glej odstavke A6, A173–A177).
- l) Praktikov sklep (glej odstavke A2, A178–A180):
 - i) Kadar je to primerno, mora sklep opozoriti predvidene uporabnike na kontekst, v katerem je treba brati praktikov sklep (glej odstavek A179).
 - ii) Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila mora biti sklep izražen v pozitivni obliki (glej odstavek A178).
 - iii) Pri poslu dajanja omejenega zagotovila mora biti sklep izražen v obliki, ki sporoča, ali je praktik na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov opazil kar koli, zaradi česar bi verjel, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno (glej odstavek A180).
 - iv) Sklep iz odstavkov (ii) ali (iii) mora biti izražen z uporabo primernih besed za obravnavano zadevo in primerna sodila v danih okoliščinah posla in mora biti oblikovan glede na (glej odstavek A181):
 - a. obravnavano zadevo in primerna sodila;
 - b. informacije o obravnavani zadevi in primerna sodila ali
 - c. izjavo, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke).

- v) Kadar praktik izrazi prilagojen sklep, mora poročilo o zagotovitvi vsebovati:
 - a. razdelek z opisom zadeve (zadev), ki je (so) razlog za prilagoditev, in
 - b. razdelek, ki vsebuje praktikov prilagojeni sklep (glej odstavek A182).
- m) Praktikov podpis (glej odstavek A183).
- n) Datum poročila o zagotovitvi. Poročilo o zagotovitvi ne sme biti datirano pred datumom:
 - (a) ko je praktik pridobil dokaze, na katerih temelji praktikov sklep, vključno z dokazom, da so ustrezne pooblaščen osebe potrdile, da so prevzele odgovornost za informacije o obravnavani zadevi in
 - (b) kadar se zahteva ocenjevanje kakovosti posla v skladu z MSUK-1 ali usmeritvami ali postopki podjetja, je ocenjevanje kakovosti posla dokončano (glej odstavek A185).
- o) Kraj v pravni ureditvi, kjer praktik opravlja svojo dejavnost.

Sklicevanje na praktikovega veščaka v poročilu o zagotovitvi

70. Če se praktik v poročilu o zagotovitvi sklicuje na delo praktikovega veščaka, besedilo tega poročila ne sme nakazovati, da je praktikova odgovornost za sklep, izražen v tem poročilu, manjša zaradi vključevanja tega veščaka (glej odstavke A185–A187).

Poročilo o zagotovitvi, predpisano z zakonom ali drugim predpisom

71. Če zakon ali drug predpis od praktika zahteva, da uporabi posebno obliko ali besedilo poročila o zagotovitvi, se poročilo o zagotovitvi lahko sklicuje na ta ali druge MSZ le, če vključuje najmanj vsako od sestavin, opredeljenih v odstavku 69.

Neprilagojeni in prilagojeni sklepi

72. Praktik izrazi neprilagojen sklep, kadar:

- a) pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila sklepa, da so informacije o obravnavani zadevi v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernimi sodili, ali
- b) pri poslu dajanja omejenega zagotovila sklepa, da na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov praktik ni opazil nobene zadeve (zadev), zaradi katere (katerih) bi verjel, da informacije o obravnavani zadevi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernimi sodili.

73. Če praktik presodi, da je treba:

- a) opozoriti predvidene uporabnike na neko zadevo, ki je predstavljena ali razkrita v informacijah o obravnavani zadevi in je po praktikovi presoji tako pomembna, da predstavlja osnovo za njihovo razumevanje informacij o obravnavani zadevi (odstavek o poudarjanju zadeve), ali
- b) sporočiti neko drugo zadevo poleg tistih, ki so predstavljene ali razkrite v informacijah o obravnavani zadevi, ki je po praktikovi presoji pomembna za to, da predvideni uporabniki razumejo posel, praktikovo odgovornost ali poročilo o zagotovitvi (odstavek o drugi zadevi),

in to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom, praktik v poročilu o zagotovitvi to stori v posebnem odstavku s primernim naslovom, ki jasno pove, da praktikov sklep ni prilagojen zaradi te zadeve. Če je vključen odstavek o poudarjanju zadeve, se tak odstavek nanaša samo na informacije, ki so predstavljene ali razkrite v informacijah o obravnavani zadevi.

74. Praktik izrazi prilagojen sklep v naslednjih okoliščinah:

- a) kadar po praktikovi strokovni presoji obstaja omejitev področja in bi učinek te zadeve lahko bil pomemben (glej odstavek 66); v takih primerih praktik izrazi sklep s pridržki ali sklep zavrne;
- b) kadar so po praktikovi strokovni presoji informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno; v takih primerih praktik izrazi sklep s pridržki ali odklonilni sklep (glej odstavek A190).

75. Praktik izrazi sklep s pridržki, kadar po praktikovi strokovni presoji učinki ali možni učinki zadeve niso tako pomembni in vseobsegajoči, da bi bilo zaradi tega treba izraziti odklonilni sklep ali sklep zavrniti. Sklep s pridržki se izrazi z »razen

glede« učinkov ali možnih učinkov zadeve, na katero se pridržek nanaša (glej odstavek A188, A189).

76. Če praktik izrazi prilagojen sklep zaradi omejitve področja, zaznal pa je tudi zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno, mora praktik v poročilo o zagotovitvi vključiti jasen opis tako omejitve področja kot tudi zadeve (zadev), zaradi katere (katerih) so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno.
77. Kadar je v izjavi, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), ugotovljeno in pravilno opisano, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno, praktik bodisi:
- a) izrazi sklep s pridržki ali odklonilni sklep, izražen glede na obravnavano zadevo in primerna sodila, ali
 - b) če je v pogojih za posel posebej zahtevano oblikovanje sklepa glede na izjavo, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), izrazi sklep brez pridržkov, vendar pa v poročilo o zagotovitvi vključi Odstavek o poudarjanju zadeve v zvezi z izjavo, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), v katerem ugotovi in pravilno opiše, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno (glej odstavek A191).

Druge obveznosti obveščanja

78. Praktik presodi, ali je glede na pogoje za posel in druge okoliščine posla opazil kar koli, o čemer bi bilo treba obvestiti odgovorno stranko, merilca ali ocenjevalca, naročnika, pristojne za upravljanje ali druge (glej odstavke A192–A192f).

Dokumentacija

79. Praktik pravočasno pripravi dokumentacijo posla, ki zagotavlja zadosten in ustrezen zapis osnov za poročilo o zagotovitvi, da lahko izkušen praktik, ki prej ni imel stika s poslom, razume (glej odstavke A193–A197):
- a) vrsto, čas in obseg postopkov, opravljenih v skladu z ustreznimi MSZ in primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami,
 - b) izide opravljenih postopkov in pridobljene dokaze ter

- c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med izvajanjem posla, z njimi povezane sklepe in bistvene strokovne presoje pri oblikovanju sklepov.
80. Če praktik pridobi informacije, ki niso skladne z njegovim končnim sklepom glede bistvene zadeve, mora dokumentirati, kako je tako neskladnost obravnaval.
81. Praktik zbere dokumentacijo o poslu v spisu posla in dokonča administrativni postopek sestavljanja končnega spisa posla v ustreznem času po datumu poročila o zagotovilu (glej odstavek A198, A199).
82. Potem ko je sestavljanje končnega spisa posla zaključeno, praktik ne sme zbrisati ali zavreči nobene dokumentacije posla pred potekom obdobja hranjenja (glej odstavek A200).
83. Če praktik ugotovi, da je treba popraviti obstoječo dokumentacijo posla ali dodati novo dokumentacijo posla, potem ko je sestavljanje končnega spisa posla zaključeno, mora ne glede na vrsto popravkov ali dodatkov dokumentirati:
- a) posebne razloge za izvedene popravke ali dodatke ter
 - b) kdaj in kdo jih je izvedel in pregledal.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Uvod (glej odstavek 6)

- A1. Pri svetovalnem poslu praktik uporabi tehnične veščine, izobrazbo, opažanja, izkušnje in znanje. Svetovalni posli vključujejo analitični proces, v katerega je običajno vključena kakšna kombinacija dejavnosti v zvezi z določanjem ciljev, ugotavljanjem dejstev, opredelitvijo težav ali priložnosti, ovrednotenjem alternativ, pripravo priporočil, vključno z ukrepi, obveščanjem o izidih in včasih tudi z izvajanjem in nadaljnjo obravnavo. Poročila (če so izdana) so običajno napisana v pripovednem slogu (ali »dolgi obliki«). Opravljeno delo je na splošno namenjeno le za potrebe in uporabo naročnika. Narava in področje dela sta določena s pogodbo med praktikom in naročnikom. Kakršna koli storitev, ki ustreza opredelitvi posla dajanja zagotovila, ni svetovalni posel, ampak je posel dajanja zagotovila.

Cilji

Posli z informacijami o obravnavani zadevi, ki zajemajo več vidikov (glej odstavke 10, 65, 69(l))

A2. Kadar so informacije o obravnavani zadevi sestavljene z več vidikov, se lahko za vsak vidik zagotovi ločen sklep. Ni potrebno, da se vsi taki ločeni sklepi nanašajo na enako raven zagotovila. Nasprotno, vsak sklep je izražen v obliki, ki je primerna bodisi za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila. Kadar so izdani ločeni sklepi, se sklicevanja na sklep v poročilu o zagotovitlu v tem MSZ nanašajo na vsakega od teh sklepov.

Opredelitev pojmov

Vrsta, čas in obseg postopkov pri poslih dajanja omejenega in sprejemljivega zagotovila (glej odstavke 12(a)(i))

A3. Ker je raven zagotovila, pridobljenega pri poslu dajanja omejenega zagotovila, nižja kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, se postopki, ki jih praktik izvaja pri poslu dajanja omejenega zagotovila, po vrsti in času razlikujejo in so manj obsežni kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. Glavne razlike med postopki za posel dajanja sprejemljivega zagotovila in posel dajanja omejenega zagotovila so med drugim:

- a) Poudarek na vrsti različnih postopkov kot vira dokazov bo verjetno drugačen, odvisno od okoliščin posla. Praktik na primer lahko presodi, da je glede na okoliščine določenega posla dajanja omejenega zagotovila primerno dati sorazmerno večji poudarek poizvedovanju pri osebju organizacije in analitičnim postopkom ter sorazmerno manjši poudarek, če sploh, preizkušanju kontrol in pridobivanju dokazov iz zunanjih virov, kot bi to lahko bilo pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.
- b) Pri poslu dajanja omejenega zagotovila lahko praktik:
 - izbere manj postavk za pregledovanje ali
 - opravi manj postopkov (opravi na primer samo analitične postopke v okoliščinah, v katerih bi pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila opravil tako analitične kot tudi druge postopke).
- c) c) Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila vključujejo analitični postopki, opravljeni kot odziv na tveganje pri poslu,

predvidevanje pričakovanih izidov, ki so dovolj natančni, da označujejo pomembno napačne navedbe. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila so analitični postopki lahko načrtovani tako, da bolj podpirajo pričakovanja glede smeri trendov, razmerij in kazalnikov, kot da bi z njimi ugotavljali napačne navedbe s stopnjo natančnosti, pričakovano pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.

- d) d) Ko so ugotovljena bistvena nihanja, razmerja ali razlike, je pri poslu dajanja omejenega zagotovila mogoče pridobiti ustrezne dokaze s poizvedovanji in proučevanjem prejetih odgovorov z vidika znanih okoliščin posla.
- e) e) Poleg tega lahko praktik pri izvajanju analitičnih postopkov pri poslu dajanja omejenega zagotovila na primer uporabi podatke, ki so bolj združeni, na primer četrtnete namesto mesečnih podatkov, ali pa uporabi podatke, za katere ni izvedel ločenih postopkov za preizkus njihove zanesljivosti v enakem obsegu, kot bi to storil za posel dajanja sprejemljivega zagotovila.

Raven zagotovila, ki je sprejemljiva (glej odstavka 12(a)(i)(b), 47O)

- A4. Raven pridobljenega zagotovila, ki jo načrtuje praktik, navadno ni dovoljna za količinsko opredelitev; njeno smiselno strokovno presodi in določi praktik glede na okoliščine posla. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila praktik opravi postopke, ki so v primerjavi s potrebnimi postopki pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila omejeni, vendar pa so vseeno načrtovani z namenom, da se pridobi raven zagotovila, ki je sprejemljiva. Da je lahko sprejemljiva, mora raven pridobljenega zagotovila predvidoma povečati zaupanje predvidenih uporabnikov v informacije o obravnavani zadevi do stopnje, ki je očitno več kot zanemarljiva (glej tudi odstavke A16–A18).
- A5. V razponu vseh poslov dajanja omejenega zagotovila so opredelitve, kaj je smiselno zagotovilo, lahko različne, od ravni, ki je tik nad zagotovitom, ki bo verjetno povečalo zaupanje predvidenih uporabnikov v informacije o obravnavani zadevi do stopnje, ki je očitno več kot zanemarljiva, do ravni, ki je tik pod sprejemljivim zagotovitom. Kaj je v določenem poslu smiselno, predstavlja presojo v tem razponu, ki je odvisna od okoliščin posla, vključno z informacijskimi potrebami predvidenih uporabnikov kot skupine, sodili in obravnavano zadevo posla.
- A6. Ker je raven zagotovila, ki ga praktik pridobi pri poslih dajanja omejenega zagotovila, različna, vsebuje praktikovo poročilo informativni povzetek opravljenih postopkov, zavedajoč se, da je ocena

vrste, časa in obsega opravljenih postopkov bistvena za razumevanje praktičnega sklepa (glej odstavke 69(k) in A173–A177).

A7. Nekateri od dejavnikov, ki utegnejo biti pomembni pri določanju, kaj je smiselno zagotovilo pri določenem poslu, na primer vključujejo:

- Značilnosti obravnavane zadeve in sodil ter obstoj morebitnih posebnih MSZ-jev za obravnavano zadevo.
- Navodila ali druge navedbe naročnika o vrsti zagotovila, ki naj bi ga na željo naročnika pridobil praktik. V pogojih za posel so na primer lahko dogovorjeni določeni postopki, ki so po presoji naročnika potrebni, ali določeni vidiki informacij o obravnavani zadevi, na katere naj bi praktik po želji naročnika osredotočil postopke. Vsekakor praktik lahko oceni, da so potrebni še drugi postopki za to, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze za pridobitev smiselnega zagotovila.
- Splošno sprejeta praksa, če obstaja, v zvezi s posli dajanja zagotovil za določene informacije o obravnavani zadevi ali za podobne ali sorodne informacije o obravnavani zadevi.
- Informacijske potrebe predvidenih uporabnikov kot skupine. Na splošno velja, da bi bilo potrebno tem večje zagotovilo, da bi bilo zanje lahko smiselno, čim težja je za predvidene uporabnike posledica prejetega neustreznega sklepa, kadar so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. V nekaterih primerih je na primer posledica prejema neustreznega sklepa za predvidene uporabnike lahko tako velika, da je potreben posel dajanja sprejemljivega zagotovila, da praktik lahko pridobi zagotovilo, ki je glede na okoliščine smiselno.
- Pričakovanje predvidenih uporabnikov, da bo praktik oblikoval sklep o omejenem zagotovitlu za informacije o obravnavani zadevi v kratkem roku in po nizki ceni.

Primeri potrditvenih poslov (glej odstavke 12(a)(ii)(a))

A8. Primeri poslov, ki so lahko izvedeni po tem MSZ, so med drugim:

- a) Trajnost – posel o trajnosti vključuje pridobivanje zagotovila za poročilo o trajnostnem delovanju organizacije, ki ga pripravi poslovodstvo ali veččak poslovodstva (merilec ali ocenjevalec).
- b) Skladnost z zakonom ali drugim predpisom – posel o skladnosti z zakonom ali drugim predpisom vključuje pridobivanje

zagotovila o izjavi druge osebe (merilca ali ocenjevalca) glede skladnosti z ustreznim zakonom ali drugim predpisom.

- c) Stroškovna učinkovitost – posel o stroškovni učinkovitosti vključuje pridobivanje zagotovila o merjenju ali ovrednotenju stroškovne učinkovitosti, ki ga je opravila druga oseba (merilec ali ocenjevalec).

Veščine in tehnike za dajanje zagotovil (glej odstavek 12(b))

A9. Veščine in tehnike dajanja zagotovil vključujejo:

- uporabo poklicne nezaupljivosti in strokovne presoje,
- načrtovanje in izvajanje posla dajanja zagotovila, vključno s pridobivanjem in ovrednotenjem dokazov,
- poznavanje informacijskih sistemov ter vloge in omejitev notranjega kontroliranja,
- povezovanje ocene pomembnosti in tveganj pri poslu z vrsto, časom in obsegom postopkov,
- uporabo ustreznih postopkov za posel (kar lahko vključuje poizvedovanje, pregledovanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje, opazovanje, potrjevanje in analitične postopke) in
- prakse sistematičnega dokumentiranja in veščine pisanja poročil o dajanju zagotovila.

Sodila (glej odstavek 12(c), Dodatek)

A10. Za sprejemljivo dosledno merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve v okviru strokovne presoje so potrebna ustrezna sodila. Brez referenčnega okvira, ki ga dajejo ustrezna sodila, je vsak sklep izpostavljen osebni razlagi in napačnemu razumevanju. Ustreznost sodil je občutljiva za kontekst, kar pomeni, da se določa v okviru okoliščin posla. Celotno za isto obravnavano zadevo so sodila lahko različna in bodo dala drugačen izid merjenja ali ovrednotenja. Merilec ali ocenjevalec bi na primer kot eno od sodil za obravnavano zadevo zadovoljstva strank lahko izbral število pritožb, ki so bile rešene v korist strank; drug merilec ali ocenjevalec pa bi utegnil izbrati število ponovnih nakupov v treh mesecih po prvem nakupu. Raven zagotovila ne vpliva na ustreznost sodil, in če sodila niso ustrezna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, so neustrezna tudi za posel dajanja

omejenega zagotovila in obratno. Ustrezna sodila vključujejo, kadar je to primerno, sodila za predstavitev in razkritje.

Tveganje pri poslu (glej odstavek 12(f))

- A11. Tveganje pri poslu ne vključuje in se ne nanaša na praktična poslovna tveganja, kot so izguba zaradi pravnih, sovražnih objav ali drugih dogodkov, ki se pojavijo v povezavi z določenimi informacijami o obravnavani zadevi.
- A12. Na splošno je tveganje pri poslu mogoče prikazati z naslednjimi sestavinami, čeprav vse te sestavine ne bodo nujno prisotne ali bistvene za vse posle dajanja zagotovila:
- a) tveganji, na kateri praktik ne vpliva neposredno in ju sestavljata:
 - i) dovezetnost informacije o obravnavani zadevi za pomembno napačno navedbo pred upoštevanjem katerih koli s tem povezanih kontrol, ki jih uporablja ustrezna stranka (uporabljajo ustrezne stranke) (tveganje pri delovanju), in
 - ii) tveganje, da notranja kontrola ustrezne stranke (ustreznih strank) ne bo pravočasno preprečila ali odkrila in popravila pomembno napačne navedbe, ki se pojavi v informaciji o obravnavani zadevi (tveganje pri kontroliranju);
 - b) tveganje, na katero praktik neposredno vpliva, je tveganje, da postopki, ki jih izvaja praktik, ne bodo odkrili pomembno napačne navedbe (tveganje pri odkrivanju).
- A13. Na stopnjo pomembnosti vsake od teh sestavin za posel vplivajo okoliščine posla, zlasti:
- narava obravnavane zadeve in informacije o obravnavani zadevi; koncept tveganja pri kontroliranju utegne biti uporabnejši, kadar se obravnavana zadeva nanaša na pripravo informacij o uspešnosti poslovanja organizacije kot kadar se nanaša na informacije o uspešnosti delovanja neke kontrole ali obstoju nekega fizičnega stanja;
 - ali se opravlja posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali posel dajanja omejenega zagotovila; pri poslu dajanja omejenega zagotovila se utegne praktik na primer pogosto odločiti, da bo pridobil dokaze z drugačnimi sredstvi in ne s preizkušanjem kontrol; v takem primeru utegne biti ocena tveganja pri

kontroliranju manj smotrna kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila za iste informacije o obravnavani zadevi.

Ocena tveganj je bolj stvar strokovne presoje kot pa zadeva, ki jo je mogoče natančno izmeriti.

A14. Zmanjšanje tveganja pri poslu na nič je zelo redko dosegljivo ali stroškovno primerno, zato je »sprejemljivo zagotovilo« manj kot brezpogojno zagotovilo, kar je posledica dejavnikov, kot so:

- uporaba izbirnega preizkušanja,
- naravne omejitve notranjega kontroliranja,
- dejstvo, da je mnogo dokazov, ki so praktiku na voljo, prej prepričljivih kot neizpodbitnih,
- uporaba strokovne presoje pri zbiranju in vrednotenju dokazov ter oblikovanju sklepov na podlagi teh dokazov,
- v nekaterih primerih značilnosti obravnavane zadeve, kadar je izmerjena ali ovrednotena glede na sodila.

Naročnik (glej odstavek 12(g), Dodatek)

A15. Naročniki so lahko v različnih okoliščinah poslovodstvo ali pristojni za upravljanje odgovorne stranke, zakonodajalec, predvideni uporabniki, merilec ali ocenjevalec ali razne tretje stranke.

Predvideni uporabniki (glej odstavek 12(m), Dodatek)

A16. V nekaterih primerih utegnejo biti predvideni uporabniki drugi in ne tisti, na katere je poročilo o zagotovitlu naslovljeno. Praktik morda ne bo mogel ugotoviti, kdo vse bo bral poročilo o zagotovitlu, zlasti kadar ima dostop do poročila veliko ljudi. V takih primerih, zlasti kadar imajo možni uporabniki verjetno zelo različne interese glede obravnavano zadeve, je mogoče predvidene uporabnike omejiti le na večje deležnike z bistvenimi in skupnimi interesi. Predvidene uporabnike je mogoče opredeliti na različne načine, na primer z dogovorom med praktikom in odgovorno stranko ali naročnikom, ali z zakonom ali drugim predpisom.

A17. Predvideni uporabniki ali njihovi predstavniki so lahko neposredno povezani s praktikom in odgovorno stranko (in naročnikom, če je to nekdo drug) pri določanju zahtev posla. Ne glede na vključenost drugih in drugače kot pri poslu opravljanja dogovorjenih postopkov (ki ne vključuje sklepa, pač pa poročanje o dejanskih ugotovitvah na podlagi

postopkov, dogovorjenih z naročnikom in katerimi koli ustreznimi tretjimi strankami)

- a) je praktik odgovoren za določitev vrste, časa in obsega postopkov in
- b) bo moral morda opraviti dodatne postopke, če izve za informacije, ki so bistveno drugačne od tistih, na katerih je temeljila določitev načrtovanih postopkov (glej odstavke A116–A118).

A18. V nekaterih primerih predvideni uporabniki (na primer banke in regulatorji) predpišejo zahtevo ali od ustrezne stranke (ustreznih strank) zahtevajo dogovor, da bo posel dajanja zagotovila opravljen za poseben namen. Kadar se pri poslih uporabijo sodila, ki so določena za poseben namen, je v skladu z odstavkom 69(f) potrebna izjava, ki opozarja bralce na to dejstvo. Poleg tega lahko praktik presodi, da je primerno označiti, da je poročilo o zagotovitvi namenjeno samo za posebne uporabnike. Odvisno od okoliščin posla je to mogoče doseči z omejitvijo distribuiranja ali uporabe poročila o zagotovitvi (glej odstavka A166, A167).

Informacije o obravnavani zadevi (glej odstavke 12(x), Dodatek)

A19. V nekaterih primerih je informacija o obravnavani zadevi lahko izjava, ki ovrednoti določen vidik procesa ali delovanja ali skladnosti glede na sodila. Na primer, »notranje kontroliranje organizacije ABC je v obdobju ... uspešno delovalo glede na sodila XYZ« ali »upravljavska struktura organizacije ABC je v obdobju ... ravnala skladno s sodili XYZ«.

Ustrezna stranka (Ustrezne stranke) (glej odstavke 13, Dodatek)

A20. Vloge, ki jih imajo odgovorna stranka, merilec ali ocenjevalec in naročnik, so lahko različne (glej odstavke A37). Tudi poslovodstvo in upravljaljske strukture so lahko v posameznih pravnih ureditvah in organizacijah različne in so odraz vplivov različnega kulturnega in zakonskega razvoja ter velikosti organizacije in značilnosti lastništva. Taka raznolikost pomeni, da MSZ ne morejo točno za vse posle določiti oseb, pri katerih mora praktik poizvedovati, od njih zahtevati predstavitve ali se z njimi drugače dogovarjati v vseh okoliščinah. V nekaterih primerih, ko je ustrezna stranka ali so ustrezne stranke le del celovite pravne osebe, bo na primer za ugotavljanje, kdo so primerne osebe poslovodstva ali pristojnih za upravljanje, s katerimi naj bi se praktik dogovarjal, potrebna strokovna presoja, da bo mogoče določiti,

katera oseba ali osebe imajo ustrezno odgovornost za obravnavane zadeve in jih tudi poznajo.

Izvajanje posla dajanja zagotovila v skladu z MSZ

Ravnanje v skladu s standardi, ki so ustrezni za posel (glej odstavke 1, 5, 15)

- A21. Ta MSZ vključuje zahteve, ki veljajo za posle dajanja zagotovil⁴ (razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti), vključno s posli v skladu z MSZ, ki se nanaša na posebno obravnavano zadevo. V nekaterih primerih je za posel primeren tudi MSZ, ki se nanaša na posebno obravnavano zadevo. Za obravnavano zadevo poseben MSZ je primeren za posel, kadar je tak MSZ v veljavi, kadar je njegova obravnavana zadeva primerna za posel in kadar obstajajo okoliščine, ki jih tak MSZ obravnava.
- A22. MSR in MSP so bili napisani za revizije oziroma preiskave računovodskih informacij iz preteklosti in ne veljajo za druge posle dajanja zagotovil. Vseeno pa lahko služijo kot vodilo za splošen potek posla praktikom, ki prevzemajo posel dajanja zagotovila v skladu s tem MSZ.

Besedilo MSZ (glej odstavka 12, 16)

- A23. MSZ vsebujejo praktične cilje pri upoštevanju MSZ in zahteve, na podlagi katerih praktik te cilje lahko izpolni. Poleg tega vsebujejo s tem povezana navodila v poglavju uporabe in drugega pojasnjevalnega gradiva, uvodno gradivo, ki navaja kontekst, pomemben za pravilno razumevanje MSZ, in opredelitev pojmov.
- A24. Cilji v MSZ zagotavljajo kontekst, v katerega so postavljene zahteve MSZ, njihov namen pa je pomagati pri:
- a) razumevanju, kaj je treba opraviti, in
 - b) odločanju, ali je treba storiti še kaj več, da bodo cilji doseženi.

⁴ Ta MSZ sestavljajo zahteve ter uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo, ki so svojstveni za potrditvene posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila. Ta MSZ se lahko uporablja tudi za neposredne posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila, če je glede na okoliščine posla prilagojen in dopolnjen, kot je potrebno.

Pričakuje se, da bo praktična pravilna uporaba zahtev MSZ zagotovila praktično podlago za doseg ciljev. Ker pa so okoliščine poslovanja zagotovil zelo različne in vseh takih okoliščin v MSZ ni mogoče predvideti, je praktično odgovoren za določitev postopkov, potrebnih za izpolnitev zahtev ustreznih MSZ in za doseganje v njih navedenih ciljev. Glede na okoliščine posla utegnejo obstajati določene zadeve, zaradi katerih mora praktično poleg postopkov, ki jih zahtevajo ustrezni MSZ, opraviti še dodatne postopke, da izpolni cilje, določene v teh MSZ.

- A25. Zahteve MSZ so izražene z uporabo zavezujočega sedanjika.
- A26. Po potrebi zagotavlja uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo nadaljnje pojasnilo zahtev in navodilo za njihovo izvedbo. Zlasti lahko:
- a) natančneje pojasni, kaj zahteva pomeni ali kaj naj bi pokrivala in
 - b) vključuje primere, ki utegnejo biti primerni glede na okoliščine.
- Čeprav tako navodilo samo zase ne nalaga nobene zahteve, je pomembno za pravilno uporabo zahtev. Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo lahko zagotavljata tudi osnovne informacije o zadevah, ki so obravnavane v MSZ. Kadar je to primerno, so v uporabo in drugo pojasnjevalno gradivo vključeni tudi posebni vidiki za revizijske organizacije javnega sektorja ali manjša podjetja. Ti dodatni vidiki pomagajo pri uporabi zahtev iz MSZ. Nikakor pa ne omejujejo ali zmanjšujejo odgovornosti praktika, da uporabi in upošteva vse zahteve iz MSZ.
- A27. Opredelitve pojmov so v MSZ navedene kot pomoč za dosledno uporabo in razlago MSZ, njihov namen pa ni ovreči opredelitve pojmov, ki so morda ustaljeni za druge namene z zakoni, predpisi ali kako drugače.
- A28. Dodatki tvorijo del uporabe in drugega pojasnjevalnega gradiva. Namen in predvidena uporaba dodatka sta pojasnjena v besedilu zadevnega MSZ ali v samem naslovu in uvodu dodatka.

Izpolnjevanje ustreznih zahtev (glej odstavek 17)

- A29. Čeprav so nekateri postopki zahtevani samo za posle dajanja sprejemljivega zagotovila, so vseeno lahko primerni tudi za nekatere posle dajanja omejenega zagotovila.

Etične zahteve (glej odstavke 3(a), 20, 22(a))

A30. Kodeks IESBA določa naslednja temeljna načela praktika:

- a) neoporečnost,
- b) nepristranskost,
- c) strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost,
- d) zaupnost in
- e) poklicu primerno obnašanje.

Temeljna načela etike določajo standard obnašanja, ki naj bi ga računovodski strokovnjak upošteval.

A31. Kodeks IESBA zagotavlja konceptualni okvir, ki ga mora računovodski strokovnjak uporabiti pri obravnavanju skladnosti s temeljnimi načeli, vključno s:

- a) prepoznavanjem nevarnosti za skladnost s temeljnimi načeli; nevarnosti se razvrščajo v eno ali več od naslednjih kategorij:
 - i. koristoljubje,
 - ii. pregledovanje lastnega dela,
 - iii. zagovarjanje,
 - iv. domačnost in
 - v. ustrahovanje;
- b) ovrednotenjem, ali so bile prepoznane nevarnosti na sprejemljivi ravni;
- c) odpravo nesprejemljivo visoke ravni nevarnosti skladnosti s temeljnimi načeli, in sicer z odpravo okoliščin, ki ustvarjajo nevarnosti, z uporabo zaščitnih ukrepov za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven ali umikom iz posla, če je umik možen v skladu z veljavnimi zakoni ali predpisi.

A32. Kodeks IESBA določa zahteve in gradivo za uporabo različnih tematik, vključno z:

- navzkrižjem interesov,
- imenovanjem za posel,
- drugimi mnenji,
- honorarji in drugimi vrstami nagrajevanja,

- spodbudami, vključno z darili in gostoljubjem,
- skrbništvom nad sredstvi naročnika,
- odzivanjem na neskladnost z zakoni ali drugimi predpisu.

A33. Kodeks IESBA vključuje tudi *Mednarodne standarde neodvisnosti*. Kodeks IESBA opredeljuje neodvisnost kot celoto neodvisnosti mišljenja in zaznane neodvisnosti. Neodvisnost varuje zmožnost oblikovanja sklepa o zagotovitvi brez vplivov, ki bi utegnili ogroziti tak sklep. Neodvisnost povečuje zmožnost neoporečnega ravnanja, nepristranskosti in vzdrževanja odnosa poklicne nezaupljivosti. Zadeve, obravnavane v *Mednarodnih standardih neodvisnosti* v Kodeksu IESBA, vključujejo na primer:

- honorarje,
- darila in gostoljubnost,
- dejanske ali predvidene pravde,
- finančne deleže,
- posojila in jamstva,
- poslovna razmerja,
- družinske in osebne povezave,
- nedavno službo pri naročniku posla dajanja zagotovila,
- delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovila,
- zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovila,
- dolgotrajno povezanost osebja z naročnikom posla dajanja zagotovila,
- opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovila, in
- poročila, ki vključujejo omejitev uporabe in razdeljevanja.

A34. Strokovne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis, so vsaj tako stroge, kot zahteve določb Kodeksa IESBA v zvezi s posli dajanja zagotovil, kadar obravnavajo vse zadeve iz odstavkov A30–A33 in nalagajo obveznosti, ki dosegajo cilje zahtev, določene v Kodeksu IESBA v zvezi s takimi posli dajanja zagotovil.

Sprejem in ohranjanje

Predpogoji za posel (glej odstavek 24)

A35. V okolju javnega sektorja je mogoče predpostaviti, da obstajajo nekateri predpogoji za posel dajanja zagotovila, na primer:

- a) predpostavlja se, da so vloge in odgovornost revizijskih organizacij javnega sektorja in vladnih organizacij, zajetih v posle dajanja zagotovil, primerne, ker so običajno določene v zakonodaji;
- b) pravica dostopa revizijskih organizacij javnega sektorja do informacij, potrebnih za izvajanje posla, je pogosto določena v zakonodaji;
- c) zakonodaja običajno zahteva, da je praktikov sklep v obliki, ki je primerna bodisi za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila, vsebovan v pisnem poročilu;
- d) običajno je namen posla utemeljen, ker je posel določen v zakonodaji.

A36. Če ustrezna sodila niso na voljo za vse obravnavane zadeve, a praktik lahko ugotovi enega ali več vidikov obravnavane zadeve, za katere so ta sodila ustrezna, je posel dajanja zagotovila mogoče opraviti za tak vidik obravnavane zadeve sam zase. V takih primerih bo v poročilu o zagotovitvi morda treba pojasniti, da se poročilo ne nanaša na celotno prvotno obravnavano zadevo.

Vloge in odgovornost (glej odstavke 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Dodatek)

A37. Pri vseh poslih dajanja zagotovil so udeležene najmanj tri stranke: odgovorna stranka, praktik in predvideni uporabniki. Pri mnogih potrditvenih poslih je odgovorna stranka lahko tudi merilec ali ocenjevalec in naročnik. Razpravo o tem, kako je vsaka od teh vlog povezana s poslom dajanja zagotovila, si oglejte v Dodatku.

A38. Dokaze, da v zvezi z odgovornostjo za obravnavano zadevo obstaja ustrezno razmerje, je mogoče pridobiti s potrditvijo odgovorne stranke. Taka potrditev vzpostavlja tudi osnovo za enotno razumevanje odgovornosti odgovorne stranke in praktika. Pisna potrditev je najprimernejša oblika dokumentiranja razumevanja odgovorne stranke. Če pisne potrditve odgovornosti ni, lahko praktik posel še vedno sprejme, če je na primer odgovornost razvidna iz drugih virov, kot sta zakonodaja ali pogodba. V drugih primerih pa utegne biti primerno

posel zavrniti glede na okoliščine ali pa take okoliščine razkriti v poročilu o zagotovitvi.

- A39. Odgovornost merilca ali ocenjevalca je, da ima utemeljeno osnovo za informacije o obravnavani zadevi. Kaj bo predstavljalo utemeljeno osnovo, bo odvisno od narave obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla. V nekaterih primerih bodo potrebni formalni postopki z obsežnimi notranjimi kontrolami, da bo merilec ali ocenjevalec z njimi pridobil utemeljeno osnovo, da informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe. Dejstvo, da bo praktik poročal o informacijah o obravnavani zadevi, ni nadomestilo za lastne postopke merilca ali ocenjevalca, da si pridobita utemeljeno osnovo za informacije o obravnavani zadevi.

Primernost obravnavane zadeve (glej odstavek 24(b)(i))

- A40. Primerno obravnavano zadevo je mogoče prepoznati in jo dosledno izmeriti ali ovrednotiti po primernih sodilih, tako da je za dobljene informacije o obravnavani zadevi mogoče izvajati postopke za pridobivanje zadostnih in ustreznih dokazov v podporo sklepu o sprejemljivem ali omejenem zagotovitvi.
- A41. Na primernost obravnavane zadeve ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da če obravnavana zadeva ni primerna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, tudi ni primerna za posel dajanja omejenega zagotovila in obratno.
- A42. Različne obravnavane zadeve imajo različne značilnosti, vključno s stopnjo, do katere so informacije o njih kakovostne namesto obsežne, nepristranske namesto subjektivne, usmerjene v preteklost namesto v prihodnost, ter se nanašajo na časovni presek ali na obdobje. Te značilnosti vplivajo na:
- a) natančnost, s katero je lahko obravnavana zadeva ovrednotena ali izmerjena po sodilih, in
 - b) prepričljivost razpoložljivih dokazov.
- A43. Ugotavljanje teh značilnosti in proučevanje njihovih učinkov pomaga praktiku pri presoji primernosti obravnavane zadeve in tudi pri določanju vsebine poročila o zagotovitvi (glej odstavek A163).
- A44. V nekaterih primerih se posel dajanja zagotovila lahko nanaša samo na en del širše obravnavane zadeve. Praktik na primer lahko prevzame posel, pri katerem poroča o enem vidiku prispevka organizacije k trajnostnemu razvoju, kot je na primer število programov, ki jih

organizacija izvaja in pozitivno vplivajo na okolje. V takih primerih utegne biti pri določanju, ali posel kaže značilnosti primerne obravnavane zadeve, primerno, da praktik prouči, ali informacije o vidiku, za katerega naj bi poročal, res izpolnjujejo informacijske potrebe predvidenih uporabnikov kot skupine, pa tudi kako bodo informacije o obravnavani zadevi predstavljene in distribuirane; na primer, ali obstajajo pomembnejši programi z manj ugodnimi izidi, o katerih pa organizacija ne poroča.

Ustreznost in razpoložljivost sodil

Ustreznost sodil (glej odstavek 24(b)(ii))

A45. Ustrezna sodila imajo naslednje značilnosti:

- a) primernost: primerna sodila prispevajo k informacijam o obravnavani zadevi, ki pomagajo pri sprejemanju odločitev predvidenih uporabnikov;
- b) popolnost: sodila so popolna, če v informacijah o obravnavani zadevi, pripravljenih v skladu z njimi, niso izpuščeni tehtni dejavniki, ki bi po pričakovanjih lahko vplivali na odločitve predvidenih uporabnikov, sprejete na podlagi teh informacij o obravnavani zadevi; kadar je to primerno, vključujejo popolna sodila tudi primerjalna merila za predstavitev in razkritje;
- c) zanesljivost: zanesljiva sodila omogočajo razumno dosledno merjenje ali vrednotenje obravnavane zadeve skupaj s predstavitevjo in razkritjem, kjer je to smiselno, če jih v podobnih okoliščinah uporabijo različni praktiki;
- d) nevtralnost: nevtralna sodila prispevajo k nepristranskim informacijam o obravnavani zadevi, kot je v okoliščinah posla primerno;
- e) razumljivost: razumljiva sodila prispevajo k takim informacijam o obravnavani zadevi, da jih predvideni uporabniki lahko razumejo.

A46. Nenatančni opisi pričakovanj ali presoj iz izkušenj posameznika niso ustrezna sodila.

A47. Ustreznost sodil za določeni posel je odvisna od tega, ali odražajo navedene značilnosti. Sorazmerna pomembnost vsake značilnosti za določen posel je stvar strokovne presoje. Poleg tega so sodila lahko ustrezna za določen splet okoliščin posla, niso pa morda ustrezna za

neki drugačen splet okoliščin posla. Za poročanje vladam ali regulatorjem utegne biti na primer zahtevana uporaba določenega nabora sodil, vendar pa ta sodila morda niso ustrezna za širšo skupino uporabnikov.

A48. Sodila je mogoče izbrati ali pripraviti na več različnih načinov. Lahko so na primer:

- vsebovana v zakonu ali drugem predpisu,
- izdana s strani pooblaščenih ali priznanih strokovnih organov, ki sledijo preglednemu predpisanemu postopku,
- pripravljena skupaj v skupini, ki ne sledi preglednemu predpisanemu postopku,
- objavljena v strokovnih revijah ali knjigah,
- pripravljena za prodajo na podlagi lastninskih pravic,
- posebej zasnovana za pripravo informacij o obravnavani zadevi v določenih okoliščinah posla.

Način, kako so sodila pripravljena, lahko vpliva na delo, ki ga praktik opravi za oceno njihove ustreznosti.

A49. V nekaterih primerih zakon ali drug predpis predpisuje sodila, ki jih je treba uporabiti za posel. Kadar ni nobenih znakov o nasprotnem, veljajo taka sodila za ustrezna; enako velja tudi za sodila, ki so jih izdali pooblaščen ali priznani strokovni organi in sledijo preglednemu predpisanemu postopku, če so primerna za informacijske potrebe predvidenih uporabnikov. Taka sodila so znana kot uveljavljena sodila. Tudi kadar obstajajo za neko obravnavano zadevo uveljavljena sodila, se lahko posebni uporabniki dogovorijo za druga sodila za svoje posebne namene. Različne okvire je na primer mogoče uporabiti kot uveljavljena sodila za ocenjevanje uspešnosti notranjega kontroliranja. Posebni uporabniki pa lahko pripravijo še podrobnejši nabor sodil, ki ustrezajo njihovim posebnim informacijskim potrebam, na primer v zvezi s preudarnim nadziranjem. V takih primerih poročilo o zagotovitlu:

- a) opozori bralce, da so informacije o obravnavani zadevi pripravljene v skladu s sodili za poseben namen in da zaradi tega informacije o obravnavani zadevi morda niso ustrezne za drug namen (glej odstavek 69(f));
- b) lahko opozori, kadar je to za okoliščine posla pomembno, da sodila niso vsebovana v zakonu ali drugem predpisu, ali izdana

s strani pooblaščenih ali priznanih strokovnih organov, ki sledijo preglednemu predpisanemu postopku.

- A50. Če so sodila posebej zasnovana za pripravo informacij o obravnavani zadevi v določenih okoliščinah posla, niso ustrezna, če povzročijo, da so informacije o obravnavani zadevi ali poročilo o zagotovitvi za predvidene uporabnike zavajajoči. Zaželeno je, da predvideni uporabniki ali naročnik potrdijo, da so posebej pripravljena sodila za predvidene uporabnike ustrezna. Če take potrditve ni, lahko to vpliva na dejanja, ki jih je treba opraviti za presojo ustreznosti sodil, in na informacije o sodilih v poročilu o zagotovitvi.

Razpoložljivost sodil (glej odstavek 24(b)(iii))

- A51. Sodila morajo biti na voljo predvidenim uporabnikom, da lahko razumejo, kako je bila obravnavana zadeva izmerjena ali ovrednotena. Sodila so dana na voljo predvidenim uporabnikom na enega ali več naslednjih načinov:

- a) javno,
- b) z jasno vključitvijo v predstavitev informacij o obravnavani zadevi,
- c) z jasno vključitvijo v poročilo o zagotovitvi (glej odstavek A164),
- d) s splošnim poznavanjem, na primer sodila za merjenje časa v urah in minutah.

- A52. Sodila so lahko na voljo tudi samo predvidenim uporabnikom, na primer pogodbeni določila ali sodila, ki jih izda panožno združenje in so na voljo le članom te panoge, ker so pomembna samo za poseben namen. V takem primeru je v skladu z odstavkom 69(f) potrebna izjava, ki opozarja bralce na to dejstvo. Poleg tega praktik lahko presodi, ali je primerno navesti, da je poročilo o zagotovitvi namenjeno samo posebnim uporabnikom (glej odstavka A166, A167).

Dostop do dokazov (glej odstavek 24(b)(iv))

Količina in kakovost razpoložljivih dokazov

- A53. Na količino ali kakovost razpoložljivih dokazov vplivajo:

- a) značilnosti obravnavane zadeve ali informacij o obravnavani zadevi; manj nepristranske dokaze je na primer mogoče

pričakovati, če so informacije o obravnavani zadevi usmerjene v prihodnost, kot če gre za informacije iz preteklosti;

- b) druge okoliščine, na primer, če dokazov, ki bi jih bilo razumno pričakovati, ni na voljo, na primer zaradi časa praktikovega imenovanja, usmeritve organizacije glede hranjenja dokumentov, neustreznih informacijskih sistemov ali omejitve, ki jo postavi odgovorna stranka.

Navadno bodo dokazi prej prepričljivi kot neizpodbitni.

Dostop do evidenc (glej odstavek 56)

A54. Pridobivanje soglasja ustrezne stranke (ustreznih strank), da potrjuje(jo) in razume(jo) svojo odgovornost, da praktiku zagotovi(jo) vse, kar je naštetu v nadaljevanju, lahko pomaga praktiku pri ugotavljanju, ali je pri poslu zagotovljen dostop do dokazov, in sicer:

- a) dostop do vseh informacij, za katere ustrezna stranka ve (stranke vedo), da so pomembne za pripravo informacij o obravnavani zadevi, kot so zapisi, dokumentacija in druge zadeve;
- b) dostop do dodatnih informacij, ki jih praktik utegne zahtevati od ustrezne stranke (ustreznih strank) za namen posla;
- c) neomejen dostop do oseb ustrezne stranke (ustreznih strank), od katerih je v skladu s praktikovo odločitvijo treba pridobiti dokaze.

A55. Narava razmerij med odgovorno stranko, merilcem ali ocenjevalcem in naročnikom lahko vpliva na praktikovo zmožnost dostopanja do zapisov, dokumentacije in drugih informacij, ki jih praktik lahko zahteva kot dokaze za dokončanje posla. Presoja narave teh razmerij utegne biti zato pomembna pri odločanju, ali posel sprejeti ali ne. Primeri nekaterih okoliščin, v katerih utegne biti narava teh razmerij problematična, so vključeni v odstavek A139.

Utemeljen namen (glej odstavek 24(b)(vi))

A56. Pri odločanju, ali je namen posla utemeljen, so ustrezne presoje med drugim lahko naslednje:

- Predvideni uporabniki informacij o obravnavani zadevi v poročilu o zagotovitvi (zlasti, kadar so sodila pripravljena za poseben namen). Nadalje je treba presojati o verjetnosti, da bodo informacije o obravnavani zadevi v poročilu o zagotovitvi

uporabljene ali distribuirane širše kot samo predvidenim uporabnikom.

- Ali se pričakuje, da bodo nekateri vidiki informacij o obravnavani zadevi izključeni iz posla dajanja zagotovila, in razlog za njihovo izključitev.
- Značilnosti razmerij med odgovorno stranko, merilec ali ocenjevalec in naročnikom, na primer kadar merilec ali ocenjevalec ni odgovorna stranka, odgovorna stranka pa soglaša, da se informacije o obravnavani zadevi lahko uporabljajo, in bo imela priložnost informacije o obravnavani zadevi pregledati, preden bodo dane na voljo predvidenim uporabnikom, ali distribuirati svoje pripombe skupaj z informacijami o obravnavani zadevi.
- Kdo je izbral sodila, ki jih je treba uporabiti za merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve, in kakšna sta stopnja presoje in obseg pristranskosti pri njihovi uporabi. Posel bo bolj verjetno imel utemeljen namen, če so sodila izbrali predvideni uporabniki ali bili vključeni v njihovo izbiranje.
- Kakršne koli bistvene omejitve področja praktikovega dela.
- Ali praktik verjame, da namerava naročnik povezati praktikovo ime z obravnavano zadevo ali informacijami o obravnavani zadevi na neustrezen način.

Dogovarjanje o pogojih za posel (glej odstavek 27)

- A57. V interesu naročnika in praktika je, da praktik pred začetkom posla pisno sporoči veljavne pogoje posla in s tem pomaga preprečiti nesporazume. Oblika in vsebina pisnega dogovora ali pogodbe bosta različni glede na okoliščine posla. Če na primer zakon ali drug predpis dovolj podrobno predpisuje pogoje za posel, praktiku v pisni dogovor ni treba zapisati drugega kot to, da velja tak zakon ali drug predpis in da ustrezna stranka (ustrezne stranke) potrjuje(jo) in razume(jo) svoje naloge po takem zakonu ali drugem predpisu.
- A58. Zakon ali drug predpis, zlasti v javnem sektorju, lahko zahteva imenovanje praktika in določa posebna pooblastila, kot je pooblastilo za dostop do ustreznih evidenc in drugih informacij stranke (strank), in odgovornost, kot je, da praktik poroča neposredno ministru, zakonodajalcu ali javnosti, če ustrezna stranka (ustrezne stranke) poskuša(jo) omejiti področje posla.

Sprejem spremembe v pogojih za posel (glej odstavek 29)

A59. Sprememba v okoliščinah, ki vpliva na zahteve predvidenih uporabnikov, ali napačno razumevanje narave posla je lahko utemeljen razlog za spremembo posla, na primer iz posla dajanja zagotovila v posel, ki ne daje zagotovila, ali iz posla dajanja sprejemljivega zagotovila v posel dajanja omejenega zagotovila. Nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne dokaze za oblikovanje sklepa o sprejemljivem zagotovitlu ni utemeljen razlog za spremembo iz posla dajanja sprejemljivega zagotovila v posel dajanja omejenega zagotovila.

Upravljanje kakovosti

Računovodski strokovnjaki v javni praksi (glej odstavke 20, 31(a), (b))

A60. Ta MSZ je bil napisan v kontekstu vrste meril, sprejetih za zagotavljanje kakovosti poslov dajanja zagotovil, ki jih prevzemajo računovodski strokovnjaki v javni praksi, kot so ukrepi, ki so jih sprejele članice IFAC v skladu s Programom za usklajenost članskih organizacij IFAC (*IFAC's Member Body Compliance Program*) in Določili o članskih obveznostih (*Statements of Membership Obligations*). Taki ukrepi so med drugim:

- zahteve glede usposobljenosti, kot so primerjalna merila za izobrazbo in raven izkušenosti za vstop v članstvo ter zahteve za nenehen nadaljnji strokovni razvoj ter vseživljenjsko učenje;
- sistem upravljanja kakovosti, ki se izvaja v celotnem podjetju. MSUK 1 se uporablja za vsa podjetja v zvezi s posli dajanja zagotovil in sorodnih storitev;
- vseobsegajoči kodeks etike, vključno s podrobno opredeljenimi zahtevami za neodvisnost, ki je zasnovan na temeljnih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, zaupnosti in poklicu primerne obnašanja.

Upravljanje kakovosti na ravni podjetja (glej odstavek 3(b), 31(a))

A61. MSUK 1 obravnava naloge podjetja za zasnovanje, izvajanje in upravljanje sistema upravljanja kakovosti za posle dajanja zagotovil.⁵ Določa naloge podjetja za vzpostavitev ciljev kakovosti, ki obravnavajo

⁵ MSUK 1, odstavek 1.

izpolnjevanje odgovornosti v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi, ki so povezane z neodvisnostjo. MSUK 1 prav tako obravnava nalogo podjetja, da vzpostavi usmeritve ali postopke, ki obravnavajo posle, za katere je potrebno, da so predmet ocenjevanja kakovosti posla.⁶ MSUK 1 obravnava imenovanje in ustreznost ocenjevalca kakovosti posla in izvajanje ter dokumentiranje ocenjevanja kakovosti posla.⁷

Sistem upravljanja kakovosti obravnava naslednjih osem sestavin:⁸

- a) postopek ocenjevanja tveganj v podjetju,
- b) upravljanje in vodenje,
- c) ustrezne etične zahteve,
- d) sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov,
- e) izvajanje posla,
- f) viri,
- g) informacije in komuniciranje in
- h) postopek spremljanja in odprave pomanjkljivosti.

Podjetja ali nacionalne zahteve lahko za opis sestavin sistema upravljanja kakovosti uporabljajo drugačno terminologijo ali drugačne okvire.

- A62. Druge strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki obravnavajo nalogo podjetja, da zasnuje, izvaja in upravlja sistema upravljanja kakovosti, so najmanj enako stroge kot MSUK 1, če obravnavajo zadeve iz MSUK-a 1 in nalagajo podjetju obveznosti, da doseže cilj MSUK-a 1.
- A63. Delovanje partnerja, zadolženega za posel, in primerna sporočila drugim članom delovne skupine za posel v povezavi s tem, da partner, zadolžen za posel, prevzema odgovornost za upravljanje in doseganje celovite kakovosti vsakega posla, in da je zadostno in ustrezno vključen v celoten posel, poudarjajo dejstvo, da je kakovost pri opravljanju posla dajanja zagotovila ključa, za kakovost posla dajanja zagotovila pa so pomembni:

⁶ MSUK 1, odstavek 2(a).

⁷ MSUK 1, odstavek 2(b).

⁸ MSUK 1, odstavek 6.

- a) opravljanje dela, ki izpolnjuje strokovne standarde ter zahteve zakonov in drugih predpisov,
 - b) ravnanje v skladu z ustreznimi usmeritvami ali postopki podjetja, kot je to primerno,
 - c) izdajanje okoliščinam primerne poročila za posel,
 - d) zmožnosti delovne skupine za posel, da izrazi svoje pomisleke brez strahu pred povračilnimi ukrepi.
- A64. Sistem upravljanja kakovosti v podjetju vključuje vzpostavljanje postopka spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti, ki je zasnovan, tako da:
- (a) zagotavlja podjetju ustrezne, zanesljive in pravočasne informacije o zasnovanju, izvajanju in upravljanju sistema upravljanja kakovosti;
 - (b) sprejme ustrezne ukrepe kot odziv na prepoznane pomanjkljivosti, tako da podjetje pravočasno odpravi pomanjkljivosti.
- A65. Praviloma se delovna skupina za posel lahko zanaša na sistem upravljanja kakovosti v podjetju, razen če:
- razumevanje delovne skupine za posel ali njene praktične izkušnje kažejo, da usmeritve ali postopki podjetja ne bodo uspešno obravnavali vrste ali okoliščin posla ali
 - informacije o uspešnosti takih usmeritev ali postopkov, ki jih zagotovi podjetje ali druge stranke, kažejo drugače.

Delovna skupina za posel se lahko na primer zanaša na sistem upravljanja kakovosti v podjetju v zvezi z:

- a) usposobljenostjo in zmožnostmi osebja v času njihovega
- b) zaposlovanja in formalnega usposabljanja;
- c) neodvisnostjo na podlagi zbiranja in sporočanja ustreznih informacij o neodvisnosti,
- d) vzdrževanjem razmerij z naročniki na podlagi usmeritev ali postopkov podjetja za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki ali poslov preiskovanja;
- e) spoštovanjem zakonskih in regulativnih zahtev s pomočjo postopkov spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti.

Pri presoji pomanjkljivosti⁹, ki ji je prepoznal sistem upravljanja kakovosti v podjetju in ki lahko vplivajo na posel dajanja zagotovil, lahko partner, zadolžen za posel, razmisli o ukrepih za odpravo pomanjkljivosti, ki naj jih sprejme podjetje za obravnavo teh pomanjkljivosti.

- A66. Pomanjkljivost v sistemu upravljanja kakovosti v podjetju še ne pomeni nujno, da posel dajanja zagotovi ni bil opravljen v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ali da praktično poročilo ni bilo primerno.

Veščine, znanje in izkušnje v zvezi z obravnavano zadevo in njenim merjenjem ali ovrednotenjem (glej odstavek 31(c))

- A67. Od praktika se lahko zahteva, da opravi posle dajanja zagotovil za širok razpon obravnavanih zadev in informacij o obravnavani zadevi. Za nekatere utegnejo biti potrebne posebne veščine in znanje poleg tistih, ki jih navadno ima določen posameznik.

- A68. Kodeks IESBA navaja zahteve in usmeritev glede nevarnosti koristoljubja za neskladnost z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, ki nastane, če delovna skupina za posel nima ali ne more pridobiti usposobljenosti za izvedbo strokovnih storitev.¹⁰ Praktik je sam odgovoren za izraženi sklep o zagotovitvi in ta odgovornost ni nič manjša, tudi če uporabi delo praktičnega veščaka. Ne glede na to pa lahko praktik, ki uporablja delo praktičnega veščaka, po tem MSZ-ju, če sklone, da je delo tega veščaka ustrezno za praktično namene, sprejme ugotovitve ali sklepe veščaka na njegovem področju dela kot ustrezen dokaz.

Viri za izvedbo posla

Skupna usposobljenost in zmožnosti (glej odstavek 32)

- A69. MSUK 1 zahteva, da podjetje vzpostavi cilje, ki obravnavajo sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslovanje dajanja zagotovil. Cilji kakovosti obravnavajo ustreznost presoj podjetja glede tega, ali sprejeti ali ohranjati razmerja z naročniki in posle, ki temeljijo na sposobnosti

⁹ MSUK 1, odstavek 16(a).

¹⁰ Kodeks IESBA, odstavki R320.3 A3.

družbe, da posel izvede v skladu s strokovnimi standardi ter veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.¹¹

Praktikov veščak (glej odstavka 32(a), 32(b)(i))

A70. Nekaj dela pri dajanju zagotovil lahko opravi multidisciplinarna delovna skupina, ki vključuje enega ali več praktikovih veščakov. Praktikov veščak je na primer lahko potreben, da pomaga praktiku pri spoznavanju obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla ali pri eni ali več zadev, omenjenih v odstavku 46S (pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila) ali 46O (pri poslu dajanja omejenega zagotovila).

A71. Kadar je treba uporabiti delo praktikovega veščaka, utegne biti ob sprejemu ali ohranjanju posla primerno opraviti nekatere od postopkov, zahtevanih v odstavku 52.

Drugi praktiki (glej odstavek 32(b)(ii))

A72. Informacije o obravnavani zadevi lahko vključujejo informacije, o katerih je morda izrazil sklep že drug praktik. Praktik se pri sklepanju o informacijah o obravnavani zadevi lahko odloči uporabiti dokaze, na katerih temelji sklep tega drugega praktika, da tako zagotovi dokaze glede informacij o obravnavani zadevi.

A73. Delo drugega praktika je na primer mogoče uporabiti v zvezi z neko obravnavano zadevo v drugem kraju ali v tuji pravni ureditvi. Taki drugi praktiki niso del skupine za posel. Kadar skupina za posel načrtuje uporabo dela drugega praktika, so ustrezne presoje med drugim lahko:

- ali drug praktik razume in izpolnjuje etične zahteve, ki so ustrezne za posel, in zlasti, ali je neodvisen;
- strokovna usposobljenost drugega praktika;
- obseg vključevanja delovne skupine za posel v delo drugega praktika;
- ali drug praktik deluje v regulativnem okolju, ki tega praktika dejavno nadzoruje.

Odgovornost za pregledovanje (glej odstavek 33(c))

¹¹ MSUK 1, odstavka 30(a) in A72

A74. V skladu z MSUK-om 1 mora podjetje vzpostaviti cilj kakovosti, ki obravnava vrsto, čas in obseg usmerjanja ter nadziranja delovnih skupin za posel in pregledovanja njihovega dela. MSUK 1 prav tako zahteva, da se takšno usmerjanje, nadziranje in pregledovanje načrtuje ter izvaja tako, da delo, ki ga opravijo manj izkušeni člani delovne skupine za posel, usmerjajo, nadzirajo in pregledujejo bolj izkušeni člani delovne skupine za posel.¹²

Ocena kakovosti posla (glej odstavek 36)

A75. Druge zadeve, o katerih je mogoče presojsati pri ocenjevanju kakovosti posla, vključujejo:

- a) ovrednotenje neodvisnosti podjetja s strani delovne skupine za posel v zvezi s poslom;
- b) ali je bilo opravljeno ustrezno posvetovanje o zadevah, o katerih so bila mnenja različna, ali o drugih težavnih ali spornih zadevah, ter sklepi, sprejeti na osnovi teh posvetovanj, in
- c) ali dokumentacija posla, izbrana za ocenjevanje, odraža opravljeno delo v zvezi s bistvenimi presojsami in podpira sprejete sklepe.

Poklicna nezaupljivost in strokovna presoja

Poklicna nezaupljivost (glej odstavek 37)

A76. Poklicna nezaupljivost je odnos, ki med drugim pomeni, da je treba biti pozoren na primer na:

- dokaze, ki niso skladni z drugimi pridobljenimi dokazi,
- informacije, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedbe, ki naj bi jih uporabili kot dokaze,
- okoliščine, zaradi katerih naj bi bili potrebni še drugi postopki poleg tistih, ki so zahtevani po ustreznih MSZ,
- pogoje, ki lahko nakazujejo verjetno napačno navedbo.

¹² MSUK 1, odstavek 31 (b).

A77. Skozi ves posel je potrebno ohranjanje poklicne nezaupljivosti, če mora praktik na primer zmanjšati tveganje:

- spregleda nenavadnih okoliščin,
- čezmernega posploševanja pri sklepanju na podlagi opažanj,
- uporabe neustreznih predpostavk pri določanju vrste, časa in obsega postopkov ter vrednotenju njihovih izidov.

A78. Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično presojo dokazov. To vključuje preverjanje nedoslednih dokazov ter zanesljivosti dokumentov in odgovorov na poizvedbe. Vključuje tudi presojo o zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov glede na okoliščine.

A79. Če posel ne vključuje zagotovila o pristnosti dokumentov, lahko praktik sprejme evidence in dokumente kot pristne, če nima razloga, da tega ne bi verjel. Ne glede na to pa mora praktik v skladu z odstavkom 50 proučiti zanesljivost informacij, ki jih bo uporabil kot dokaze.

A80. Od praktika ni mogoče pričakovati, da ne bi upošteval preteklih izkušenj s poštenostjo in neoporečnostjo tistih, ki zagotavljajo dokaze. Kljub temu pa prepričanje, da so tisti, ki zagotavljajo dokaze, pošteni in neoporečni, ne odvezuje praktika dolžnosti, da ohranja poklicno nezaupljivost.

Strokovna presoja (glej odstavek 38)

A81. Strokovna presoja je bistvena za pravilno izvajanje posla dajanja zagotovila. Tolmačenje ustreznih etičnih zahtev in ustreznih MSZ-jev ter sprejemanje zavestnih odločitev, ki so potrebne skozi ves posel, namreč nista mogoča brez uporabe ustreznega usposabljanja, znanja in izkušenj glede na dejstva in okoliščine. Strokovna presoja je potrebna zlasti pri odločitvah o:

- pomembnosti in tveganju pri poslu;
- vrsti, času in obsegu postopkov, uporabljenih za izpolnjevanje zahtev ustreznih MSZ in pridobivanju dokazov;
- oceni, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi in ali je treba storiti še kaj več, da se dosežejo cilji tega MSZ in katerega koli ustreznega, za obravnavano zadevo posebnega MSZ; zlasti pri poslu dajanja omejenega zagotovila je strokovna presoja potrebna pri oceni, ali je bila pridobljena sprejemljiva raven zagotovila;

- ustreznih sklepov, ki jih je treba sprejeti na podlagi pridobljenih dokazov.
- A82. Posebnost strokovne presoje, ki se pričakuje od praktika, je ta, da jo izvaja praktik, ki so mu usposabljanje, znanje in izkušnje pomagali razviti potrebne sposobnosti za izvajanje preudarnih presoj.
- A83. Izvajanje strokovne presoje v vsakem posameznem primeru temelji na dejstvih in okoliščinah, ki jih praktik pozna. Posvetovanje o težavnih ali spornih zadevah med izvajanjem posla tako v delovni skupini za posel kot med delovno skupino za posel in drugimi na primerni ravni v podjetju ali zunaj njega pomaga praktiku pri sprejemanju premišljenih in razumnih presoj, vključno s tem, koliko na določene postavke v informacijah o obravnavani zadevi vpliva presoja ustrezne stranke (strank).
- A84. Strokovno presojo je mogoče ovrednotiti po tem, ali je sprejeta presoja odraz strokovne uporabe načel dajanja zagotovila in merjenja ali ovrednotenja ter ali je primerna glede na dejstva in okoliščine, ki so bile praktiku znane do datuma njegovega poročila o zagotovitvi, in skladna z njimi.
- A85. Strokovno presojo je treba izvajati ves čas izvajanja posla. Biti mora tudi primerno dokumentirana. Glede tega je v odstavku 79 zahtevano, da praktik pripravi zadostno dokumentacijo, da lahko izkušeni praktik, ki prej ni imel stika s poslom, razume bistvene strokovne presoje pri sprejemanju sklepov o bistvenih zadevah, ki se pojavijo med poslom. Strokovne presoje se ne sme uporabiti kot utemeljitev za odločitve, ki niso tudi drugače podprte z dejstvi in okoliščinami posla ali zadostnimi in ustreznimi dokazi.

Načrtovanje in izvajanje posla

Načrtovanje (glej odstavek 40)

- A86. V načrtovanje so vključeni partner, zadolžen za posel, drugi ključni člani delovne skupine za posel in vsi ključni praktikovi zunanji veščaki, ki pripravljajo celotno strategijo za področje, poudarke, čas in izvedbo posla ter načrt posla, ki predstavlja podroben pristop do vrste, časa in obsega postopkov, ki jih bo treba izvesti, ter razloge za njihov izbor. Ustrezno načrtovanje pomaga posvetiti primerno pozornost pomembnim področjem posla, pravočasno prepoznati morebitne težave ter pravilno organizirati in voditi posel, da bo opravljen uspešno in učinkovito. Prav tako ustrezno načrtovanje praktiku pomaga, da

pravilno dodeli delo članom delovne skupine za posel, jih lažje usmerja, nadzoruje in pregleduje njihovo delo. Kjer je to primerno, pomaga tudi pri usklajevanju dela, ki ga opravijo drugi praktiki in veščaki. Vrsta in obseg načrtovalnih dejavnosti se bosta razlikovala glede na okoliščine posla, na primer glede na zapletenost obravnavane zadeve in sodila. Primeri glavnih zadev, ki jih je treba upoštevati, so med drugim:

- značilnosti posla, ki opredeljujejo njegovo področje, vključno s pogoji posla ter značilnostmi obravnavane zadeve in sodili;
- pričakovana čas in vrsta zahtevanega obveščanja;
- izidi aktivnosti za sprejem posla in ugotavljanje, če je smiselno, ali je znanje, pridobljeno iz drugih poslov, ki jih je izvajal partner, zadolžen za posel, za ustrezno stranko (ustrezne stranke) primerno;
- potek posla;
- praktično poznavanje ustrezne stranke (ustreznih strank) in njenega okolja, vključno s tveganjem, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno;
- opredelitev predvidenih uporabnikov in njihovih informacijskih potreb ter presoja pomembnosti in sestavin tveganja pri poslu;
- obseg, do katerega je za posel pomembno tveganje prevare;
- vrsta, čas in obseg virov, potrebnih za izvedbo posla, kot so osebje in zahteve po poglobljenem znanju, vključno z naravo in obsegom vključevanja veščakov;
- vpliv notranjega revidiranja na posel.

A87. Praktik se lahko odloči, da se bo o sestavinah načrtovanja pogovoril z ustrezno stranko (strankami), da bo lažje izvajal in vodil posel (da bo na primer usklajeval nekatere od načrtovanih postopkov z delom osebja ustrezne stranke (ustreznih strank)). Čeprav so take razprave pogoste, pa vendarle ostajata celotna strategija posla in načrt dela praktična odgovornost. Pri razpravljanju o zadevah, vključenih v celotno strategijo posla ali načrt dela, je treba biti pazljiv, da s tem ne bi bila ogrožena uspešnost posla. Pogovori o vrsti in času izvajanja podrobnih postopkov z ustrezno stranko (strankami) na primer lahko ogrozijo uspešnost posla, ker postanejo postopki na ta način preveč predvidljivi.

- A88. Načrtovanje ni ločena faza dela, temveč neprekinjen in ponavljajoč se postopek med potekom posla. Zaradi nepričakovanih dogodkov, spremenjenih razmer ali pridobljenih dokazov bo moral praktik morda spremeniti celotno strategijo in načrt posla in s tem tudi načrtovano vrsto, čas in obseg postopkov.
- A89. Pri manjših ali manj zapletenih poslih lahko celoten posel izvede zelo majhna delovna skupina za posel, ki ima morda le partnerja, zadolženega za posel (lahko je samostojni praktik), ki dela brez drugih članov delovne skupine za posel. Pri manjši delovni skupini je usklajevanje in obveščanje med člani delovne skupine lažje. Postavitve celotne strategije posla v takih primerih ni nujno zapletena ali zamudna naloga; razlikuje se glede na velikost organizacije, zapletenost posla, vključno z obravnavano zadevo in sodili, in velikost delovne skupine za posel. Pri ponavljajočem se poslu na primer se lahko že jednat zapis, ki je pripravljen ob zaključku prejšnjega obdobja na podlagi pregleda delovnega gradiva in osvetljuje bistvene zadeve, ugotovljene pri tedaj dokončanem poslu, ter je dopolnjen z zadnjimi podatki tekočega obdobja na podlagi razprave z ustreznimi strankami, uporabi kot dokumentirana strategija za sedanji posel.
- A90. Če glede na okoliščine, opisane v odstavku 43, praktik nadaljuje posel:
- a) bi bil v takih okoliščinah in odvisno od tega, kako pomembna in vseobsegajoča je zadeva, primeren sklep s pridržki ali odklonilni sklep, če je po praktikovi strokovni presoji verjetno, da neustrezna, čeprav primerna sodila, ali neustrezna obravnavana zadeva lahko zavedejo predvidene uporabnike;
 - b) bi bil v drugih primerih primeren sklep s pridržki ali zavrnitev sklepa, odvisno od tega, kako pomembna in vseobsegajoča je zadeva po praktikovi strokovni presoji.
- A91. Če na primer po sprejemu posla praktik odkrije, da uporaba primernih sodil vodi v pristranske informacije o obravnavani zadevi in je pristranskost informacij o obravnavani zadevi pomembna in vseobsegajoča, potem bi bil glede na okoliščine primeren odklonilen sklep.

Pomembnost (glej odstavek 44)

- A92. Strokovne presoje o pomembnosti se izvajajo z vidika danih okoliščin, vendar pa nanje ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da je za iste predvidene uporabnike in isti namen pomembnost enaka za posel dajanja sprejemljivega zagotovila kot za posel dajanja omejenega

zagotovila, ker temelji pomembnost na informacijskih potrebah predvidenih uporabnikov.

- A93. Primerna sodila lahko obravnavajo pojem pomembnosti v povezavi s pripravo in predstavitvijo informacij o obravnavani zadevi in s tem dajejo praktiku referenčni okvir za presojanje pomembnosti za posel. Čeprav primerna sodila lahko obravnavajo pomembnost v različnih pogojih, pojem pomembnosti na splošno vključuje zadeve, obravnavane v odstavkih A92–A100. Če primerna sodila ne vključujejo razprave o pojmu pomembnosti, dajejo že ti odstavki praktiku referenčni okvir.
- A94. Napačne navedbe, vključno z opustitvami, veljajo za pomembne, če bi lahko upravičeno pričakovali, da posamič ali skupaj vplivajo na ustrezne odločitve predvidenih uporabnikov, sprejete na podlagi informacij o obravnavani zadevi. Praktikova ocena pomembnosti je stvar strokovne presoje, nanjo pa vpliva praktikovo zaznavanje skupnih informacijskih potreb predvidenih uporabnikov kot skupine. V tem kontekstu je upravičena praktikova predpostavka, da predvideni uporabniki:
- a) primerno dobro poznajo obravnavano zadevo in so pripravljeni proučiti informacije o obravnavani zadevi s potrebno skrbnostjo;
 - b) razumejo, da so informacije o obravnavani zadevi pripravljene in zagotovljene za primerne ravni pomembnosti, in poznajo koncept pomembnosti, vključen v primerna sodila;
 - c) razumejo vse naravne negotovosti pri merjenju ali vrednotenju obravnavane zadeve;
 - d) sprejemajo razumne odločitve na podlagi informacij o obravnavani zadevi kot celoti.
- Če posel ni bil namenjen izpolnjevanju določenih informacijskih potreb posebnih uporabnikov, navadno ni upoštevan možni učinek napačnih navedb na posebne uporabnike, katerih informacijske potrebe so lahko zelo različne (glej tudi odstavke A16–A18).
- A95. Pomembnost je ocenjena v povezavi s kakovostnim dejavniki, in kjer je to primerno, tudi s količinskimi dejavniki. Sorazmerni pomen kakovostnih in količinskih dejavnikov je pri ocenjevanju pomembnosti v določenem poslu stvar praktikove strokovne presoje.
- A96. Kakovostni dejavniki lahko vključujejo zadeve, kot so:

- število oseb ali organizacij, na katere vpliva obravnavana zadeva;
- medsebojno vplivanje in sorazmeren pomen različnih sestavin informacij o obravnavani zadevi, kadar so te sestavljene iz več sestavin, kot je na primer poročilo, ki vključuje številne kazalnike uspešnosti poslovanja;
- besedilo, izbrano za informacije o obravnavani zadevi, ki so izražene v opisni obliki;
- značilnosti predstavitve, sprejete za informacije o obravnavani zadevi, kadar primerna sodila dovoljujejo različne predstavitve;
- vrsta napačne navedbe, na primer narava opaženih odstopanj od kontrole, kadar je informacija o obravnavani zadevi podana kot izjava, da je kontrola uspešna;
- ali napačna navedba vpliva na spoštovanje zakona ali drugega predpisa;
- pri obdobjem poročanju o obravnavani zadevi učinek prilagoditve, ki vpliva na pretekle ali sedanje informacije o obravnavani zadevi ali pa bo verjetno vplival na prihodnje informacije o obravnavani zadevi;
- ali je napačna navedba posledica namernega dejanja ali je nenamerna;
- ali je napačna navedba bistvena glede na praktično poznavanje znanih prejšnjih obvestil uporabnikom, na primer v zvezi s pričakovanim izidom merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve;
- ali se napačna navedba nanaša na razmerje med odgovorno stranko, merilcem ali ocenjevalcem ali naročnikom ali na njihovo razmerje z drugimi strankami;
- kadar je bila ugotovljena vrednost praga ali primerjalnega merila, ali izid postopka odstopa od te vrednosti;
- kadar je obravnavana zadeva vladni program ali organizacija javnega sektorja, ali je določen vidik tega programa ali te organizacije bistven za samo naravo, prepoznavnost in občutljivost programa ali organizacije;

- kadar se informacije o obravnavani zadevi nanašajo na sklep o ravnanju v skladu z zakonom ali drugim predpisom, resnost posledic neskladnosti.
- A97. Količinski dejavniki se nanašajo na velikost napačnih navedb glede na morebitne sporočene zneske za tiste vidike informacij o obravnavani zadevi, ki so:
- izraženi v številkah ali
 - drugače povezani s številčnimi vrednostmi (število opaženih odstopanj od kontrole je na primer lahko ustrezen količinski dejavnik, kadar je informacija o obravnavani zadevi podana kot izjava, da je kontrola uspešna).
- A98. Kadar so primerni količinski dejavniki, načrtovanje posla samo z namenom odkrivanja posamičnih pomembno napačnih navedb ne upošteva dejstva, da več nepopravljenih in neodkritih posamično nepomembnih napačnih navedb skupaj lahko povzroči, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. Zato utegne biti pri načrtovanju vrste, časa in obsega postopkov primerno, da praktik kot podlago za določanje vrste, časa in obsega postopkov določi velikost, ki je pod mejo pomembnosti.
- A99. Pomembnost je povezana z informacijami, na katere se nanaša poročilo o zagotovitvi. Zato je pomembnost, kadar se posel nanaša le na nekatere, ne pa vse vidike informacij, sporočenih o obravnavani zadevi, upoštevana samo za tisti del, na katerega se posel nanaša.
- A100. Pri sklepanju o pomembnosti napačnih navedb, ugotovljenih na podlagi opravljenih postopkov, je potrebna strokovna presoja. Na primer:
- Primerna sodila za stroškovno učinkovitost projekta za urgentni oddelek bolnišnice lahko vključujejo hitrost zagotavljanja storitev, kakovost storitev, število obravnavanih bolnikov na izmeno in primerjalno analizo stroškov teh storitev v primerjavi z drugimi podobnimi bolnišnicami. Če je zadoščeno trem od teh primernih sodil, eno od primernih sodil pa z manjšim odstopanjem ni izpolnjeno, je potrebna strokovna presoja, da se lahko sklene, ali je urgentni oddelek bolnišnice kot celota stroškovno učinkovit.
 - Pri poslu presojanja skladnosti s predpisi je organizacija morda upoštevala devet določb ustreznega zakona ali drugega predpisa, ene določbe pa ni izpolnjevala. Za sprejem sklepa, ali je organizacija ravnala v skladu z ustreznim zakonom ali

drugim predpisom kot celoto, je potrebna strokovna presoja. Praktik na primer lahko prouči bistvenost določbe, ki je organizacija ni upoštevala, kakor tudi razmerje te določbe do preostalih določb ustreznega zakona ali drugega predpisa.

Poznavanje okoliščin posla (glej odstavke 45–47S)

A101. Razprave med partnerjem, zadolženim za posel, in drugimi ključnimi člani delovne skupine za posel ter katerimi koli ključnimi praktikovimi zunanjimi veščaki o dovzetnosti informacij o obravnavani zadevi za pomembno napačno navedbo ter o uporabi primernih sodil za dejstva in okoliščine posla lahko delovni skupini za posel pomagajo pri načrtovanju in izvajanju posla. O pomembnih zadevah je koristno obveščati tudi člane delovne skupine za posel in vse praktikove zunanje veščake, ki v te razprave niso vključeni.

A102. V skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami ima praktik lahko dodatno odgovornost v zvezi z ravnanjem organizacije, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi in se razlikujejo ali presegajo ta MSP, kot na primer:

- a) odzivanje na prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, vključno z zahtevami, povezanimi s posebnim obveščanjem posloводства in pristojnih za upravljanje, in odločanje, ali je potrebno nadaljnje ukrepanje;
- b) obveščanje revizorja o prepoznanem in domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi¹³;
- c) zahteve za dokumentacijo glede prepoznanega ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

Izpolnjevanje dodatnih nalog lahko poda nadaljnje informacije, ki so pomembne za praktikovo delo v skladu s tem MSP-jem ali drugimi MSP-ji (npr. glede neoporečnosti posloводства, ali kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje). Odstavki A194–A198 nadalje obravnavajo praktikovo odgovornost v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami glede sporočanja in poročanja o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi.

¹³ Glej na primer odstavke R360.31–360.35 A1 Kodeksa IESBA.

A103. Spoznavanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla daje praktiku referenčni okvir za uporabo strokovne presoje ves čas trajanja posla, na primer pri:

- proučevanju značilnosti obravnavane zadeve;
- ocenjevanju ustreznosti sodil;
- proučevanju dejavnikov, ki so po praktikovi strokovni presoji bistveni pri usmerjanju prizadevanj delovne skupine za posel, vključno s tistimi, pri katerih utegne biti potrebna posebna presoja; na primer potreba po posebnih veščinah ali delu veščaka;
- določanju in vrednotenju nenehne primernosti kvantitativnih ravni pomembnosti (kjer je to primerno) in pri presojanju kvalitativnih dejavnikov pomembnosti;
- predvidevanju pričakovanih izidov pri izvajanju analitičnih postopkov;
- načrtovanju in opravljanju postopkov in
- vrednotenju dokazov, vključno s sprejemljivostjo ustnih in pisnih predstavitev, ki jih prejme praktik.

A104. Praktik navadno manj poglobljeno pozna obravnavano zadevo in druge okoliščine posla kot odgovorna stranka. Prav tako praktik navadno manj poglobljeno pozna obravnavano zadevo in druge okoliščine posla za posel dajanja omejenega zagotovila kot za posel dajanja sprejemljivega zagotovila; tako na primer pri nekaterih poslih dajanja omejenega zagotovila praktik sicer lahko spozna notranje kontroliranje s pripravo informacij o obravnavani zadevi, vendar se to ne zgodi pogosto.

A105. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila ima praktik možnost, da potem ko določi področja, na katerih se utegne pojaviti pomembno napačna navedba informacij o obravnavani zadevi, osredotoči postopke prav na ta področja. Pri poslu, kjer je na primer informacija o obravnavani zadevi trajnostno poročilo, se praktik lahko osredotoči na določena področja trajnostnega poročila. Praktik lahko načrtuje in opravlja postopke za celoto informacij o obravnavani zadevi, kadar se te informacije nanašajo na eno samo področje ali kadar je za pridobitev smiselnega zagotovila potrebno pridobivanje zagotovila za vsa področja informacij o obravnavani zadevi.

A106. Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila spoznavanje notranjega kontroliranja nad informacijami o obravnavani zadevi pomaga praktiku

pri prepoznavanju vrst napačnih navedb in dejavnikov, ki vplivajo na tveganja pomembno napačnih navedb v informacijah o obravnavani zadevi. Praktik mora poleg poizvedb pri odgovorni stranki z izvajanjem postopkov ovrednotiti vzpostavitev ustreznih kontrol in ugotoviti, ali delujejo. Za ugotavljanje, katere kontrole so v danih okoliščinah posla ustrezne, je potrebna strokovna presoja.

A107. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila proučevanje postopkov, uporabljenih za pripravo informacij o obravnavani zadevi, pomaga praktiku pri načrtovanju in opravljanju postopkov, usmerjenih na področja, na katerih se lahko pojavi pomembno napačna navedba informacij o obravnavani zadevi. Pri proučevanju uporabljenih postopkov praktik s pomočjo strokovne presoje določi, kateri vidiki postopkov so za posel ustrezni, in lahko o teh vidikih opravi poizvedbe pri ustrezni stranki.

A108. Tako pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila kot pri poslu dajanja omejenega zagotovila lahko pri spoznavanju obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla pomagajo praktiku tudi izidi postopkov organizacije za oceno tveganj.

Pridobivanje dokazov

Vrsta, čas in obseg postopkov (glej odstavka 48(O), 49(S))

A109. Praktik izbere kombinacijo postopkov, da pridobi bodisi sprejemljivo bodisi omejeno zagotovilo. V nadaljevanju našteje postopke, ki na primer mogoče uporabiti za načrtovanje ali izvajanje posla, odvisno od konteksta, v katerem jih praktik uporabi:

- pregledovanje,
- opazovanje,
- potrjevanje,
- ponovno izračunavanje,
- ponovno izvajanje,
- analitični postopki in
- poizvedovanje.

A110. Med dejavniki, ki lahko vplivajo na praktikovo izbiro postopkov, so vrsta obravnavane zadeve, raven zagotovila, ki naj bi bila pridobljena, ter informacijske potrebe predvidenih uporabnikov in naročnika, vključno z ustreznimi omejitvami časa in stroškov.

- A111. V nekaterih primerih lahko za obravnavano zadevo svojstven MSZ vključuje zahteve, ki vplivajo na vrsto, čas in obseg postopkov. V nekem MSZ-ju, ki je svojstven za obravnavano zadevo, je na primer lahko opisana vrsta ali obseg določenih postopkov, ki jih je treba izvesti, ali pričakovana raven zagotovila, ki jo je treba pridobiti pri določeni vrsti posla. Celo v takih primerih je natančno določanje vrste, časa in obsega postopkov stvar strokovne presoje in bo od posla do posla drugačno.
- A112. Pri nekaterih poslih praktik morda ne bo ugotovil nobenih področij, na katerih se utegne pojaviti pomembno napačna navedba informacij o obravnavani zadevi. Ne glede na to, ali so kakšna taka področja ugotovljena ali ne, praktik načrtuje in izvaja postopke za pridobitev sprejemljive ravni zagotovila.
- A113. Posel dajanja zagotovila je ponavljajoč se proces in praktik lahko pridobi informacije, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na osnovi katerih so bili določeni načrtovani postopki. Ko praktik izvaja načrtovane postopke, lahko prav zaradi pridobljenih dokazov opravi še dodatne postopke. Eden takih možnih postopkov je, da praktik merilca ali ocenjevalca zaprosi, naj prouči zadevo, ki jo je ugotovil, in popravi informacije o obravnavani zadevi, če je to primerno.

Ugotavljanje, ali so pri poslu dajanja omejenega zagotovila potrebni dodatni postopki (glej odstavek 49O)

- A114. Praktik lahko izve za napačne navedbe, za katere pa se na podlagi strokovne presoje jasno pokaže, da niso pomembno napačne navedbe. V nadaljevanju navedena primera ponazarjata, kdaj dodatni postopki morda ne bodo potrebni, ker se po praktikovi strokovni presoji jasno pokaže, da ugotovljene napačne navedbe niso pomembno napačne navedbe:
- Če je pomembnost določena pri 10.000 enotah in praktik presodi, da utegne obstajati morebitna napaka za 100 enot, dodatni postopki običajno ne bi bili potrebni, razen če ni treba proučiti še drugih kvalitativnih dejavnikov, ker je tveganje pomembno napačne navedbe v danih okoliščinah posla verjetno sprejemljivo.
 - Če pri izvajanju nabora postopkov na področju, na katerem so pomembno napačne navedbe verjetne, eden od mnogih odgovorov na poizvedbe ni bil pričakovan, dodatni postopki verjetno ne bodo potrebni, če je tveganje pomembno napačne

navedbe kljub temu na ravni, ki je glede na okoliščine posla z vidika izidov drugih postopkov sprejemljiva.

A115. Praktik lahko izve za zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne. V nadaljevanju navedeni primeri ponazarjajo, kdaj utegnejo biti dodatni postopki potrebni, ker ugotovljene napačne navedbe nakazujejo, da so informacije o obravnavani zadevi lahko pomembno napačne:

- Pri izvajanju analitičnih postopkov lahko praktik prepozna neko nihanje ali razmerje, ki ni skladno z drugimi zadevnimi informacijami ali pa se bistveno razlikuje od pričakovanih zneskov ali količnikov.
- Praktik lahko izve za možno pomembno napačno navedbo iz pregledovanja zunanjih virov.
- Če primerna sodila dovoljujejo 10-odstotno stopnjo napake in je praktik na osnovi določenega preizkusa odkril 9-odstotno stopnjo napake, utegnejo biti potrebni dodatni postopki, ker tveganje pomembno napačne navedbe v okoliščinah posla morda ne bo sprejemljivo.
- Če so izidi analitičnih postopkov v mejah pričakovanj, vendar so ne glede na to blizu prekoračitvi pričakovane vrednosti, utegnejo biti potrebni dodatni postopki, ker tveganje pomembno napačne navedbe v okoliščinah posla morda ni sprejemljivo.

A116. Če pri poslu dajanja omejenega zagotovila praktik izve za zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne, mora v skladu z odstavkom 49O načrtovati in opraviti dodatne postopke. Dodatni postopki lahko na primer vključujejo poizvedovanja pri ustrezni stranki (ustreznih strankah) ali izvajanje drugih postopkov, kot je glede na okoliščine primerno.

A117. Če po opravljenih dodatnih postopkih, zahtevanih v odstavku 49O, praktik ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da bi bodisi lahko sklepal, da določena zadeva (zadeve) verjetno ni (niso) razlog za pomembno napačne navedbe v informacijah o obravnavani zadevi, ali ugotovil, da so zaradi njih informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne, obstaja omejitev področja in se uporabi odstavek 66.

A118. Praktikova presoja o vrsti, času in obsegu dodatnih postopkov, ki so potrebni za pridobitev dokazov ali za sklep, da pomembno napačna

navedba ni verjetna, ali ugotovitev, da pomembno napačna navedba obstaja, je na primer osnovana na:

- informacijah, pridobljenih iz praktikovega ovrednotenja izidov že opravljenih postopkov;
- praktikovem posodobljenem poznavanju obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla, pridobljenem med izvajanjem posla, in
- praktikovem stališču o prepričljivosti dokazov, potrebnih za obravnavanje zadeve, zaradi katere praktik verjame, da so informacije o obravnavani zadevi lahko pomembno napačne.

Zbiranje nepopravljenih napačnih navedb (glej odstavek 51, 65)

A119. Nepopravljene napačne navedbe se zbirajo med izvajanjem posla (glej odstavek 51) zaradi ocene, ali so vsaka zase ali vse skupaj pomembne za oblikovanje praktikovega sklepa.

A120. Praktik lahko določi vrednost, pod katero bi bile napačne navedbe očitno neznatne in jih ne bi bilo treba zbirati, ker praktik pričakuje, da zbiranje takih vrednosti očitno ne bi imelo pomembnega učinka na informacije o obravnavani zadevi. »Očitno neznaten« ni drug izraz za »nepomemben.« Zadeve, ki so očitno neznatne, bodo popolnoma drugačne (manjše) vrste velikosti, kot je pomembnost, določena v skladu z odstavkom 44; to so zadeve, ki očitno ne povzročijo nobenih posledic, niti vsaka zase ali vse skupaj niti ocenjene po katerih koli sodilih velikosti, vrste ali okoliščin. V primeru negotovosti, ali je ena ali več postavk očitno neznatnih, se zadeva obravnava, kot da ni očitno neznatna.

Presoje, kadar je v posel vključen praktikov veščak

Vrsta, čas in obseg postopkov (glej odstavek 52)

A121. Kadar nekaj dela za dajanje zagotovila opravi eden ali več praktikovih veščakov, so pri določanju vrste, časa in obsega postopkov v zvezi z delom praktikovega veščaka pogosto pomembne v nadaljevanju našteje zadeve (glej odstavek A70.):

- a) bistvenost dela veščaka v okviru posla (glej tudi odstavek A121, A122.);
- b) vrsta zadeve, na katero se nanaša delo veščaka;

- c) tveganja pomembno napačne navedbe pri zadevi, na katero se nanaša delo veščaka;
- d) praktično poznavanje prejšnjega dela, ki ga je opravil veščak, in praktične izkušnje z njim;
- e) ali se mora veščak ravnati po usmeritvah ali postopkih upravljanja kakovosti praktičnega podjetja (glej tudi odstavek A123, A124).

Vključevanje dela praktičnega veščaka

A122. Posli dajanja zagotovil se lahko opravljajo za širok razpon obravnavanih zadev, ki zahtevajo posebne veščine in znanje, ki presegajo sposobnosti partnerja, zadolženega za posel, in drugih članov delovne skupine za posel in za katere se uporabi delo praktičnega veščaka. V nekaterih situacijah se bo treba posvetovati s praktičnim veščakom in dobiti njegov nasvet o posamezni zadevi; pomembnejše kot je delo praktičnega veščaka v okviru posla, bolj verjetno bo tak veščak delal v okviru multidisciplinarnih delovnih skupin, ki jo bodo sestavljali veščaki za obravnavano zadevo in drugo osebje za dajanje zagotovil. Bolj kot je veščakovo delo vključeno v vrsto, čas in obseg vseh delovnih prizadevanj, pomembnejše je učinkovito obojestransko obveščanje med praktičnim veščakom in drugim osebjem za dajanje zagotovil. Učinkovito obojestransko obveščanje omogoča lažje pravilno vključevanje veščakovega dela v delo drugih pri poslu.

A123. Kot je omenjeno v odstavku A71, utegne biti ob sprejemu ali ohranjanju posla primerno opraviti nekatere postopke, zahtevane v odstavku 52, kadar je treba uporabiti delo praktičnega veščaka. To še zlasti velja, kadar bo delo praktičnega veščaka popolnoma povezano z delom drugega osebja za dajanje zagotovil in kadar bo delo praktičnega veščaka treba uporabiti že v začetnih fazah posla, na primer med začetnim načrtovanjem in ocenjevanjem tveganj.

Usmeritve ali postopki upravljanja kakovosti v praktičnem podjetju

A124. Praktični notranji veščak je lahko partner ali član redno ali začasno zaposlenega osebja praktičnega podjetja, zato zanj velja sistem upravljanja kakovosti tega podjetja, vključno z njegovimi usmeritvami ali postopki, v skladu z MSUK-om 1 ali drugimi strokovnimi zahtevami ali z zahtevami zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge kot MSUK 1. Druga možnost pa je, da je praktični notranji veščak partner ali član redno ali začasno zaposlenega osebja podjetja v mreži, ki ima lahko s praktičnim podjetjem skupne usmeritve ali postopke

upravljanja kakovosti. Praktikov zunanji veščak pa ni član delovne skupine za posel.

A125. Praviloma se delovna skupina za posel lahko zanaša na sistem opravljanja kakovosti (glej odstavek A65). Obseg zanašanja se bo spreminjal glede na okoliščine in lahko vpliva na vrsto, čas in obseg praktikovih postopkov v zvezi z zadevami, kot so:

- usposobljenost in zmožnosti na podlagi programov zaposlovanja in usposabljanja;
- praktikova ocena nepristranskosti revizorjevega veščaka; revizorjevi notranji veščaki morajo spoštovati ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost;
- praktikovo ovrednotenje ustreznosti dela praktikovega veščaka. Programi usposabljanja, na primer, v podjetju lahko zagotovijo praktikovim notranjim veščakom primerno poznavanje medsebojnega razmerja med njihovim poglobljenim znanjem in postopki zbiranja dokazov. Zanašanje na tako usposabljanje in druge postopke podjetja, kot so protokoli za določanje področij delovanja praktikovih notranjih veščakov, lahko vpliva na vrsto, čas in obseg praktikovih postopkov za ocenjevanje ustreznosti dela praktikovega veščaka.
- spoštovanje regulativnih in zakonskih zahtev s pomočjo postopka za spremljanje in odpravljanje pomanjkljivosti v podjetju;
- dogovor s praktikovim veščakom.

Tako zanašanje pa ne zmanjšuje praktikove odgovornosti za izpolnjevanje zahtev tega MSZ-ja.

Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost praktikovega veščaka (glej odstavek 52(a))

A126. Informacije glede usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti praktikovega veščaka lahko prihajajo iz različnih virov, kot so:

- osebne izkušnje s prejšnjim delom tega veščaka,
- razprave s tem veščakom,
- razprave z drugimi praktiki ali drugimi, ki poznajo delo tega veščaka,

- poznavanje usposobljenosti tega veščaka, njegovega članstva v strokovnih organizacijah ali panožnem združenju, njegovega dovoljenja za delo ali drugih oblik zunanjega priznavanja,
- objavljeni pisni prispevki ali knjige tega veščaka,
- usmeritve ali postopki upravljanja kakovosti v podjetju (glej tudi odstavek A124-A125).

A127. Čeprav se od praktikovih veščakov pri izvajanju vseh vidikov posla dajanja zagotovi ne zahteva enaka strokovnost kot od praktika, pa mora praktikov veščak, katerega delo se uporabi, dovolj dobro poznati ustrezne MSZ, da lahko delo, ki mu je dodeljeno, opravi v skladu s ciljem posla.

A128. Ocena, ali so grožnje glede nepristranskosti na sprejemljivi ravni, je lahko odvisna od vloge praktikovega veščaka in bistvenosti njegovega dela v okviru posla. V nekaterih primerih morda ne bo mogoče odstraniti okoliščin, ki povzročajo nevarnost, ali uporabiti varovala za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, na primer, če je predlagani praktikov veščak posameznik, ki je imel bistveno vlogo pri pripravi informacij o obravnavani zadevi.

A129. Pri vrednotenju nepristranskosti praktikovega zunanjega veščaka je primerno:

- pozanimati se pri ustrezni stranki (ustreznih strankah) o vseh znanih interesih ali razmerjih, ki jih ima ta stranka (imajo te stranke) s praktikovim zunanjim veščakom in lahko vplivajo na njegovo nepristranskost;
- pogovoriti se s tem veščakom o vseh primernih varovalih, vključno s kakršnimi koli strokovnimi zahtevami, ki veljajo za tega veščaka, in oceniti, ali so varovala zadostna, da lahko zmanjšajo grožnje na sprejemljivo raven; interesi in razmerja, o katerih se je morda pomembno pogovoriti s praktikovim veščakom, so med drugim:
 - finančni deleži,
 - poslovna in osebna razmerja,
 - opravljanje drugih storitev tega veščaka in tudi organizacije, če je zunanji veščak organizacija.

Prav tako utegne biti v nekaterih primerih primerno, da praktik pridobi pisno predstavitev praktikovega zunanjega veščaka o

kakršnih koli interesih ali razmerjih z ustrezno stranko (ustreznimi strankami), za katera ta veščak ve.

Spoznavanje področja poglobljenega znanja praktikovega veščaka (glej odstavek 52(b))

A130. Zadostno poznavanje področja poglobljenega znanja praktikovega veščaka praktiku omogoča, da:

- a) se s praktikovim veščakom dogovori o vrsti, področju in ciljnih dela tega veščaka za praktične namene in
- b) ovrednoti ustreznost tega dela za praktične namene.

A131. Vidiki področja praktikovega veščaka, za katere je primerno, da jih praktik pozna, lahko vključujejo:

- ali so znotraj veščakovega področja specialna področja, ki so pomembna za posel;
- ali zanj veljajo kakšni strokovni ali drugi standardi ter regulativne ali zakonske zahteve;
- katere predpostavke in metode, vključno z modeli, kjer je to primerno, uporablja praktikov veščak in ali so te splošno sprejete na področju stroke veščaka in primerne glede na okoliščine posla;
- vrsta notranjih in zunanjih podatkov ali informacij, ki jih uporablja praktikov veščak.

Dogovor s praktikovim veščakom (glej odstavek 52(c).)

A132. Verjetno bo primerno, da praktikov dogovor s praktikovim veščakom vključuje tudi zadeve, kot so:

- a) ustrezna vloga in odgovornost praktika in veščaka,
- b) vrsta, čas in obseg obveščanja med praktikom in veščakom, vključno z obliko kakršnega koli poročila, ki ga mora zagotoviti veščak, in
- c) potreba, da praktikov veščak upošteva zahteve glede zaupnosti.

A133. Zadeve, navedene v odstavku A124, lahko vplivajo na stopnjo podrobnosti in uradnosti dogovora med praktikom in praktikovim veščakom, vključno z odločitvijo, ali je primerno, da je tak dogovor v

pisni obliki. Dogovor med praktikom in praktikovim zunanjim veščakom je pogosto sklenjen v obliki listine o poslu.

Vrednotenje ustreznosti dela praktikovega veščaka (glej odstavek 52(d))

A134. Pri vrednotenju ustreznosti dela praktikovega veščaka za praktikove namene utegnejo biti pomembne naslednje zadeve:

- a) primernost in sprejemljivost ugotovitev ali sklepov veščaka in njihova skladnost z drugimi dokazi;
- b) če delo veščaka vključuje uporabo bistvenih predpostavk in metod, primernost in sprejemljivost teh predpostavk in metod glede na okoliščine;
- c) če delo veščaka vključuje uporabo izvornih podatkov, ki so bistveni za njegovo delo, primernost, popolnost in točnost teh izvornih podatkov.

A135. Če praktik odloči, da delo praktikovega veščaka za praktikove namene ni ustrezno, so možnosti, ki jih ima praktik na voljo, med drugim:

- a) dogovarjanje s tem veščakom o vrsti in obsegu nadaljnjega dela, ki ga bo opravil ta veščak, ali
- b) izvajanje dodatnih postopkov, ki so v danih okoliščinah primerni.

Delo, ki ga opravi drug praktik, veščak odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca ali notranji praktik (glej odstavke 53–55)

A136. Odstavki A120–A134 so bili sicer napisani za uporabo dela, ki ga opravi praktikov veščak, vendar so lahko tudi koristno navodilo v zvezi z uporabo dela, ki ga opravi drug praktik, veščak odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca ali notranji praktik.

Pisne predstavitve (glej odstavek 56)

A137. Pisna potrditev ustnih predstavitev zmanjša možnost nesporazumov med praktikom in ustrezno stranko (ustreznimi strankami). Oseba (osebe), od katere (katerih) praktik zahteva pisne predstavitve, bo običajno član posloводства ali pristojnih za upravljanje, odvisno na primer od poslovodne in upravljske strukture ustrezne stranke (ustreznih strank), ki je lahko različna glede na pravno ureditev in organizacijo ter je odraz vplivov, kot so različno kulturno in zakonsko okolje ter velikost in značilnosti lastništva.

A138. Druge zahtevane pisne predstavitve so lahko tudi naslednje:

- ali ustrezna stranka (stranke) verjame (verjamejo), da so učinki nepopravljenih napačnih navedb vsake posebej in vseh skupaj za informacije o obravnavani zadevi nepomembni; povzetek takih postavk je navadno vključen v pisno predstavitev ali ji priložen;
- da so bistvene predpostavke, uporabljene pri pripravi pomembnih ocen, sprejemljive;
- da je (so) ustrezna stranka (ustrezne stranke) sporočila (sporočile) praktiku vse pomanjkljivosti notranjega kontroliranja, ki se nanašajo na posel in za katere ustrezna stranka (ustrezne stranke) ve (vedo) ter niso očitno neznatne in brez posledic;
- kadar odgovorna stranka ni ista oseba kot merilec ali ocenjevalec, da odgovorna stranka potrjuje svojo odgovornost za obravnavano zadevo.

A139. Predstavitve ustrezne stranke (ustreznih strank) ne morejo nadomestiti drugih dokazov, za katere bi lahko praktik upravičeno pričakoval, da so na voljo. Čeprav so pisne predstavitve potrebni dokazi, pa same zase ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih dokazov o nobeni od zadev, ki jih obravnavajo. Poleg tega tudi dejstvo, da je praktik prejel zanesljive pisne predstavitve, ne vpliva na vrsto ali obseg drugih dokazov, ki jih mora pridobiti praktik.

Nepredložene ali nezanesljive zahtevane pisne predstavitve (glej odstavek 60).

A140. Okoliščine, v katerih praktik morda ne more pridobiti zahtevanih pisnih predstavitev, so med drugim na primer:

- Odgovorna stranka sklene pogodbo s tretjo stranko, da ta opravi zadevno merjenje ali ovrednotenje, in se pozneje dogovori s praktikom, da prevzame posel dajanja zagotovila o tako dobljenih informacijah o obravnavani zadevi. V nekaterih takih primerih, na primer kadar ima odgovorna stranka trajno pogodbeno razmerje z merilcem ali ocenjevalcem, se odgovorna stranka morda lahko dogovori, da merilec ali ocenjevalec zagotovi zahtevane pisne predstavitve, ali pa odgovorna stranka morda lahko sama zagotovi predstavitev, če ima za to sprejemljivo podlago; v drugih primerih pa to morda ne bo mogoče.

- Predvideni uporabnik se dogovori s praktikom, da prevzame posel dajanja zagotovila na podlagi javno dostopnih informacij, ni pa z odgovorno stranko v takem razmerju, kot bi bilo potrebno, da bi lahko zagotovil, da se bo stranka odzvala na praktikovo zahtevo za pisno predstavitev.
- Posel dajanja zagotovila se opravi proti volji merilca ali ocenjevalca. To se lahko zgodi, kadar se na primer posel prevzame na podlagi sodnega naloga ali pa zakonodajalec ali drug pristojni organ od praktika v javnem sektorju zahteva, da prevzame določen posel.

V teh ali podobnih okoliščinah praktik morda nima dostopa do dokazov, potrebnih v podporo praktikovemu sklepu. Če je tako, se uporabi odstavek 66 tega MSZ.

Kasnejši dogodki (glej odstavek 61)

A141. Pri nekaterih poslih dajanja zagotovil upoštevanje kasnejših dogodkov morda ni pomembno zaradi vrste obravnavane zadeve. Kadar na primer posel zahteva sklep o točnosti statističnega poročila na določen časovni presek, dogodki, ki se zgodijo med tem presekom in datumom poročila o zagotovitvi verjetno ne vplivajo na sklep ali ne zahtevajo razkritja v statističnem poročilu ali v poročilu o zagotovitvi.

A142. Kot je navedeno v odstavku 61, praktik ni dolžan opraviti nobenih postopkov v zvezi z informacijami o obravnavani zadevi po datumu svojega poročila. Vsekakor pa se mora praktik morda pogovoriti o zadevi z ustrežno stranko (ustreznimi strankami) ali pa ukrepati drugače, kot je glede na okoliščine primerno, če po datumu svojega poročila izve za dejstvo, zaradi katerega bi to poročilo verjetno spremenil, če bi zanj vedel že na datum poročila.

Druge informacije (glej odstavek 62)

A143. Nadaljnji ukrepi, ki utegnejo biti primerni, če praktik ugotovi pomembno neskladnost ali izve za pomembno napačno navedbo dejstva, so na primer:

- zahteva, da se ustrezna stranka (ustrezne stranke) posvetuje (posvetujejo) z usposobljeno tretjo stranko, na primer s pravnim svetovalcem ustrezne stranke (ustreznih strank);
- pridobitev pravnega nasveta o posledicah različnih načinov ukrepanja;
- pogovor s tretjimi strankami (na primer z regulatorjem);

- zadržanje poročila o zagotovitlu;
- odstop od posla, če je odstop mogoč po ustreznem zakonu ali predpisu;
- opis pomembne neskladnosti v poročilu o zagotovitlu.

Opis primernih sodil (glej odstavek 63)

A144. Opis primernih sodil obvešča predvidene uporabnike o okviru, na katerem temeljijo informacije o obravnavani zadevi, in je še posebej pomemben, kadar obstajajo med različnimi sodili bistvene razlike glede načina obravnavanja posebnih zadev v informacijah o obravnavani zadevi.

A145. Opis, da so informacije o obravnavani zadevi pripravljene v skladu z določenimi primernimi sodili, je ustrezen le, če so informacije o obravnavani zadevi skladne z vsemi ustreznimi zahtevami tistih primernih sodil, ki so smotna.

A146. Opis primernih sodil, ki vsebuje nenatančen pojasnjevalni ali omejevalni jezik (na primer »informacije o obravnavani zadevi so v bistvu skladne z zahtevami XYZ«), ni ustrezen, ker lahko zavaja uporabnike informacij o obravnavani zadevi.

Oblikovanje sklepa o zagotovitlu

Zadostnost in ustreznost dokazov (glej odstavek 12(i), 64)

A147. Dokazi so potrebni za podporo praktikovemu sklepu in poročilu o zagotovitlu. Dokazi so po naravi kumulativni in pridobljeni predvsem iz postopkov, opravljenih med potekom posla. Lahko pa vključujejo tudi informacije, pridobljene iz drugih virov, kot so prejšnji posli (pod pogojem, da je praktik ugotovil, da od prejšnjega posla ni prišlo do sprememb, ki bi utegnile vplivati na primernost takih dokazov za sedanji posel) ali usmeritve ali postopki podjetja za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki ter poslov dajanja zagotovil. Dokazi lahko prihajajo iz virov znotraj in zunaj ustrezne stranke (strank). Informacije, ki jih je mogoče uporabiti kot dokaze, je lahko pripravil tudi veščak, ki je zaposlen pri ustrezni stranki (ustreznih strankah) ali ga je (so ga) ta (te) najela (najele). Dokaze sestavljajo tako informacije, ki podpirajo in potrjujejo vidike informacij o obravnavani zadevi, kot tudi vse informacije, ki so v nasprotju z vidiki informacij o obravnavani zadevi. Poleg tega praktik v nekaterih primerih uporabi tudi dejstvo, da informacij ni (na primer zaradi zavrnitve ustrezne stranke (ustreznih strank), da predloži(jo) zahtevane predstavitve), tako da je tudi to lahko

uporabljeno kot dokaz. Večino praktičnega dela pri oblikovanju sklepa o zagotovitvi sestavlja pridobivanje in vrednotenje dokazov.

A148. Zadostnost in ustreznost dokazov sta med seboj povezani. Zadostnost je merilo količine dokazov. Na količino potrebnih dokazov vplivajo tveganja, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno (čim večja so tveganja, tem večja količina dokazov bo verjetno potrebna), pa tudi kakovost takih dokazov (čim večja je njihova kakovost, tem manj dokazov bo verjetno potrebnih). Vendar pa pridobivanje večje količine dokazov ne more nadomestiti njihove slabe kakovosti.

A149. Ustreznost je merilo kakovosti dokazov, to je njihove primernosti in zanesljivosti pri zagotavljanju podpore za praktične sklepe. Na zanesljivost dokazov vplivata njihov vir in vrsta; odvisna je od posameznih okoliščin, v katerih so dokazi pridobljeni. Posplošitve glede zanesljivosti različnih vrst dokazov so možne, vendar za take posplošitve veljajo pomembne izjeme. Celo kadar so dokazi pridobljeni iz virov zunaj ustrezne stranke (ustreznih strank), lahko obstajajo okoliščine, ki bi lahko vplivale na njihovo zanesljivost. Dokazi, pridobljeni iz zunanjega vira, so na primer nezanesljivi, če ta vir ne pozna vseh okoliščin ali ni nepristranski. Ob upoštevanju, da so možne izjeme, so koristne naslednje posplošitve o zanesljivosti dokazov:

- dokazi so zanesljivejši, če so pridobljeni iz virov zunaj ustrezne stranke (ustreznih strank);
- dokazi, ki so nastali znotraj organizacije, so zanesljivejši, če ustrezne kontrole uspešno delujejo;
- dokazi, ki jih neposredno pridobi praktik (na primer z opazovanjem uporabe neke kontrole), so zanesljivejši od dokazov, ki so pridobljeni posredno ali izpeljani s sklepanjem (na primer s poizvedovanjem o uporabi neke kontrole);
- dokazi so zanesljivejši, kadar so v dokumentirani obliki, na papirju, v elektronski obliki ali na drugih nosilcih podatkov (sproten zapis sestanka je na primer navadno zanesljivejši od poznejše ustne predstavitve razprav na sestanku).

A150. Praktik navadno pridobi več zagotovila iz skladnih dokazov, pridobljenih iz različnih virov, ali iz dokazov različnih vrst kot iz posameznih dokazov, ki jih proučuje vsakega posebej. Poleg tega pridobivanje dokazov iz različnih virov ali raznovrstnih dokazov lahko pokaže, da posamični dokaz ni zanesljiv. Potrditvene informacije, pridobljene iz vira, ki ni odvisen od ustrezne stranke (ustreznih strank),

lahko na primer povečajo stopnjo zagotovila, ki ga praktik pridobi iz predstavitve ustrezne stranke (ustreznih strank). Nasprotno pa se praktik odloči, kakšni dodatni postopki so potrebni za reševanje neskladnosti, kadar pridobljeni dokazi iz enega vira niso skladni z dokazi, pridobljenimi iz drugega vira.

A151. Glede pridobivanja zadostnih in ustreznih dokazov je na splošno težje pridobiti zagotovilo za informacije o obravnavani zadevi, ki se nanašajo na neko obdobje, kot za informacije o obravnavani zadevi v nekem časovnem preseku. Poleg tega so sklepi o procesih navadno omejeni na obdobje, ki ga posel pokriva; praktik ne zagotavlja sklepa o tem, ali bo proces še naprej deloval na določen način tudi v prihodnosti.

A152. Ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi, na katerih temelji praktikov sklep, je stvar strokovne presoje.

A153. V nekaterih okoliščinah praktik morda ni pridobil take zadostnosti ali ustreznosti dokazov, kot je pričakoval na osnovi načrtovanih postopkov. V takih okoliščinah praktik presodi, da dokazi, pridobljeni iz opravljenih postopkov niso zadostni in ustrezni, da bi lahko oblikoval sklep o informacijah o obravnavani zadevi. Praktik lahko:

- razširi opravljeno delo ali
- opravi druge postopke, ki so po praktikovi presoji potrebni glede na okoliščine.

Kadar glede na okoliščine nobena od teh možnosti ni izvedljiva, praktik ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da bi lahko izoblikoval sklep. Taka situacija se lahko pojavi tudi, če praktik ni izvedel za zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) bi verjel, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno, kot je to obravnavano v odstavku 49O.

Vrednotenje zadostnosti in ustreznosti dokazov (glej odstavek 65)

A154. Posel dajanja zagotovila je kumulativen in ponavljalen proces. Ko praktik izvaja načrtovane postopke, lahko zaradi pridobljenih dokazov spremeni vrsto, čas ali obseg preostalih načrtovanih postopkov. Praktik lahko postane pozoren na informacije, ki se bistveno razlikujejo od pričakovanih in tistih, ki so bile podlaga za načrtovane postopke. Na primer:

- obseg napačnih navedb, ki jih praktik ugotovi, lahko spremeni njegovo strokovno presojo o zanesljivosti določenih virov informacij;

- praktik lahko ugotovi razhajanja v zadevnih informacijah ali pa nedosledne ali manjkajoče dokaze;
- če so bili analitični postopki opravljeni proti koncu posla, lahko izidi teh postopkov pokažejo prej neprepoznano tveganje pomembno napačne navedbe.

V takih okoliščinah bo moral praktik ponovno ovrednotiti načrtovane postopke.

A155. Na praktikov strokovno presojo o tem, kaj so zadostni in ustrezni dokazi, vplivajo dejavniki, kot so:

- bistvenost možne napačne navedbe in verjetnost, da ima ta sama zase ali skupaj z drugimi možnimi napačnimi navedbami pomemben učinek na informacije o obravnavani zadevi;
- učinkovitost odzivov ustrezne stranke (ustreznih strank) za obvladovanje znanega tveganja pomembno napačne navedbe;
- izkušnje, pridobljene med prejšnjimi posli dajanja zagotovil v zvezi s podobnimi možnimi napačnimi navedbami;
- izidi opravljenih postopkov, vključno s tem, ali so bile s takimi postopki ugotovljene določene napačne navedbe;
- vir in zanesljivost razpoložljivih informacij;
- prepričljivost dokazov;
- poznavanje ustrezne stranke (ustreznih strank) in njihovega okolja.

Omejitve področja (glej odstavek 26, 66)

A156. Omejitve področja lahko izhajajo iz:

- a) okoliščin, na katere ustrezna stranka (ustrezne stranke) ne more(jo) vplivati; na primer, če je bila dokumentacija, za katero praktik oceni, da jo je treba pregledati, morda po nesreči uničena;
- b) okoliščin v zvezi z vrsto ali časom praktikovega dela; če se je na primer neki fizični proces, za katerega praktik presodi, da ga je treba opazovati, morda zgodil že prej, preden je praktik prevzel posel, ali
- c) omejitve, ki jih praktiku postavi odgovorna stranka, merilec ali ocenjevalec, ali naročnik in ki na primer lahko praktiku

preprečijo, da opravi postopek, ki je po njegovi presoji potreben glede na okoliščine. Tovrstne omejitve imajo lahko še druge posledice za posel, na primer glede praktične ocene tveganja pri poslu in sprejemu in ohranjanju razmerja z naročnikom in posla dajanja zagotovila.

A157. Kadar praktik ne more opraviti določenega postopka, to še ne pomeni omejitve področja, če praktik lahko pridobi zadostne in ustrezne dokaze z izvajanjem drugih možnih postopkov.

A158. Postopki, opravljeni pri poslu dajanja omejenega zagotovila, so že po opredelitvi pojma omejeni v primerjavi s postopki, potrebnimi pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. O omejitvah, znanih že pred sprejemom posla dajanja omejenega zagotovila, je smotno presoditi pri ugotavljanju, ali obstajajo predpogoji za posel dajanja zagotovila, zlasti, ali tak posel omogoča dostopnost do dokazov (glej odstavek 24(b)(iv)) in ima razumen namen (glej odstavek 24(b)(vi)). Če ustreza stranka (ustrezne stranke) postavlja(jo) še dodatne omejitve, potem ko je bil posel dajanja omejenega zagotovila že sprejet, utegne biti primerno odstopiti od posla, če je odstop po ustreznem zakonu ali predpisu mogoč.

Priprava poročila o zagotovu

Oblika poročila o zagotovu (glej odstavka 67, 68)

A159. Ustno izražanje sklepov in druge podobne oblike so lahko napačno razumljene, če niso podprte s pisnim poročilom. Zato praktik ne poroča ustno ali z uporabo grafičnega prikaza, ne da bi zagotovil tudi pisno poročilo o zagotovu, ki je na voljo že tedaj, ko je podano ustno poročilo ali je uporabljen grafični prikaz. Grafični prikaz se na primer lahko sklicuje na pisno poročilo o zagotovu na internetu.

A160. Ta MSZ ne zahteva standardizirane oblike za poročanje o vseh poslih dajanja zagotovil. Namesto tega opredeljuje osnovne sestavine, ki jih mora vsebovati poročilo o zagotovu. Poročila o zagotovu so prilagojena posebnim okoliščinam posla. Praktik lahko uporabi naslove, oštevilčenje odstavkov, tiskarske oznake, kot je na primer krepki tisk, in druge načine za povečanje jasnosti in preglednosti poročila o zagotovu.

A161. Praktik lahko izbere slog »kratke oblike« ali »dolge oblike« poročanja, da olajša uspešno obveščanje predvidenih uporabnikov. »Kratka oblika« poročil običajno vsebuje le osnovne sestavine. »Dolga oblika« poročil vključuje še druge informacije in pojasnila, ki niso namenjeni

vplivanju na praktikov sklep. Poleg osnovnih sestavin lahko poročila v dolgi obliki podrobno opisujejo tudi pogoje posla, uporabljena primerna sodila, ugotovitve v zvezi z določenimi vidiki posla, podrobnosti o usposobljenosti in izkušnjah praktika in drugih vključenih v posel, razkritje ravni pomembnosti in v nekaterih primerih priporočila. Praktik lahko presodi, kakšen je pomen zagotavljanja takih informacij glede na informacijske potrebe predvidenih uporabnikov. Kot je zahtevano v odstavku 68, morajo biti dodatne informacije jasno ločene od praktikovega sklepa in izražene tako, da je popolnoma jasno, da niso namenjene odvrčanju od praktikovega sklepa.

Vsebina poročila o zagotovilu

Naslov (glej odstavek 69(a))

A162. Primeren naslov pomaga opredeliti naravo poročila o zagotovilu in ga razločevati od poročil, ki jih izdajajo drugi, na primer tisti, ki se jim ni treba ravnati po istih etičnih zahtevah kot praktiku.

Naslovnik (glej odstavek 69(b))

A163. Naslovnik opredeljuje stranko ali stranke, ki jim je poročilo o zagotovilu namenjeno. Poročilo o zagotovilu je navadno naslovljeno na naročnika, vendar utegnejo obstajati v nekaterih primerih še drugi predvideni uporabniki.

Informacije o obravnavani zadevi in obravnavana zadeva (glej odstavek 69(c))

A164. Opredelitev in opis informacij o obravnavani zadevi, in kadar je to primerno, obravnavane zadeve lahko vključujeta na primer:

- določen časovni presek ali obdobje, na katero se nanaša merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve;
- kjer je to primerno, ime odgovorne stranke ali sestavnega dela odgovorne stranke, na katero ali katerega se obravnavana zadeva nanaša;
- obrazložitev tistih značilnosti obravnavane zadeve ali informacij o obravnavani zadevi, ki bi jih morali predvideni uporabniki poznati, ter kako utegnejo te značilnosti vplivati na natančnost merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po primernih sodilih ali na prepričljivost razpoložljivih dokazov; na primer:

- stopnja, do katere so informacije o obravnavani zadevi kvalitativne ali kvantitativne, objektivne ali subjektivne, ali usmerjene v preteklost ali prihodnost;
- spremembe obravnavane zadeve ali drugih okoliščin posla, ki vplivajo na primerljivost informacij o obravnavani zadevi za zaporedna obdobja.

Primerna sodila (glej odstavek 69(d))

A165. V poročilu o zagotovitvi so opredeljena primerna sodila, po katerih je bila obravnavana zadeva izmerjena ali ovrednotena, tako da predvideni uporabniki lahko razumejo podlago za praktičen sklep. Poročilo o zagotovitvi lahko vključuje primerna sodila ali pa se nanje sklicuje, če so vključena v informacije o obravnavani zadevi ali če so drugače na voljo iz takoj dostopnega vira. Glede na okoliščine utegne biti primerno razkriti:

- vir primernih sodil in ali so primerna sodila vsebovana v zakonu ali drugem predpisu ali ne, oziroma ali so jih izdali pooblaščen ali priznani strokovni organi, ki sledijo preglednemu predpisanemu postopku, torej ali so sodila v zvezi z obravnavano zadevo splošno uveljavljena (in če niso, opis, zakaj jih praktik ocenjuje kot ustrezna);
- uporabljene metode merjenja ali ovrednotenja, kadar primerna sodila dopuščajo izbiro med več metodami;
- kakršnekoli bistvene razlage pri uporabi primernih sodil v okoliščinah posla;
- ali je prišlo do kakršnih koli sprememb pri uporabljenih metodah merjenja ali ovrednotenja.

Naravne omejitve (glej odstavek 69(e))

A166. Medtem ko lahko v nekaterih primerih pričakujemo, da bodo predvideni uporabniki poročila o zagotovitvi dobro razumeli naravne omejitve, pa utegne biti v drugih primerih primerno, da se poročilo o zagotovitvi nanje izrecno sklicuje. V zvezi z uspešnostjo notranjega kontroliranja utegne biti na primer primerno v poročilu o zagotovitvi navesti, da ovrednotenje uspešnosti v preteklosti ni primerno za prihodnja obdobja zaradi tveganja, da je postalo notranje kontroliranje neustrezno zaradi spremenjenih razmer ali ker se je morda znižala stopnja spoštovanja usmeritev ali postopkov.

Poseben namen (glej odstavek 69(f))

A167. V nekaterih primerih so primerna sodila, uporabljena za merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve, lahko zasnovana za poseben namen. Regulator na primer lahko zahteva, da nekatere organizacije uporabijo določena primerna sodila, zasnovana za regulativne namene. Da bi se izognili nesporazumom, praktik opozori bralce poročila o zagotovitvi na to dejstvo in pove, da zato informacije o obravnavani zadevi morda niso ustrezne za drug namen.

A168. Poleg opozorila, zahtevanega v odstavku 69(f), lahko praktik oceni, da je primerno navesti, da je poročilo o zagotovitvi namenjeno samo določenim uporabnikom. Odvisno od okoliščin posla je na primer z zakonom ali drugim predpisom določene pravne ureditve to mogoče doseči z omejitvijo distribuiranja ali uporabe poročila o zagotovitvi. Poročilo o zagotovitvi je sicer na ta način mogoče omejiti, če pa take omejitve na določenega uporabnika ali na določen namen ni, to samo po sebi ne pomeni, da ima praktik zakonsko odgovornost do takega uporabnika ali za tak namen. Ali je zakonsko odgovoren, bo odvisno od pravnih okoliščin vsakega primera posebej in od ustrezne pravne ureditve.

Pripadajoča odgovornost (glej odstavek 69(g))

A169. Opredelitev pripadajoče odgovornosti obvešča predvidene uporabnike, da je odgovorna stranka odgovorna za obravnavano zadevo, da je merilec ali ocenjevalec odgovoren za merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve po primernih sodilih in da je praktikova vloga, da neodvisno izrazi sklep o informacijah o obravnavani zadevi.

Opravljanje posla v skladu s Prenovljenim MSZ 3000 in za obravnavano zadevo posebnim MSZ (glej odstavek 69(h))

A170. Kadar velja za obravnavano zadevo poseben MSZ samo za del informacij o obravnavani zadevi, je treba navesti tako za obravnavano zadevo poseben MSZ kot tudi ta MSZ.

A171. Izjava, ki vsebuje nenatančen pojasnjevalni ali omejevalni jezik (na primer »posel je bil opravljen s sklicevanjem na MSZ 3000«), lahko zavede uporabnike poročila o zagotovitvi.

Ustrezne zahteve upravljanja kakovosti (glej odstavek 69(i))

A172. V nadaljevanju je prikaz izjave v poročilu o zagotovitvi glede ustreznih zahtev upravljanja kakovosti:

Podjetje uporablja Mednarodni standard upravljanja kakovosti 1, ki od podjetja zahteva, da zasnuje, izvaja in upravlja sistem upravljanja kakovosti, vključno z usmeritvami ali postopki glede skladnosti z etičnimi zahtevami, strokovnimi standardi ter veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.

Izpolnjevanje zahtev za neodvisnost in drugih etičnih zahtev (glej odstavke 69(j))

A173. V nadaljevanju je prikaz izjave v poročilu o zagotovitlu glede izpolnjevanja etičnih zahtev:

Izpolnili smo zahteve za neodvisnost in druge etične zahteve *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, in ki temelji na temeljnih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, zaupnosti in poklicu primernega obnašanja.

Povzetek opravljenega dela (glej odstavka A6, 69(k))

A174. Povzetek opravljenega dela pomaga predvidenim uporabnikom razumeti praktikov sklep. Za mnoge posle dajanja zagotovil je teoretično možnih neskončno število različic v postopkih. V praksi pa jih je težko jasno in nedvoumno navesti. Praktiki si pri pripravljanju povzetka lahko pomagajo tudi z drugimi uradnimi objavami, ki jih je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB).

A175. Kadar noben poseben MSZ ne daje navodil o postopkih za določeno obravnavano zadevo, lahko povzetek vključuje podrobnejši opis opravljenega dela. Morda bo primerno vključiti v povzetek izjavo, da je v opravljeno delo vključena ocena ustreznosti primernih sodil.

A176. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila je povzetek opravljenega dela navadno podrobnejši kot za posel dajanja sprejemljivega zagotovila in navaja omejitve pri vrsti, času in obsegu postopkov. To pa zato, ker je ocena vrste, časa in obsega opravljenih postopkov bistvena za razumevanje sklepa, izraženega v obliki, ki pove, ali je praktik na podlagi opravljenih postopkov opazil kakšno pomembno zadevo (pomembne zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. V povzetku opravljenega dela je primerno navesti tudi določene postopke, ki niso bili opravljeni, čeprav bi zanje pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila navadno pričakovali, da bodo opravljeni. Vsekakor pa popolna opredelitev vseh takih postopkov morda sploh ni mogoča, ker

se pri takem poslu od praktika zahteva manjše poznavanje in upoštevanje tveganja pri poslu kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.

A177. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri določanju stopnje podrobnosti navajanja v povzetku opravljenega dela, lahko vključujejo:

- posebne okoliščine organizacije (na primer različna vrsta dejavnosti organizacije v primerjavi z običajnimi v tem sektorju);
- posebne okoliščine posla, ki vplivajo na vrsto in obseg opravljenih postopkov;
- pričakovanja predvidenih uporabnikov glede ravni podrobnosti, navedenih v poročilu, na podlagi tržne prakse ali ustreznega zakona ali drugega predpisa.

A178. Pomembno je, da je povzetek napisan nepristransko in tako, da predvidenim uporabnikom omogoča razumeti opravljeno delo kot osnovo za praktikov sklep. V večini primerov v njem ne bo podrobnega opisa celotnega načrta dela, po drugi strani pa je pomembno, da ne bo tako zelo zgoščen, da bi bil dvoumen, niti napisan tako, da bi bile nekatere stvari v njem preveč poudarjene ali olepšane.

Praktikov sklep (glej odstavek 12(a)(i)(a), 69(l))

A179. Primeri sklepov, izraženih v obliki, primerni za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, so med drugim:

- kadar je sklep izražen glede na obravnavano zadevo in primerna sodila: »Po našem mnenju je organizacija v vseh pomembnih pogledih ravnala v skladu z zakonom XYZ.«;
- kadar je sklep izražen glede na informacije o obravnavani zadevi in primerna sodila: »Po našem mnenju je napoved finančne uspešnosti organizacije v vseh pomembnih pogledih pravilno pripravljena glede na sodila XYZ.«; ali
- kadar je sklep izražen glede na izjavo, ki jo je dala ustrezna stranka: »Po našem mnenju je izjava [ustrezne stranke], da je organizacija ravnala v skladu z zakonom XYZ, v vseh pomembnih pogledih pošteno navedena«, ali »Po našem mnenju je izjava [ustrezne stranke], da so ključni kazalniki uspešnosti predstavljeni v skladu s sodili XYZ, v vseh pomembnih pogledih navedena pošteno.«

A180. Morda bo primerno obvestiti predvidene uporabnike o kontekstu, v katerem je treba brati praktikov sklep, kadar poročilo o zagotovitvi vključuje pojasnilo o določenih značilnostih obravnavane zadeve, ki bi jih predvideni uporabniki morali poznati. Praktikov sklep lahko na primer vključuje takole besedilo: »Ta sklep je bil oblikovan na osnovi zadev, ki so opisane na drugem mestu v tem neodvisnem poročilu o zagotovitvi.«

A181. Primeri sklepov, izraženih v obliki, primerni za posel dajanja omejenega zagotovila, so med drugim:

- kadar je sklep izražen glede na obravnavano zadevo in primerna sodila: »Na osnovi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da [organizacija] ni v vseh pomembnih pogledih ravnala v skladu z zakonom XYZ.«;
- kadar je sklep izražen glede na informacije o obravnavani zadevi in primerna sodila: »Na osnovi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov ne vemo za nobene pomembne spremembe, zaradi katerih bi bilo treba spremeniti oceno ključnih kazalnikov uspešnosti, da bi bili ti v skladu s sodili XYZ.«;
- kadar je sklep izražen glede na izjavo, ki jo je dala ustrezna stranka: »Na osnovi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da izjava [ustrezne stranke], da je [organizacija] ravnala v skladu z zakonom XYZ, ni v vseh pomembnih pogledih navedena pošteno.«

A182. Oblike izražanja, koristne za obravnavane zadeve, vključujejo na primer enega od ali kombinacijo več naslednjih izrazov:

- za posle preverjanja skladnosti – »skladno z« ali »v skladu z«;
- za posle, pri katerih primerna sodila opisujejo postopke ali metodologijo za pripravo ali predstavitev informacij o obravnavani zadevi – »pravilno pripravljen«;
- za posle, pri katerih so načela poštene predstavitve vsebovana že v primernih sodilih – »pošteno naveden«.

A183. Vključitev naslova nad odstavki, ki vsebujejo prilagojene sklepe in zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) je potrebna prilagoditev, prispeva k razumljivosti praktikovega poročila. Primeri primernih naslovov so med drugim: »Sklep s pridržki«, »Odklonilni sklep« ali

»Zavrnitev sklepa« in »Osnova za sklep s pridržki« ali »Osnova za odklonilni sklep«, kot je primerno.

Praktikov podpis (glej odstavek 69(m))

A184. Praktikov podpis je bodisi ime praktikovega podjetja, osebno ime posameznega praktika ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi. Poleg praktikovega podpisa je v nekaterih pravnih ureditvah lahko tudi zahtevano, da praktik v svojem poročilu navede strokovne nazive ali priznanje ustreznega licenčnega organa v tej pravni ureditvi.

Datum (glej odstavek 69(n))

A185. Vključitev datuma poročila o zagotovitvi obvešča predvidene uporabnike, da je praktik proučil učinek dogodkov, ki so se zgodili do tega datuma, na informacije o obravnavani zadevi in na poročilo o zagotovitvi.

Sklicevanje na praktikovega veščaka v poročilu o zagotovitvi (glej odstavek 70.)

A186. V nekaterih primerih lahko zakon ali drug predpis zahteva sklicevanje na delo praktikovega veščaka v poročilu o zagotovitvi, na primer v javnem sektorju za namene preglednosti. To je lahko primerno tudi v drugih okoliščinah, na primer da se pojasni narava prilagoditve praktikovega sklepa ali kadar je delo veščaka neločljiv sestavni del ugotovitev, vključenih v dolgo obliko poročila.

A187. Ne glede na vse pa je praktik edini odgovoren za izraženi sklep in ta odgovornost ni nič manjša, če praktik uporabi delo praktikovega veščaka. Zato je pomembno, da besedilo poročila o zagotovitvi, tudi če se praktik v njem sklicuje na svojega veščaka, ne nakazuje, da je praktikova odgovornost za sklep, izražen v tem poročilu, manjša zaradi vključevanja tega veščaka.

A188. Splošna navedba v dolgi obliki poročila, da je posel izvajalo primerno usposobljeno osebje, vključno z veščaki za obravnavano zadevo in specialisti za dajanje zagotovil, verjetno ne bo napačno razumljena kot zmanjšana odgovornost. Možnost za napačno razumevanje pa je večja pri kratki obliki poročila, v katerem je mogoče predstaviti le minimalno količino vsebinskih informacij, ali kadar je praktikov veščak naveden s polnim imenom. Zato utegne biti v takih primerih potrebno dodatno besedilo, ki prepreči, da bi se iz poročila o zagotovitvi lahko razumelo, da je praktikova odgovornost za izraženi sklep manjša zaradi vključevanja veščaka.

Nepriлагоjeni in prilagojeni sklepi (glej odstavke 74–77, Dodatek)

A189. Izraz ‘vseobsegajoči’ opisuje učinke napačnih navedb na informacije o obravnavani zadevi ali možne učinke morebitnih napačnih navedb na informacije o obravnavani zadevi, ki so ostale neodkrite, ker ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov. Vseobsegajoči učinki na informacije o obravnavani zadevi so tisti, ki po praktikovi strokovni presoji:

- a) niso omejeni na posebne vidike informacij o obravnavani zadevi;
- b) če pa so tako omejeni, pomenijo ali bi lahko pomenili znaten del informacij o obravnavani zadevi ali
- c) so pri razkritjih temeljnega pomena za to, da predvideni uporabniki razumejo informacije o obravnavani zadevi.

A190. Vrsta zadeve in praktikova presoja o vseobsežnosti učinkov ali možnih učinkov na informacije o obravnavani zadevi vplivata na to, kakšen sklep je treba izraziti.

A191. Primeri sklepa s pridržki in odklonilnega sklepa ter zavrnitve sklepa so:

- Sklep s pridržki (primer za posle dajanja omejenega zagotovila s pomembno napačno navedbo): »Na osnovi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov, razen glede učinka zadeve, opisane v odstavku *Osnova za sklep s pridržki* kot delu našega poročila, nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da izjava [ustrezne stranke] ni v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev ravnanja organizacije v skladu z zakonom XYZ.«
- Odklonilni sklep (primer za pomembno in vseobsegajočo napačno navedbo za posle dajanja tako sprejemljivega kot omejenega zagotovila): »Zaradi bistvenosti zadeve, opisane v odstavku *Osnova za odklonilen sklep* kot delu našega poročila, izjava [ustrezne stranke] ni poštena predstavitev ravnanja organizacije v skladu z zakonom XYZ.«
- Zavrnitev sklepa (primer za pomembno in vseobsegajočo omejitev področja za posle dajanja tako sprejemljivega kot omejenega zagotovila): »Zaradi bistvenosti zadeve, opisane v odstavku *Osnova za zavrnitev sklepa* kot delu našega poročila, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za oblikovanje sklepa o izjavi [ustrezne stranke]. Zato ne izražamo nobenega sklepa o tej izjavi.«

A192. V nekaterih primerih lahko merilec ali ocenjevalec ugotovi in pravilno opiše, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. Pri poslu preverjanja skladnosti lahko na primer merilec ali ocenjevalec pravilno opiše pojave neskladnosti. V takih okoliščinah mora praktik v skladu z odstavkom 76 opozoriti predvidene uporabnike na opis pomembno napačne navedbe, bodisi tako, da izrazi sklep s pridržki ali odklonilni sklep, ali pa tako, da izrazi sklep brez pridržkov, toda poudari zadevo tako, da se nanjo posebej sklicuje v poročilu o zagotovitlu.

Druge obveznosti obveščanja (glej odstavek 78)

A193. Zadeve, o katerih bi utegnilo biti primerno obvestiti odgovorno stranko, merilca ali ocenjevalca, naročnika ali druge, vključujejo prevaro ali sum prevare in pristranskost pri pripravi informacij o obravnavani zadevi.

Obveščanje posloводства in pristojnih za upravljanje

A194. Pomembne etične zahteve lahko vključujejo zahteve po poročanju ustreznemu ravni posloводства ali pristojnim za upravljanje o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis lahko omejuje praktikovo obveščanje odgovorne stranke, posloводства ali pristojnih za upravljanje o določenih zadevah. Zakon ali drug predpis lahko izrecno prepove obveščanje ali drug ukrep, ki bi lahko vplival na preiskavo ustreznega pooblaščenega organa o dejanskem ali dozdevnem nezakonitem dejanju, vključno z opozarjanjem organizacije, ko mora praktik na primer v skladu z zakonodajo proti pranju denarja ustreznemu organu poročati o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. V takih okoliščinah so vprašanja, ki jih proučuje praktik, lahko zapletena in lahko se mu zdi, da je pridobitev morebitnega pravnega nasveta primerna.

Poročanje ustreznemu organu izven organizacije o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in ustreznimi predpisi

A195. Zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve lahko:

- a) zahtevajo, da praktik poroča ustreznemu organu izven organizacije o ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi,

- b) določajo odgovornost, v skladu s katero je lahko poročanje ustreznemu organu izven organizacije v določenih okoliščinah primerno.¹⁴

A196. Poročanje organu izven organizacije o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, je morda potrebno ali primerno v določenih okoliščinah, ker

- a) zakon, predpis ali ustrezne etične zahteve od praktika zahtevajo, da poroča;
- b) je praktik določil, da je poročanje ustrezen ukrep kot odziv na prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami; ali
- c) zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve praktiku zagotavljajo pravico, da to stori.

A197. Poročanje o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, lahko vključuje ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, na katero naleti praktik ali ga nanj opozorijo pri izvajanju posla, vendar morda ne vpliva na informacije o obravnavani zadevi. V skladu s tem MSZ-jem se od praktika ne pričakuje, da njegova raven poznavanja zakonov in drugih predpisov presega raven njihovega vpliva na obravnavano zadevo. Vendar pa se od praktika pričakuje, da uporabi znanje, strokovno presojo in poglobljeno znanje pri odzivanju na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Ali dejanje predstavlja dejansko ravnanje, ki ni v skladu z zakonom ali ustreznim predpisom, je končno zadeva, o kateri odloča sodišče ali drug ustrezen sodni organ.

A198. V nekaterih okoliščinah lahko poročanje ustreznemu organu izven organizacije o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, prepreči praktikova obveza glede zaupnosti v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami. V drugih primerih poročanje ustreznemu organu izven organizacije ne bi veljalo za kršitev obveze glede zaupnosti v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami.¹⁵

A199. Praktik lahko vključi notranje posvetovanje (npr. v podjetju ali mreži podjetij), da pridobi pravne nasvete za razumevanje strokovnih ali pravnih vplivov pri določanju poteka delovanja ali zaupno posvetovanje z regulatorjem ali strokovnim organom (razen če zakon

¹⁴ Glej na primer odstavka R360.36, R360.37 Kodeksa IESBA.

¹⁵ Glej na primer odstavke R114.1, 114.1 A1 in R360.37 Kodeksa IESBA.

ali drug prepis tega ne prepoveduje ali bi to predstavljalo kršitev obveze glede zaupnosti).¹⁶

Dokumentacija (glej odstavke 79–83)

A200. Dokumentacija vključuje zapis praktikov razmišljanja o vseh bistvenih zadevah, ki zahtevajo strokovno presojo, in s tem povezanih sklepov. Pri težkih načelnih vprašanjih ali težkih vprašanjih, ki zahtevajo strokovno presojo, lahko dokumentacija, ki vključuje pomembna dejstva, ki jih je praktik poznal ob sprejemanju sklepa, pomaga pri dokazovanju praktikovega znanja.

A201. Med izvajanjem posla ni niti potrebno niti izvedljivo dokumentirati vsake obravnavane zadeve ali opravljene strokovne presoje. Prav tako ni potrebno, da praktik posebej (na primer po kontrolnem seznamu) dokumentira skladnost z vsemi zadevami, za katere je skladnost izkazana že z dokumenti, vključenimi v spis posla. Podobno praktiku ni treba vključiti v spis posla nadomeščenih osnutkov delovnega gradiva, zapisov nepopolnih ali predhodnih razmišljanj, prejšnjih izvodov dokumentov, ki so bili popravljeni zaradi tipkarskih ali drugih napak in dvojnikov dokumentov.

A202. Pri strokovni presoji ocene obsega dokumentacije, ki jo je treba pripraviti in hraniti, lahko praktik upošteva, kaj je potrebno za zagotovitev, da bo drug praktik, ki ni imel prejšnjih izkušenj s poslom, razumel opravljeno delo in osnove za glavne sprejete odločitve (ne pa tudi podrobne vidike posla). Drugi praktik se bo s podrobnimi vidiki posla lahko seznanil samo v razpravi o njih s praktikom, ki je pripravil dokumentacijo.

A203. Dokumentacija lahko na primer vključuje zapis:

- prepoznavanja značilnosti določenih preizkušenih postavk ali zadev;
- kdo je opravljal delo pri poslu in datum dokončanja tega dela;
- kdo je pregledal opravljeno delo pri poslu in datum ter obseg tega pregleda;
- razprav o bistvenih zadevah z ustrezno stranko (ustreznimi strankami) in drugimi, vključno z naravo bistvenih obravnavanih zadev, ter kdaj in s kom so te razprave potekale.

A204. Dokumentacija lahko na primer vključuje zapis:

¹⁶ Glej na primer odstavek R360.39 A1 Kodeksa IESBA.

- zadev, ugotovljenih v zvezi z izpolnjevanjem ustreznih etičnih zahtev, in kako so bile rešene;
- sklepov o izpolnjevanju zahtev za neodvisnost, ki veljajo za posel, in vseh zadevnih razprav s podjetjem, ki podpira te sklepe;
- sklepov, sprejetih v zvezi s sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki in poslov dajanja zagotovil;
- vrste in področja posvetovanj, opravljenih med izvajanjem posla, in sklepov, sprejetih na njihovi podlagi.

Sestavljanje končnega spisa posla

A205. MSUK 1 (ali druge strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge kot MSUK 1) zahteva, da podjetja vzpostavijo cilj kakovosti, ki obravnava pravočasno sestavljanje dokumentacije posla po datumu poročila o poslu.¹⁷ Primeren rok, v katerem je treba dokončati sestavljanje končnega spisa posla, navadno ni daljši od 60 dni po datumu poročila o zagotovitvi.¹⁸

A206. Dokončanje sestavljanja končnega spisa posla po datumu poročila o zagotovitvi je administrativni postopek, ki ne vsebuje opravljanja novih postopkov ali oblikovanja novih sklepov. Vendar pa je med sestavljanjem končnega spisa mogoče vnesti spremembe v dokumentacijo, če so te administrativne narave. Primeri sprememb vključujejo:

- brisanje ali izločanje nadomeščene dokumentacije,
- razvrščanje in pregledovanje delovnega gradiva ter urejanje navzkrižnega sklicevanja na delovnih papirjih,
- podpisovanje dokončnih kontrolnih seznamov v zvezi s sestavljanjem spisa,
- dokumentiranje dokazov, ki jih je praktik pridobil, obravnaval in se v zvezi z njimi uskladi z ustreznimi člani skupine za posel pred datumom poročila o zagotovitvi.

A207. MSUK 1 (ali nacionalne zahteve, ki so vsaj enako stroge kot MSUK 1) zahteva, da podjetja vzpostavijo cilj kakovosti, ki obravnava

¹⁷ MSUK 1, odstavek 31(f).

¹⁸ MSUK 1, odstavek A83.

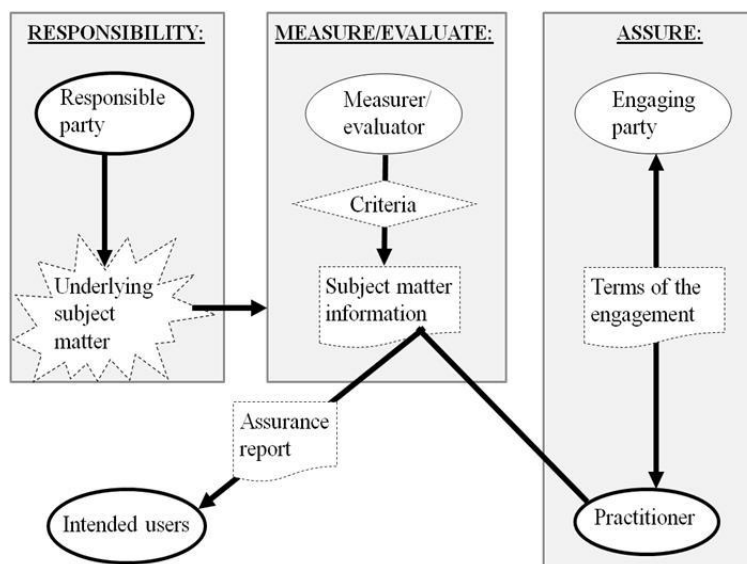
vzdrževanje in hranjenje dokumentacije posla za izpolnjevanje potreb podjetja in za izpolnitev ravnanje v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, ustreznimi etičnimi zahtevami ali strokovnimi standardi.¹⁹ Obdobje hranjenja dokumentacije za posle dajanja zagotovil navadno ni krajše kot pet let od datuma poročila o zagotovilu.²⁰

¹⁹ MSUK 1, odstavek 31(f).

²⁰ MSUK 1, odstavek A85.

Dodatek

(glej odstavke 2, A8, A11, A16, A36–A38)

Vloge in odgovornost**Legenda:**

RESPONSIBILITY – ODGOVORNOST

Underlying subject matter – Obravnavana zadeva

MEASURE/EVALUATE – MERITI/OVREDNOTITI

Measurer/evaluator – Merilec/ocenjevalec

Criteria – Sodila

Subject matter information – Informacije o obravnavani zadevi

ASSURE – ZAGOTOVITI

Engaging party – Naročnik

Terms of the engagement – Pogoji posla

Practitioner – Praktik

Assurance report – Poročilo o zagotovitlu

Intended users – Predvideni uporabniki

1. Pri vseh poslih dajanja zagotovil so udeležene najmanj tri stranke: odgovorna stranka, praktik in predvideni uporabniki. Glede na okoliščine posla utegneta v posebni vlogi nastopiti tudi naročnik ali stranka, ki meri ali vrednoti.
2. Diagram prikazuje, kako se vloge strank povezujejo s poslom dajanja zagotovila:
 - a) odgovorna stranka je odgovorna za obravnavano zadevo;
 - b) merilec ali ocenjevalec uporablja sodila za merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve, iz česar izhajajo informacije o obravnavani zadevi;
 - c) naročnik se s praktikom dogovori o pogojih posla;
 - d) praktik pridobi zadostne in ustrezne dokaze, da lahko izrazi sklep, oblikovan tako, da poveča stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorna stranka, v informacije o obravnavani zadevi;
 - e) predvideni uporabniki sprejemajo odločitve na podlagi informacij o obravnavani zadevi; predvideni uporabnik(i) je (so) posameznik(i), organizacija (organizacije) ali skupina (skupine) le-teh, ki bodo po praktikovem pričakovanju uporabljali poročilo o zagotovitlu.
3. O teh vlogah je mogoče navesti naslednja opažanja:
 - Vsak posel dajanja zagotovila ima poleg praktika vsaj še odgovorno stranko in predvidene uporabnike.
 - Praktik ne more biti odgovorna stranka, naročnik ali predvideni uporabnik.
 - Pri neposrednem poslu je praktik tudi merilec ali ocenjevalec.
 - Pri potrditvenem poslu je stranka, ki meri ali vrednoti, lahko odgovorna stranka ali kdo drug, ne pa praktik.
 - Kadar je izmeril ali ovrednotil obravnavano zadevo glede na sodila praktik, je to neposredni posel. Takega posla ne more spremeniti v potrditveni posel neka druga stranka, ki prevzame odgovornost za merjenje ali vrednotenje, na primer odgovorna stranka s tem, da informacijam o

obravnavani zadevi priloži izjavo, da sprejema odgovornost zanje.

- Odgovorna stranka je lahko naročnik.
- Pri mnogih potrditvenih poslih je lahko odgovorna stranka tudi stranka, ki meri ali vrednoti, in naročnik. Tak primer je, kadar organizacija najame praktika, da opravi posel dajanja zagotovila v zvezi s poročilom, ki ga je organizacija pripravila o svojem trajnostnem delovanju. Primer posla, pri katerem je odgovorna stranka različna od merilca ali ocenjevalca, je, kadar je najet praktik za izvedbo posla dajanja zagotovila v zvezi s poročilom, ki ga je pripravila vladna organizacija o trajnostnem delovanju kake zasebne družbe.
- Pri potrditvenem poslu običajno merilec ali ocenjevalec zagotovi praktiku pisno predstavitev glede informacij o obravnavani zadevi. V nekaterih primerih praktik morda ne more pridobiti take predstavitve, na primer kadar naročnik ni hkrati tudi merilec ali ocenjevalec.
- Odgovorna stranka je lahko eden od predvidenih uporabnikov, vendar ne edini.
- Odgovorna stranka, merilec ali ocenjevalec in predvideni uporabniki so lahko iz različnih organizacij ali iz iste organizacije. Primer druge možnosti je dvotirna struktura upravljanja, kjer nadzorni svet lahko zahteva zagotovilo o informacijah, ki jih je predložila uprava te organizacije. Razmerje med odgovorno stranko, merilcem ali ocenjevalcem in predvidenimi uporabniki je treba razumeti v kontekstu določenega posla in se lahko razlikuje od klasično opredeljenih linij odgovornosti. Poslovodstvo organizacije (predvideni uporabnik) lahko na primer najame praktika, da opravi posel dajanja zagotovila za določen vidik poslovanja organizacije, ki je v neposredni pristojnosti nižje vodstvene ravni (odgovorna stranka), vendar v končni fazi zanj odgovarja poslovodstvo.
- Naročnik, ki ni hkrati tudi odgovorna stranka, je lahko predvideni uporabnik.

4. Praktikov sklep je lahko izražen glede na:

- obravnavano zadevo in primerna sodila,

- informacijo o obravnavani zadevi in primerna sodila ali
 - izjavo, ki jo je dala ustrezna stranka.
5. Praktik in odgovorna stranka se lahko dogovorita, da se pri poslu dajanja zagotovila uporabijo načela MSZ, če ni drugih predvidenih uporabnikov kot odgovorna stranka, vendar so izpolnjene vse druge zahteve MSZ. V takih primerih vsebuje praktikovo poročilo izjavo, ki omejuje uporabo poročila le na odgovorno stranko.