

*Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil*

---

**MSZ 3402**

**POROČILA O ZAGOTOVILIH O  
KONTROLAH V STORITVENI  
ORGANIZACIJI**

MSZ 3402 – *Poročila o zagotovilih o kontrolah v storitveni organizaciji* izvira iz *Priročnika Mednarodnih standardov obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2010. Iz angleščin ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo septembra 2012 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja 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 MSZ 3402 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane s tem MSZ 3402 (2010), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISAE 3402, “Assurance Reports on Controls at a Service Organisation”, taken from the *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services*, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2010 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in September 2012, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of this ISAE 3402 is that published by IFAC in the English language.

English language text of this ISAE 3402 © 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of this ISAE 3402 © 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements,

ISBN: 978-1-60815-052-6

**MEDNARODNI STANDARD POSLOV DAJANJA  
ZAGOTOVIL 3402****POROČILA O ZAGOTOVILIH O  
KONTROLAH V STORITVENI  
ORGANIZACIJI**

(Uporablja se za poročila o zagotovilih revizorjev storitev za obdobja, ki so se končala 15. junija 2011 ali kasneje)

---

**VSEBINA**

---

	Odstavek
<b>Uvod</b>	1–7
Področje tega MSZ-ja	1–6
Datum uveljavitve	7
<b>Cilji</b>	8
<b>Opredelitve pojmov</b>	9
<b>Zahteve</b>	
MSZ 3000	10
Etične zahteve	11
Poslovodstvo in pristojni za upravljanje	12
Sprejem in nadaljevanje posla	13–14
Ocenjevanje primernosti sodil	15–18
Pomembnost	19
Spoznavanje sistema storitvene organizacije	20
Pridobivanje dokazov o opisu	21–22

Poročila o zagotovilih v storitveni organizaciji	MSZ 3402
Pridobivanje dokazov o vzpostavitvi kontrol	23
Pridobivanje dokazov o uspešnosti delovanja kontrol	24–29
Delo notranjega revidiranja	30–37
Pisne predstavitve	38–40
Druge informacije	41–42
Kasnejši dogodki	43–44
Dokumentacija	45–52
Priprava poročila o zagotovitvi revizorja storitve	53–55
Druge obveznosti obveščanja	56
<b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>	
Področje tega MSZ-ja	A1–A2
Opredelitve pojmov	A3–A4
Etične zahteve	A5
Poslovodstvo in pristojni za upravljanje	A6
Sprejem in nadaljevanje posla	A7–A12
Ocenjevanje primernosti sodil	A13–A15
Pomembnost	A16–A18
Spoznavanje sistema storitvene organizacije	A19–A20
Pridobivanje dokazov o opisu	A21–A24
Pridobivanje dokazov o vzpostavitvi kontrol	A25–A27
Pridobivanje dokazov o uspešnosti delovanja kontrol	A28–A36
Delo notranjega revidiranja	A37–A41
Pisne predstavitve	A42–A43
Druge informacije	A44–A45
Dokumentacija	A46
Priprava poročila o zagotovitvi revizorja storitve	A47–A52
Druge obveznosti obveščanja	A53
Dodatek 1: Zgleda izjav storitvene organizacije	
Dodatek 2: Zgleda poročil o zagotovilih revizorja storitve	
Dodatek 3: Zgledi prilagojenih poročil o zagotovilih revizorja storitve	

Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3402 – <i>Poročila o zagotovilih o kontrolah v storitveni organizaciji je treba</i>
---

brati v povezavi s *Predgovorom k Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*, ki določa uporabo in veljavo MSZ-jev.

## Uvod

### Področje tega MSZ-ja

1. Ta mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) obravnava posle dajanja zagotovil, ki jih izvaja praktik,<sup>1</sup> da organizacijam – uporabnicam storitev in njihovim revizorjem zagotovi poročilo o kontrolah v storitveni organizaciji, ki za organizacije – uporabnice storitev opravlja storitev, ki bo verjetno pomembna za notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev, ker je povezana z računovodskim poročanjem. Dopolnjuje MSR 402,<sup>2</sup> saj lahko poročila, pripravljena v skladu s tem MSZ-jem, dajejo ustrezne dokaze, zahtevane po MSR 402 (Glej odstavek A1).
2. *Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil* (Okvir za dajanje zagotovil) navaja, da je posel dajanja zagotovila lahko posel dajanja "sprejemljivega zagotovila" ali posel dajanja "omejenega zagotovila" in da je posel dajanja zagotovila lahko potrditveni posel ali neposredni posel. Ta MSZ obravnava samo potrditvene posle dajanja sprejemljivega zagotovila.<sup>3</sup>
3. Ta MSZ se uporablja samo, če je storitvena organizacija dolžna ali sposobna dati izjavo o primerni zasnovi kontrol. Ta MSZ pa ne obravnava poslov dajanja zagotovil:
  - (a) samo za poročanje, ali so kontrole v storitveni organizaciji delovale, kot je bilo opisano, ali
  - (b) za poročanje o drugih kontrolah v storitveni organizaciji, ki niso povezane s storitvijo, ki bo verjetno pomembna za notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev, ker je povezana z računovodskim poročanjem (na primer,

<sup>1</sup> MSZ 3000 (prenovljen) – *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti*, odstavek 12(r).

<sup>2</sup> MSR 402 – *Revizijske presoje v zvezi z organizacijo, ki uporablja storitve storitvene organizacije*.

<sup>3</sup> Odstavka 13 in 52(k) tega MSZ-ja.

kontrole, ki vplivajo na proizvodnjo ali obvladovanje kakovosti v organizaciji – uporabniki storitev).

Ta MSZ pa daje tudi nekaj navodil za posle, ki se izvajajo po prenovljenem MSZ 3000 (Glej odstavke A2).

4. Poleg izdaje poročila o zagotovitih o kontrolah je lahko revizor storitve zadolžen tudi za pripravo poročil, ki jih ta MSZ ne obravnava, kot so:
  - (a) poročilo o poslih ali saldirh organizacije – uporabnice storitev, ki jih vodi storitvena organizacija, ali
  - (b) poročilo o dogovorjenih postopkih za kontrole v storitveni organizaciji.

*Razmerje do prenovljenega MSZ 3000, drugih strokovnih objav in drugih zahtev*

5. Pri opravljanju poslov dajanja zagotovil o kontrolah v storitveni organizaciji mora revizor storitve ravnati v skladu z MSZ 3000. Ta MSZ dopolnjuje, vendar ne nadomešča prenovljenega MSZ 3000, in razširja način uporabe prenovljenega MSZ 3000 pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila za poročanje o kontrolah v storitveni organizaciji.
6. Ravnanje v skladu s prenovljenim MSZ 3000 med drugim zahteva ravnanje v skladu z deloma A in B *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA) v zvezi s posli dajanja zagotovil ali drugimi strokovnimi zahtevami ali zahtevami, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in so najmanj enako zahtevne.<sup>4</sup> Zahteva tudi, da je partner, zadolžen za posel, član podjetja, ki uporablja MSOK 1<sup>5</sup> ali druge strokovne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in so najmanj enako zahtevne kot MSOK 1.

---

<sup>4</sup> MSZ 3000 (prenovljen), odstavki 3(a), 20 in 34.

<sup>5</sup> MSZ 3000 (prenovljen), odstavki 3(b) in 31(a). Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*.

**Datum uveljavitve**

7. Ta MSZ velja za poročila o zagotovilih revizorjev storitev za obdobja, ki so se končala 15. junija 2011 ali kasneje.

**Cilji**

8. Cilji revizorja storitve so:
- a) pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem, ali:
    - i) opis sistema storitvene organizacije v vseh pomembnih pogledih in na osnovi primernih sodil pošteno prikazuje sistem, kot je bil vzpostavljen in je deloval skozi določeno obdobje (ali na določen datum, kadar gre za poročilo vrste 1);
    - ii) so bile kontrole za cilje kontroliranja, navedene v opisu sistema storitvene organizacije, v vseh pomembnih pogledih in na osnovi primernih sodil ustrezno vzpostavljene skozi določeno obdobje (ali na določen datum, kadar gre za poročilo vrste 1);
    - iii) so kontrole, kadar je to vključeno v področje posla, v vseh pomembnih pogledih in na osnovi primernih sodil učinkovito delovale, tako da so dajale sprejemljivo zagotovilo o tem, da so bili cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, doseženi skozi določeno obdobje;
  - b) poročati o zadevah iz točke (a) v skladu z ugotovitvami revizorja storitve.

**Opredelitve pojmov**

9. Za namene tega MSZ-ja imajo izrazi naslednji pomen:
- a) Izključitvena metoda – metoda obravnavanja storitev podizvajalske organizacije, pri kateri opis sistema storitvene organizacije sicer vključuje tudi vrsto storitev, ki jih zagotovi podizvajalska organizacija, vendar so zadevni cilji kontroliranja podizvajalske organizacije in z njimi povezane kontrole izključeni iz opisa sistema storitvene organizacije in iz področja posla revizorja storitve. Opis sistema storitvene organizacije in področje posla revizorja storitve vključujeta kontrole v storitveni organizaciji za spremljanje uspešnosti

kontrol v podizvajalski organizaciji, kar lahko vključuje tudi oceno poročila o zagotovitvi o kontrolah v podizvajalski organizaciji, ki jo pripravi storitvena organizacija.

- b) Dopolnilne kontrole v organizaciji – uporabniki storitev so kontrole, za katere storitvena organizacija pri načrtovanju svoje storitve predpostavi, da bodo delovale v organizacijah – uporabnicah storitev, in ki so določene v opisu njenega sistema, če so potrebne za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v tem opisu.
- c) Cilj kontroliranja – cilj ali namen določenega vidika kontrol. Cilji kontroliranja se nanašajo na tveganja, ki jih poskušamo zmanjšati s kontrolami.
- d) Kontrole v storitveni organizaciji – kontrole doseganja cilja kontroliranja, ki je obravnavan v poročilu o zagotovitvi revizorja storitve. (Glej odstavek A3.)
- e) Kontrole v podizvajalski organizaciji – kontrole v podizvajalski organizaciji, ki dajejo sprejemljivo zagotovilo o doseganju cilja kontroliranja.
- f) Sodila – primerjalna merila, uporabljena pri ovrednotenju ali merjenju obravnavane zadeve. "Primerna sodila" so sodila, uporabljena za določen posel.
- g) Vključitvena metoda – metoda obravnavanja storitev podizvajalske organizacije, pri kateri opis sistema storitvene organizacije vključuje tudi vrsto storitev, ki jih zagotovi podizvajalska organizacija, zadevni cilji kontroliranja in z njimi povezane kontrole te podizvajalske organizacije pa so vključeni v opis sistema storitvene organizacije in v področje posla revizorja storitve. (Glej odstavek A4.)
- h) Notranje revidiranje – funkcija organizacije, ki izvaja dejavnosti dajanja zagotovil in svetovanja in je zasnovana za ovrednotenje in izboljševanje uspešnosti upravljanja organizacije, upravljanja tveganj in postopke notranjega kontroliranja.
- i) Notranji revizorji – tisti posamezniki, ki opravljajo dejavnosti notranjega revidiranja; notranji revizorji lahko pripadajo oddelku za notranje revidiranje ali enakovredni funkciji.



- j) Poročilo o opisu in vzpostavitvi kontrol v storitveni organizaciji (v tem MSZ-ju navedeno kot poročilo vrste 1) – poročilo, ki obsega:
  - i) opis sistema storitvene organizacije;
  - ii) pisno izjavo storitvene organizacije, da:
    - a. opis v vseh pomembnih pogledih in na osnovi primernih sodil pošteno prikazuje sistem storitvene organizacije, kot je bil vzpostavljen in je deloval na določen datum;
    - b. so bile kontrole, ki so povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu sistema storitvene organizacije, v vseh pomembnih pogledih in na osnovi primernih sodil ustrezno vzpostavljene na določen datum; in
  - iii) poročilo o zagotovitvi revizorja storitve, v katerem je podan sklep o sprejemljivem zagotovitvi o zadevah iz točk (ii) a in b.
- k) Poročilo o opisu, vzpostavitvi in uspešnosti delovanja kontrol v storitveni organizaciji (v tem MSZ-ju navedeno kot poročilo vrste 2) – poročilo, ki obsega:
  - i) opis sistema storitvene organizacije;
  - ii) pisno izjavo storitvene organizacije, da:
    - a. opis v vseh pomembnih pogledih in na osnovi primernih sodil pošteno prikazuje sistem storitvene organizacije, kot je bil vzpostavljen in je deloval skozi določeno obdobje;
    - b. so bile kontrole, ki so povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu sistema storitvene organizacije, v vseh pomembnih pogledih in na osnovi primernih sodil ustrezno vzpostavljene skozi določeno obdobje;
    - c. so kontrole, ki so povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu sistema storitvene organizacije, uspešno delovale skozi določeno obdobje; in
  - iii) poročilo o zagotovitvi revizorja storitve, ki:

- a. podaja sklep o sprejemljivem zagotovitvi o zadevah iz točk (ii) a–c in
  - b. vsebuje opis preizkusov kontrol in njihovih izidov.
- l) Revizor storitve – praktik, ki na zahtevo storitvene organizacije pripravi poročilo o zagotovitvi o kontrolah v storitveni organizaciji.
- m) Storitvena organizacija – neodvisna organizacija (ali odsek neodvisne organizacije), ki opravlja storitve za organizacije – uporabnice storitev, ki so verjetno pomembne za tisti del notranjega kontroliranja v organizacijah – uporabnicah storitev, ki je povezan z računovodskim poročanjem.
- n) Sistem storitvene organizacije (ali sistem) – usmeritve in postopki, ki jih je določila in jih izvaja storitvena organizacija, da lahko za organizacije – uporabnice storitev opravlja storitve, ki so vključene v poročilo o zagotovitvi revizorja storitve. Opis sistema storitvene organizacije sestavljajo: opredelitev vključenih storitev, obdobje, na katero se opis nanaša, ali datum, na katerega se opis nanaša, če gre za poročilo vrste 1; cilji kontroliranja in z njimi povezane kontrole.
- o) Izjava storitvene organizacije – pisna izjava o zadevah iz odstavka 9(k)(ii) (ali odstavka 9(j)(ii), če gre za poročilo vrste 1).
- p) Podizvajalska organizacija – storitvena organizacija, ki jo uporabi druga storitvena organizacija za opravljanje nekaterih storitev, namenjenih organizacijam – uporabnicam storitev, ki bodo verjetno pomembne za tisti del notranjega kontroliranja v organizacijah – uporabnicah storitev, ki je povezan z računovodskim poročanjem.
- q) Preizkus kontrol – postopek, določen za ovrednotenje uspešnosti delovanja kontrol pri doseganju ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije.

- r) Revizor organizacije – uporabnice storitev – revizor, ki revidira računovodske izkaze organizacije – uporabnice storitev in poroča o njih.<sup>6</sup>
- s) Organizacija – uporabnica storitev – organizacija, ki uporablja storitve storitvene organizacije.

## **Zahteve**

### **MSZ 3000 (prenovljen)**

- 10. Revizor storitve ne sme izjaviti, da je ravnal v skladu s tem MSZ-jem, če ni ravnal v skladu z zahtevami tega MSZ-ja in prenovljenega MSZ 3000.

### **Etične zahteve**

- 11. Revizor storitve upošteva dela A in B Kodeksa IESBA, ki se nanašata na posle dajanja zagotovil, ali druge strokovne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in so najmanj enako zahtevne. (Glej odstavek A5.)

### **Poslovodstvo in pristojni za upravljanje**

- 12. Kadar ta MSZ zahteva, da revizor storitve opravi poizvedbe o storitveni organizaciji, zahteva od nje predstavitve, jo obvešča ali z njo kako drugače sodeluje, določi revizor storitve v poslovodstvu storitvene organizacije ali med pristojnimi za njeno upravljanje primerno osebo ali osebe, s katerimi bo sodeloval. Pri tem upošteva, katere osebe so odgovorne za obravnavane zadeve in jih tudi dobro poznajo (Glej odstavek A6.).

### **Sprejem in nadaljevanje posla**

- 13. Pred dogovorom o sprejemu ali nadaljevanju posla revizor storitve:
  - a) ugotovi, ali:
    - i) je sposoben in pristojen za izvedbo posla (Glej odstavek A7.);

---

<sup>6</sup> Če je vključena podizvajalska organizacija, je tudi revizor storitve v storitveni organizaciji, ki uporablja storitve podizvajalske organizacije, revizor organizacije – uporabnice storitev.

- ii) so sodila, ki naj bi jih po pričakovanju praktika uporabila storitvena organizacija za pripravo opisa svojega sistema, primerna in bodo na voljo tudi organizacijam – uporabnicam storitev ter njihovim revizorjem; in
- iii) ne bosta področje posla in opis sistema storitvene organizacije tako omejena, da verjetno ne bosta uporabna za organizacije – uporabnice storitev in njihove revizorje;
- b) pridobi soglasje storitvene organizacije, da ta priznava in razume svojo odgovornost za:
  - i) pripravo opisa svojega sistema in priloženo izjavo storitvene organizacije, kar vključuje tudi popolnost, točnost in metodo predstavitve tega opisa in izjave (Glej odstavek A8.);
  - ii) utemeljeno osnovo za izjavo storitvene organizacije, ki je priložena opisu njenega sistema (Glej odstavek A9.);
  - iii) navedbo sodil, ki jih je uporabila pri pripravi opisa svojega sistema, v izjavi storitvene organizacije;
  - (iv) navedbe v opisu svojega sistema, ki se nanašajo na:
    - a. cilje kontroliranja, in
    - b. kadar so ti cilji določeni z zakonom ali drugim predpisom ali jih je določil kdo drug (na primer skupina uporabnikov ali strokovni organ), navedbo stranke, ki jih je določila;
  - v) prepoznavanje tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu svojega sistema, ter vzpostavitev in delovanje kontrol, ki dajejo sprejemljivo zagotovilo, da ta tveganja ne bodo preprečila doseganja ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema, in bodo torej navedeni cilji kontroliranja doseženi (Glej odstavek A10.); in
  - vi) zagotavljanje, da bo imel revizor storitve:
    - a. dostop do vseh informacij, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve, vključno z dogovori o storitvah, za katere se storitvena

organizacija zaveda, da so pomembne za opis sistema storitvene organizacije in za priloženo izjavo storitvene organizacije;

- b. dodatne informacije, ki jih revizor storitve utegne zahtevati od storitvene organizacije zaradi posla dajanja zagotovila; in
- c. neomejen dostop do oseb v storitveni organizaciji, od katerih mora revizor storitve po svoji presoji pridobiti dokaze.

#### *Sprejem spremembe v pogojih posla*

- 14. Če storitvena organizacija zahteva spremembo področja posla pred zaključkom posla, se revizor storitve prepriča, da je utemeljitev za tako spremembo sprejemljiva (Glej odstavka A11 in A12.).

#### **Ugotavljanje primernosti sodil**

- 15. Revizor storitve ugotovi, ali je storitvena organizacija uporabila primerna sodila pri pripravi opisa svojega sistema, pri ovrednotenju ustrezno vzpostavljenih kontrol in pri ovrednotenju uspešnega delovanja kontrol, kadar gre za poročilo vrste 2.
- 16. Pri ugotavljanju primernosti sodil za ovrednotenje opisa sistema storitvene organizacije revizor storitve ugotovi, ali sodila obsegajo najmanj naslednje:
  - a) ali je v opisu prikazano, kako je bil sistem storitvene organizacije vzpostavljen in kako je deloval, kar po potrebi vključuje:
    - i) vrste opravljenih storitev, vključno z vrstami obdelanih poslov, kjer je to primerno;
    - ii) postopke v sistemu informacijske tehnologije in v ročnih sistemih, preko katerih se opravljajo storitve, kar ustrezno vključuje tudi postopke, s katerimi so posli zaznani, evidentirani, obdelani, po potrebi popravljeni in preneseni v poročila in druge informacije, pripravljene za organizacije – uporabnice storitev;
    - iii) s posli povezane evidence in podporne informacije, kar po potrebi vključuje računovodske evidence, podporne informacije in posebne konte, ki se uporabljajo za

- zaznavanje, evidentiranje in obdelavo poslov ter poročanje o njih; vključuje tudi popravljanje nepravilnih informacij in način prenosa informacij v poročila in druge informacije, pripravljene za organizacije – uporabnice storitev;
- iv) opis, kako sistem storitvene organizacije poleg poslov obravnava druge bistvene dogodke in pogoje;
  - v) proces, uporabljen za pripravo poročil in drugih informacij za organizacije – uporabnice storitev;
  - vi) določene cilje kontroliranja in kontrole, vzpostavljene za doseganje teh ciljev;
  - vii) dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev, predvidene pri vzpostavitvi kontrol; in
  - viii) druge vidike okolja kontroliranja storitvene organizacije, proces ocenjevanja tveganj, informacijski sistem (vključno s poslovnimi procesi, ki so z njim povezani) ter obveščanje, dejavnosti kontroliranja in spremljevalne kontrole, ki so pomembni za opravljene storitve;
- (b) pri poročilu vrste 2 navedbo, ali so v opis vključene ustrezne podrobnosti glede sprememb v sistemu storitvene organizacije v obdobju, na katero se opis nanaša;
  - (c) navedbo, ali so v opisu opuščene ali izkrivljene informacije, pomembne za opisani sistem storitvene organizacije, pri čemer storitvena organizacija potrdi, da je opis pripravljen za običajne potrebe širokega kroga organizacij – uporabnic storitev in njihove revizorje ter zato morda ne vključuje vsakega vidika sistema storitvene organizacije, ki je po presoji posamezne organizacije – uporabnice storitev in njenega revizorja morda pomemben v njenem okolju.
17. Pri ugotavljanju primernosti sodil za ovrednotenje vzpostavitve kontrol revizor storitve ugotovi, ali sodila obsegajo najmanj naslednje:
- a) storitvena organizacija je prepoznala tveganja, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu njenega sistema, in

- b) kontrole, opredeljene v opisu bi, če bi delovale, kot je opisano, dajale sprejemljivo zagotovilo, da ta tveganja ne preprečujejo doseganja navedenih ciljev kontroliranja.
18. Pri ugotavljanju primernosti sodil za ovrednotenje uspešnosti delovanja kontrol za sprejemljivo zagotovilo, da bodo cilji kontroliranja, navedeni v opisu, tudi doseženi, mora revizor storitve ugotoviti, ali sodila obsegajo vsaj zagotovilo, da so vzpostavljene kontrole skozi določeno obdobje tudi dosledno delovale. To vključuje tudi zagotovilo, da imajo posamezniki, ki so uporabljali ročne kontrole, ustrezno strokovno znanje in pooblastila (Glej odstavke A13–A15.).

**Pomembnost**

19. Pri načrtovanju in opravljanju posla revizor storitve upošteva pomembnost glede na pošteno predstavitev opisa, ustreznost vzpostavitve kontrol, in če gre za poročilo vrste 2, uspešnost delovanja kontrol. (Glej odstavke A16–A18.)

**Spoznavanje sistema storitvene organizacije**

20. Revizor storitve spozna sistem storitvene organizacije skupaj s kontrolami, ki so vključene v področje posla. (Glej odstavka A19 in A20.)

**Pridobivanje dokazov o opisu**

21. Revizor storitve pridobi in prebere opis sistema storitvene organizacije ter oceni, ali so pošteno predstavljeni vsi vidiki opisa, ki so vključeni v področje posla, med drugim tudi, ali so (Glej odstavka A21 in A22.):
- a) cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, v danih okoliščinah sprejemljivi (Glej odstavke A23.);
  - b) delovale kontrole, opredeljene v opisu;
  - c) ustrezno opisane morebitne dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev; in
  - d) ustrezno opisane morebitne storitve podizvajalske organizacije in je navedeno tudi, ali se v zvezi z njimi uporablja vključitvena ali izključitvena metoda.
22. Revizor storitve s pomočjo drugih postopkov v kombinaciji s poizvedovanji ugotovi, ali sistem storitvene organizacije deluje. Taki

drugi postopki vključujejo opazovanje in pregledovanje evidenc in druge dokumentacije ter načina delovanja sistema storitvene organizacije in uporabe kontrol. (Glej odstavke A24.)

### **Pridobivanje dokazov o vzpostavitvi kontrol**

23. Revizor storitve ugotovi, katere kontrole v storitveni organizaciji so potrebne za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije, in oceni, ali so bile te kontrole ustrezno vzpostavljene. Tako ugotavljanje vključuje (Glej odstavke A25–A27.):
- (a) prepoznavanje tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije; in
  - (b) ovrednotenje povezave kontrol, opredeljenih v opisu sistema storitvene organizacije, s temi tveganji.

### **Pridobivanje dokazov o uspešnosti delovanja kontrol**

24. Kadar revizor storitve pripravi poročilo vrste 2, preizkusi kontrole, ki jih je opredelil kot potrebne za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije, ter oceni njihovo uspešnost delovanja skozi vse obdobje. V prejšnjih poslih pridobljeni dokazi o zadovoljivem delovanju kontrol v prejšnjih obdobjih niso osnova za zmanjšanje preizkušanja, čeprav so dopolnjeni z dokazi, pridobljenimi v obravnavanem obdobju. (Glej odstavke A28–A32.)
25. Pri načrtovanju in opravljanju preizkusov kontrol revizor storitve:
- a) opravi še druge postopke v kombinaciji s poizvedovanjem, da pridobi dokaze o tem,
    - i) kako je bila kontrola uporabljena,
    - ii) kako dosledno se je kontrola uporabljala, in
    - iii) kdo je uporabljal kontrolo ali na kakšen način je bila kontrola uporabljena;
  - b) ugotovi, ali so kontrole, ki jih je treba preizkusiti, odvisne od drugih kontrol (posredne kontrole), in če so, ali je treba pridobiti dokaze za uspešnost delovanja teh posrednih kontrol (Glej odstavka A33 in A34.); ter
  - c) določi načine izbiranja postavk za preizkušanje, ki uspešno izpolnjujejo cilje postopka. (Glej odstavka A35 in A36.)



26. Pri določanju obsega preizkusov kontrol revizor storitve upošteva zadeve, kot so značilnosti populacije za preizkušanje, kar vključuje naravo kontrol, pogostnost njihove uporabe (na primer mesečno, dnevno, večkrat na dan) in pričakovano stopnjo odstopanja.

*Vzorčenje*

27. Kadar se revizor storitve odloči za vzorčenje (Glej odstavka A35 in A36.):
- a) pri oblikovanju vzorca upošteva namen postopka in značilnosti populacije, iz katere bo vzorec izhajal;
  - b) določi vzorec, ki je dovolj velik, da se tveganje pri vzorčenju zniža na ustrezno nizko raven;
  - c) izbere postavke za vzorec, tako da ima vsaka enota vzorčenja v populaciji možnost biti izbrana;
  - d) opravi postopek za nadomestno postavko, če načrtovani postopek za neko izbrano postavko ni primeren; in
  - e) če za izbrano postavko ne more uporabiti načrtovanih postopkov ali ustreznih nadomestnih postopkov, obravnava tako postavko kot odstopanje.

*Narava odstopanj in vzrok zanje*

28. Revizor storitve preišče naravo vseh ugotovljenih odstopanj in vzrok zanje ter ugotovi, ali:
- a) so ugotovljena odstopanja v okviru pričakovane stopnje odstopanja in so sprejemljiva; zato daje opravljeno preizkušanje ustrezno osnovo za sklepanje, da kontroliranje uspešno deluje skozi določeno obdobje;
  - b) je za sklep o uspešnem delovanju kontrol za določen cilj kontroliranja skozi določeno obdobje potrebno dodatno preizkušanje kontroliranja ali drugih kontrol (Glej odstavek A25.);
  - c) zagotavlja opravljeno preizkušanje ustrezno osnovo za sklepanje, da kontroliranje ni delovalo uspešno skozi določeno obdobje.
29. V izredno redkih okoliščinah, kadar revizor storitve presodi, da je odstopanje, ki ga je odkril v vzorcu, izjema, in na podlagi nobenih drugih kontrol ne more sklepati, da ustrezní cilj kontroliranja skozi določeno obdobje deluje uspešno, se revizor storitve z visoko

stopnjo gotovosti prepriča, da tako odstopanje za populacijo ni reprezentativno. Revizor storitve doseže tako stopnjo gotovosti z opravljanjem dodatnih postopkov za pridobivanje zadostnih in ustreznih dokazov, da to odstopanje ne vpliva na preostalo populacijo.

### **Delo notranjega revidiranja<sup>7</sup>**

#### *Spoznavanje notranjega revidiranja*

30. Če ima storitvena organizacija vzpostavljeno notranje revidiranje, mora revizor storitve spoznati naravo nalog notranjega revidiranja in dejavnosti, ki jih notranje revidiranje opravlja, da ugotovi, ali je notranje revidiranje lahko pomembno za posel. (Glej odstavek A37.)

#### *Ugotavljanje, ali in v kolikšnem obsegu uporabiti delo notranjih revizorjev*

31. Revizor storitve ugotovi:
- a) ali delo notranjih revizorjev ustreza namenom posla, in
  - b) če ustreza, kakšen je načrtovani učinek dela notranjih revizorjev na naravo, čas ali obseg postopkov revizorja storitve.
32. Pri ugotavljanju, ali bo delo notranjih revizorjev lahko ustrezno za namene posla, revizor storitve ovrednoti:
- a) nepristranskost notranjega revidiranja,
  - b) strokovno usposobljenost notranjih revizorjev,
  - c) ali se delo notranjih revizorjev domnevno izvaja z ustrezno poklicno skrbnostjo, in
  - d) ali je verjetno, da bo medsebojno obveščanje med notranjimi revizorji in revizorjem storitve uspešno.
33. Pri določanju načrtovanega učinka dela notranjih revizorjev na vrsto, čas ali obseg postopkov revizorja storitve revizor storitve upošteva (Glej odstavek A38.):

---

<sup>7</sup> Ta MSZ ne obravnava primerov, ko posamezni notranji revizorji neposredno pomagajo revizorju storitve pri izvajanju revizijskih postopkov.

- a) vrsto in področje določenega dela, ki so ga ali ki naj bi ga opravili notranji revizorji,
- b) bistvenost tega dela za sklepe revizorja storitve in
- c) stopnjo subjektivnosti pri vrednotenju dokazov, zbranih v podporo tem sklepom.

*Uporaba dela notranjega revidiranja*

- 34. Da lahko uporabi določeno delo notranjih revizorjev, revizor storitve to delo ovrednoti in v zvezi z njim opravi določene postopke, da ugotovi njegovo ustreznost za namene revizorja storitve. (Glej odstavek A39.)
- 35. Da ugotovi ustreznost določenega dela, ki ga opravijo notranji revizorji za namene revizorja storitve, revizor storitve oceni, ali:
  - a) so delo opravili notranji revizorji z ustrezno strokovno usposobljenostjo in znanjem;
  - b) je bilo delo ustrezno nadzorovano, pregledano in dokumentirano;
  - c) so bili pridobljeni ustrezni dokazi, ki omogočajo notranjim revizorjem, da pripravijo utemeljene sklepe;
  - d) so sprejeti sklepi v danih okoliščinah primerni in so vsa poročila, ki so jih pripravili notranji revizorji, skladna z izidi opravljenega dela;
  - e) so pravilno razrešena za posel pomembna razhajanja ali neobičajne zadeve, ki so jih razkrili notranji revizorji.

*Učinek na poročilo o zagotovilu revizorja storitve*

- 36. Če je bilo uporabljeno delo notranjega revidiranja, se revizor storitve na to delo ne sme sklicevati v delu poročila o zagotovilu revizorja storitve, ki vsebuje mnenje revizorja storitve. (Glej odstavek A40.)
- 37. Če pa je pripravljeno poročilo vrste 2 in je bilo pri preizkušanju kontrol uporabljeno delo notranjega revidiranja, mora tisti del poročila o zagotovilu revizorja storitve, ki opisuje preizkuse kontrol, ki jih je opravil revizor storitve, in njihove izide, vsebovati opis dela notranjega revizorja in postopke revizorja storitve v zvezi s tem delom. (Glej odstavek A41.)

**Pisne predstavitve**

38. Revizor storitve od storitvene organizacije zahteva pisne predstavitve (Glej odstavek A42.):
- a) da ponovno potrjuje izjavo, ki je priložena opisu sistema,
  - b) da je revizorju storitve dala vse ustrezne informacije in mu zagotovila dogovorjeni dostop<sup>8</sup>, in
  - c) da je revizorju storitve razkrila vse, kar ve v zvezi:
    - i) z ravnanjem, ki ni v skladu z zakonom in drugim predpisom, prevaro ali nepopravljenimi odstopanji, ki jih je mogoče pripisati storitveni organizaciji in lahko vplivajo na eno ali več organizacij – uporabnic storitev,
    - ii) s pomanjkljivostmi pri vzpostavitvi kontrol,
    - iii) s primeri, ko kontrole niso delovale, kot je opisano, in
    - iv) z vsemi dogodki, ki so se zgodili po poteku obdobja, na katero se nanaša opis sistema storitvene organizacije, do datuma poročila o zagotovitvi revizorja storitve, in ki bi lahko bistveno vplivali na poročilo o zagotovitvi revizorja storitve.
39. Pisne predstavitve imajo obliko predstavitenega pisma, naslovljenega na revizorja storitve. Datum pisnih predstavitev naj bo čim bližje datumu poročila o zagotovitvi revizorja storitve, vendar ne kasnejši.
40. Če storitvena organizacija po obravnavi zadeve z revizorjem storitve ne zagotovi ene ali več pisnih predstavitev, zahtevanih v skladu z odstavkoma 38(a) in (b) tega MSZ-ja, revizor storitve mnenje zavrne. (Glej odstavek A43.)

**Druge informacije**

41. Revizor storitve prebere tudi morebitne druge informacije, vključene v dokument, ki vsebuje opis sistema storitvene organizacije in poročilo o zagotovitvi revizorja storitve, da ugotovi morebitne pomembne neskladnosti s tem opisom. Med branjem drugih

---

<sup>8</sup> Odstavek 13(b)(vi) tega MSZ.

informacij z namenom ugotavljanja pomembnih neskladnosti lahko revizor storitve opazi očitno napačno navedbo dejstev v teh drugih informacijah.

42. Če revizor storitve v teh drugih informacijah ugotovi pomembno neskladnost ali opazi očitno napačno navedbo dejstev, se o zadevi pogovori s storitveno organizacijo. Če revizor storitve v drugih informacijah ugotovi pomembno neskladnost ali napačno navedbo dejstev, ki je storitvena organizacija noče popraviti, je revizor storitve dolžan ustrezno ukrepati. (Glej odstavka A44 in A45.)

#### **Kasnejši dogodki**

43. Revizor storitve poizveduje, ali storitvena organizacija ve za katere koli dogodke, ki so se zgodili po poteku obdobja, na katero se nanaša opis sistema storitvene organizacije, vse do datuma poročila o zagotovitvi revizorja storitve, zaradi katere bi revizor storitve lahko spremenil poročilo o zagotovitvi. Če revizor storitve za tak dogodek ve in storitvena organizacija informacije o tem dogodku ni razkrila, ga mora revizor storitve razkriti v poročilu o zagotovitvi.
44. Revizorju storitve pa ni treba opraviti nobenih postopkov v zvezi z opisom sistema storitvene organizacije ali ustreznostjo vzpostavitve ali uspešnosti delovanja kontrol po datumu poročila o zagotovitvi revizorja storitve.

#### **Dokumentacija**

45. Revizor storitve pravočasno pripravi dokumentacijo posla, v kateri je zapis podlage za poročilo o zagotovitvi, ki je zadosten in ustrezen, da lahko izkušen revizor storitve, ki ni imel prej nobenih stikov s poslom, razume:
- a) vrsto, čas in obseg postopkov, opravljenih v skladu s tem MSZ-jem ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami,
  - b) izide opravljenih postopkov in pridobljene dokaze ter
  - c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med poslom, in sklepe, sprejete v zvezi z njimi, ter bistvene strokovne presoje pri oblikovanju teh sklepov.
46. Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega opravljenih postopkov revizor storitve zabeleži:

- a) prepoznavne značilnosti določenih postavk ali zadev, ki so predmet preizkušanja;
  - b) kdo je opravil delo in datum dokončanja tega dela,
  - c) kdo je pregledal opravljeno delo ter datum in obseg takega pregleda.
47. Če uporabi revizor storitve določeno delo notranjih revizorjev, dokumentira sprejete sklepe glede ovrednotenja ustreznosti dela notranjih revizorjev in postopke, ki jih je revizor storitve opravil v zvezi s tem delom.
48. Revizor storitve dokumentira svoje razgovore o bistvenih zadevah s storitveno organizacijo in drugimi, vključno z vrsto obravnavanih bistvenih zadev ter kdaj in s kom se je o tem pogovarjal.
49. Če je revizor storitve pridobil informacijo, ki ni skladna s končnim sklepom revizorja storitve o bistveni zadevi, dokumentira, kako je tako neskladnost obravnaval.
50. Revizor storitve zbere dokumentacijo v spisu posla in po datumu poročila o zagotovitvi revizorja storitve pravočasno zaključi administrativni postopek sestavljanja končnega spisa posla.<sup>9</sup>
51. Ko je sestavljanje končnega spisa posla zaključeno, revizor storitve ne sme izbrisati ali zavreči nobene dokumentacije, dokler ne poteče obdobje njenega hranjenja. (Glej odstavek A46.)
52. Če revizor storitve po zaključenem sestavljanju končnega spisa posla ugotovi, da bi bilo treba prilagoditi obstoječo dokumentacijo posla ali dodati novo dokumentacijo, te spremembe ali dodatki pa ne vplivajo na njegovo poročilo, revizor storitve ne glede na vrsto sprememb ali dodatkov dokumentira:
- a) posebne razloge zanje ter
  - b) kdaj in kdo jih je pripravil in pregledal.

---

<sup>9</sup> Odstavka A54–A55 v MSOK 1 dajeta nadaljnja navodila.

**Priprava poročila o zagotovilu revizorja storitve***Vsebina poročila o zagotovilu revizorja storitve*

53. Poročilo o zagotovilu revizorja storitve mora vsebovati najmanj naslednje osnovne sestavine (Glej odstavke A47.):
- a) naslov, ki jasno nakazuje, da gre za poročilo o zagotovilu neodvisnega revizorja storitve,
  - b) naslovnika,
  - c) opredelitev:
    - i) opisa sistema storitvene organizacije in njeno izjavo, kar vključuje zadeve, opisane v odstavku 9(k)(ii) za poročilo vrste 2 ali odstavku 9(j)(ii) za poročilo vrste 1;
    - ii) tiste morebitne dele opisa sistema storitvene organizacije, ki niso vključeni v mnenje revizorja storitve;
    - iii) če se opis nanaša na potrebne dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev, izjavo, da revizor storitve ni ovrednotil primernosti vzpostavitve ali uspešnosti delovanja dopolnilnih kontrol organizacije – uporabnice storitev in da je cilje kontroliranja, navedene v opisu sistema storitvene organizacije, mogoče doseči le, če so poleg kontrol v storitveni organizaciji dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev ustrezno vzpostavljene ali uspešno delujejo;
    - iv) če opravlja storitve podizvajalska organizacija, vrsto dejavnosti, ki jih opravlja podizvajalska organizacija in kot so opisane v opisu sistema storitvene organizacije, in ali je bila v zvezi z njimi uporabljena vključitvena ali izključitvena metoda; kadar je uporabljena izključitvena metoda, izjavo, da opis sistema storitvene organizacije izključuje cilje kontroliranja in z njimi povezane kontrole v ustreznih podizvajalskih organizacijah in da postopki revizorja storitve ne zajemajo tudi kontrol v podizvajalski organizaciji; kadar pa je uporabljena vključitvena metoda, izjavo, da opis sistema storitvene organizacije vključuje cilje kontroliranja in z njimi povezane kontrole v podizvajalski organizaciji in da se

- postopki revizorja storitve nanašajo tudi na kontrole v podizvajalski organizaciji;
- d) opredelitev uporabljenih sodil in stranko, ki določi cilje kontroliranja;
  - e) izjavo, da sta poročilo in opis preizkusov kontrol (pri poročilu vrste 2) namenjena samo organizacijam – uporabnicam storitev in njihovim revizorjem, ki dovolj dobro poznajo stanje, da ju lahko skupaj z drugimi informacijami, vključno s tistimi o kontrolah, ki jih izvajajo organizacije – uporabnice storitev same, upoštevajo pri ocenjevanju tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih organizacije – uporabnice storitev; (Glej odstavek A48.)
  - f) izjavo, da je storitvena organizacija odgovorna za:
    - i) pripravo opisa svojega sistema in priloženo izjavo, vključno s popolnostjo, točnostjo in metodo predstavitve tega opisa in te izjave;
    - ii) zagotavljanje storitev iz opisa sistema storitvene organizacije;
    - iii) določanje ciljev kontroliranja (kadar ti niso opredeljeni z zakonom ali drugim predpisom, ali jih ne določi kdo drug, na primer skupina uporabnikov ali strokovni organ);
    - iv) vzpostavljanje in delovanje kontrol za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije;
  - g) izjavo, da je naloga revizorja storitve, da na osnovi svojih postopkov oblikuje mnenje o opisu storitvene organizacije, o vzpostavitvi kontrol, povezanih s cilji kontroliranja, navedenimi v tem opisu, in pri poročilu vrste 2 o uspešnosti delovanja teh kontrol;
  - h) izjavo, da podjetje, katerega član je praktik, uporablja MSOK 1 ali druge strokovne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in so najmanj enako zahtevne kot MSOK 1. Če praktik ni računovodski strokovnjak, je treba v izjavi opredeliti strokovne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in so najmanj enako zahtevne kot MSOK 1;



- i) izjavo, da praktik izpolnjuje zahteve glede neodvisnosti in druge etične zahteve Kodeks IESBA ali druge strokovne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in so najmanj enako zahtevne, kot sta dela A in B Kodeksa IESBA v zvezi s posli dajanja zagotovil. Če praktik ni računovodski strokovnjak, je treba v izjavi opredeliti strokovne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in so najmanj enako zahtevne, kot sta dela A in B Kodeksa IESBA v zvezi s posli dajanja zagotovil;
- j) izjavo, da je bil posel opravljen v skladu z MSZ 3402 – *Poročila o danih zagotovilih o kontrolah v storitveni organizaciji*, ki zahteva, da revizor storitve načrtuje in izvaja postopke za pridobitev sprejemljivega zagotovila o tem, ali je opis sistema storitvene organizacije v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljen in so kontrole primerno zasnovane, in kadar gre za poročilo vrste 2, tudi uspešno delujejo;
- k) povzetek postopkov revizorja storitve za pridobitev sprejemljivega zagotovila in izjavo revizorja storitve, da verjame, da so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za mnenje revizorja storitve, in v primeru poročila vrste 1, izjavo, da revizor storitve ni opravil nobenih postopkov v zvezi z uspešnostjo delovanja kontrol, in zato o tem ne izraža nobenega mnenja;
- l) izjavo o omejitvah kontrol in v primeru poročila vrste 2 o tveganju projiciranja kakršnih koli ocen uspešnosti delovanja kontrol na prihodnja obdobja;
- m) mnenje revizorja storitve, izraženo v pozitivni obliki, o tem, ali:
  - i) če je izdano poročilo vrste 2:
    - a. opis v vseh pomembnih pogledih na osnovi primernih sodil pošteno predstavlja sistem storitvene organizacije, ki je bil vzpostavljen in je deloval skozi določeno obdobje;
    - b. so bile kontrole za cilje kontroliranja, navedene v opisu sistema storitvene organizacije, v vseh pomembnih pogledih na osnovi primernih sodil

- skozi določeno obdobje primerno vzpostavljene;  
in
- c. so preizkušene kontrole, to je tiste, ki so potrebne za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da so bili doseženi cilji kontroliranja, navedeni v opisu, v vseh pomembnih pogledih na osnovi primernih sodil uspešno delovale skozi določeno obdobje;
- ii) če je izdano poročilo vrste 1:
- a. opis v vseh pomembnih pogledih na osnovi primernih sodil pošteno predstavlja sistem storitvene organizacije, ki je bil vzpostavljen in je deloval na določen datum; in
  - b. so bile kontrole v povezavi s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu sistema storitvene organizacije na določen datum v vseh pomembnih pogledih na osnovi primernih sodil ustrezno vzpostavljene;
- n) datum poročila o zagotovitvi revizorja storitve, ki ne sme biti starejši od datuma, ko je revizor storitve pridobil dokaze, ki so podlaga za mnenje revizorja storitve;
- o) ime revizorja storitve ter kraj v državi, v kateri posluje revizor storitve.
54. V primeru poročila vrste 2 vključuje poročilo o zagotovitvi revizorja storitve poseben del, ki sledi mnenju, ali prilogo z opisom preizkusov kontrol, ki so bili opravljeni, in njihovih izidov. Pri opisovanju preizkusov kontrol revizor storitve jasno navede, katere kontrole so bile preizkušene, ali predstavljajo preizkušene postavke vse postavke v populaciji ali le izbor postavk, in dovolj podrobno nakaže vrsto preizkusov, da lahko revizorji organizacije – uporabnice storitev določijo učinek takih preizkusov na njihove ocene tveganj. Če so bila ugotovljena odstopanja, navede revizor storitve tudi obseg opravljenega preizkušanja, na osnovi katerega so bila ugotovljena odstopanja (vključno z velikostjo vzorca, če je bilo uporabljeno vzorčenje), ter število in vrsto ugotovljenih odstopanj. Revizor storitve poroča o odstopanjih, tudi če je na osnovi opravljenih preizkusov ugotovil, da je bil zadevni cilj kontroliranja dosežen. (Glej odstavka A18 in A49.)

*Prilagojena mnenja*

55. Če revizor storitve sklene, da (Glej odstavke A50–A52.):

- a) opis storitvene organizacije v vseh pomembnih pogledih ne predstavlja pošteno sistema, kot je bil vzpostavljen in je deloval;
- b) kontrole, povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu, niso bile v vseh pomembnih pogledih ustrezno vzpostavljene;
- c) v primeru poročila vrste 2 preizkušene kontrole, ki so potrebne za sprejemljivo zagotovilo, da so bili doseženi cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, v vseh pomembnih pogledih niso uspešno delovale ali
- d) revizor storitve ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov,

je mnenje revizorja storitve prilagojeno, poročilo o zagotovilu revizorja storitve pa vsebuje del z jasnim opisom vseh razlogov za prilagoditev.

**Druge obveznosti obveščanja**

56. Če revizor storitve izve za ravnanje, ki ni v skladu z zakonom in drugim predpisom, prevaro, ali nepopravljene napake, ki jih je mogoče pripisati storitveni organizaciji in niso očitno neznatne ter lahko prizadenejo eno ali več organizacij – uporabnic storitev, revizor storitve ugotovi, ali so bile o zadevi ustrezno obveščene prizadete organizacije – uporabnice storitev. Če jih storitvena organizacija o zadevi ni obvestila in tega tudi ni pripravljena storiti, revizor storitve ustrezno ukrepa. (Glej odstavke A53.)

\*\*\*

**Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo****Področje tega MSZ-ja** (Glej odstavka 1, 3.)

A1. Notranje kontroliranje je proces, vzpostavljen za pridobitev sprejemljivega zagotovila o uresničevanju ciljev, povezanih z zanesljivostjo računovodskega poročanja, uspešnostjo in učinkovitostjo delovanja in usklajenostjo z ustreznimi zakonom in drugim predpisom. Kontrole, povezane z

delovanjem storitvene organizacije v skladu s cilji, utegnejo biti pomembne za notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev, če so povezane z računovodskim poročanjem. Take kontrole se lahko nanašajo na uradne trditve o predstavitvi in razkritju v zvezi s saldi na kontih, vrstami poslov ali razkritji, ali pa se nanašajo na dokaze, ki jih revizor organizacije – uporabnice storitev ovrednoti ali uporabi pri izvajanju revizijskih postopkov. Kontrole storitvene organizacije za obdelavo izplačila plač, ki se nanašajo na pravočasno nakazovanje obračunanih dajatev državnim organom, so na primer za organizacijo – uporabnico storitev lahko pomembne, ker prepozno nakazilo lahko povzroči obresti in kazni, ki pomenijo finančno obveznost za organizacijo – uporabnico storitev. Podobno so kontrole storitvene organizacije glede sprejemljivosti naložbenih poslov z vidika predpisov lahko pomembne za predstavitev in razkritje poslov ter saldov na kontih organizacije – uporabnice storitev v njenih računovodskih izkazih. Ugotavljanje, ali utegnejo biti kontrole v storitveni organizaciji, povezane z delovanjem in skladnostjo s predpisi, pomembne za notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev, kolikor se nanašajo na računovodsko poročanje, je stvar strokovne presoje, pri čemer je treba upoštevati cilje kontroliranja, ki jih je postavila storitvena organizacija, in primernost sodil.

- A2. Lahko se zgodi, da storitvena organizacija ne more izjaviti, da je sistem ustrezno vzpostavljen, kadar na primer storitvena organizacija uporablja sistem, ki ga je vzpostavila organizacija – uporabnica storitev ali je določen v pogodbi med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo. Zaradi neločljive povezanosti med ustrezno vzpostavitvijo kontrol in uspešnostjo njihovega delovanja bo manjkajoča izjava o ustreznosti vzpostavitve kontrol verjetno preprečila revizorju storitve, da bi sprejel sklep o tem, da zagotavljajo kontrole sprejemljivo zagotovilo za doseganje kontrolnih ciljev, in da bi oblikoval mnenje o uspešnosti delovanja kontrol. Zato se lahko praktik odloči za drugo možnost in sprejme posel opravljanja dogovorjenih postopkov za izvedbo preizkusov kontrol ali posel dajanja zagotovila po MSZ 3000, da lahko na podlagi preizkusov kontrol sklene, ali so kontrole delovale, kot je opisano.

**Opredelitve pojmov** (Glej odstavka 9(d), 9(g).)

- A3. Opredelitev pojma “kontrola v storitveni organizaciji” vključuje vidike informacijskih sistemov organizacije – uporabnice storitev, ki jih vzdržuje storitvena organizacija, vključuje pa lahko tudi vidike ene ali več drugih sestavin notranjega kontroliranja v storitveni organizaciji. Tako na primer lahko vključuje vidike okolja kontroliranja, spremljanja in kontrolnega delovanja storitvene organizacije, če so ti povezani z opravljanjem storitve. Ne vključuje pa kontrol v storitveni organizaciji, ki niso povezane z doseganjem ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije, kot so na primer kontrole, povezane s pripravo lastnih računovodskih izkazov storitvene organizacije.
- A4. Kadar je uporabljena vključitvena metoda, veljajo zahteve tega MSZ-ja tudi za storitve, ki jih zagotavlja podizvajalska organizacija, vključno s pridobitvijo soglasja v zvezi z zadevami iz odstavkov 13(b)(i)–(vi) v delu, ki velja bolj za podizvajalsko kot za storitveno organizacijo. Izvajanje postopkov v podizvajalski organizaciji zahteva usklajevanje in medsebojno obveščanje med storitveno organizacijo, podizvajalsko organizacijo in revizorjem storitve. Vključitvena metoda je na splošno izvedljiva le, če sta storitvena organizacija in podizvajalska organizacija med seboj povezani ali če je uporaba te metode določena v pogodbi med storitveno in podizvajalsko organizacijo.

**Etične zahteve** (Glej odstavek 11.)

- A5. Za revizorja storitve veljajo ustrezne zahteve glede neodvisnosti, ki praviloma obsegajo dela A in B Kodeksa IESBA skupaj z nacionalnimi zahtevami, ki so strožje. Pri izvajanju posla v skladu s tem MSZ-jem Kodeks IESBA ne zahteva, da mora biti revizor storitve neodvisen od vsake organizacije – uporabnice storitev.

**Poslovodstvo in pristojni za upravljanje** (Glej odstavek 12.)

- A6. Poslovodstvo in organi upravljanja se v različnih državah in organizacijah med seboj razlikujejo, na kar vplivajo kulture razlike in razlike v pravni ureditvi držav ter posebnosti glede velikosti in lastništva organizacij. Taka raznovrstnost pa pomeni, da je nemogoče, da bi ta MSZ za vse posle lahko določil osebo ali osebe, s katerimi mora revizor storitve sodelovati v zvezi z določenimi zadevami. Storitvena organizacija je na primer lahko le del neke druge organizacije in ni samostojna pravna oseba. V takih primerih

je določitev ustreznega poslovnega osebja ali pristojnih za upravljanje, od katerih revizor lahko zahteva pisne predstavitve, prepuščena revizorjevi strokovni presoji.

### **Sprejem in nadaljevanje posla**

*Sposobnosti in pristojnost za izvedbo posla* (Glej odstavek 13(a)(i).)

A7. Ustrezne sposobnosti in pristojnost za izvedbo posla vključujejo zadeve, kot so:

- poznavanje zadevne panoge;
- razumevanje informacijske tehnologije in sistemov;
- izkušnje pri ovrednotenju tveganj, če so povezane z ustrezno vzpostavitev kontrol, in
- izkušnje pri načrtovanju in izvajanju preizkusov kontrol in pri ovrednotenju izidov.

*Izjava storitvene organizacije* (Glej odstavek 13(b)(i).)

A8. Zavrnitev storitvene organizacije, da pripravi pisno izjavo, potem ko je z revizorjem storitve že dogovorjeno, da sprejme ali nadaljuje posel, pomeni omejitev področja, ki povzroči, da revizor storitve odstopi od posla. Če zakon ali drug predpis revizorju storitve ne dovoljuje, da bi odstopil od posla, revizor storitve zavrne mnenje.

*Utemeljena osnova za izjavo storitvene organizacije* (Glej odstavek 13(b)(ii).)

A9. Pri poročilu vrste 2 vključuje izjava storitvene organizacije navedbo, da so kontrole, povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu sistema storitvene organizacije, uspešno delovale skozi določeno obdobje. Ta izjava lahko temelji na dejavnostih spremljanja v storitveni organizaciji. Spremljanje kontrol je proces za ocenjevanje uspešnosti delovanja kontrol v določenem času. Proces vključuje sprotno ocenjevanje uspešnosti kontrol, ugotavljanje pomanjkljivosti in poročanje o njih ustreznim posameznikom v storitveni organizaciji ter potrebno ukrepanje za njihovo odpravo. Storitvena organizacija spremlja kontrole neprekinjeno ali s posameznimi ocenjevanji ali s kombinacijo obojega. Večja kot je stopnja uspešnosti tekočega spremljanja, manj je potrebnih posebnih ocenjevanj. Tekoče spremljanje kontrol je pogosto vgrajeno v običajne rutinske postopke storitvene organizacije in vključuje tudi redno tovrstno delovanje posloводства in nadzora. Notranji revizorji

ali osebje, ki opravlja podobne naloge, lahko prispevajo k boljšim učinkom spremljanja v storitveni organizaciji. Spremljanje lahko vključuje tudi uporabo informacij, ki jih sporočijo zunanje stranke, kot so pritožbe kupcev in pripombe regulatorja, ki lahko nakažejo težave ali opozorijo na področja, ki jih je treba izboljšati. Dejstvo, da bo revizor storitve poročal o uspešnosti delovanja kontrol, ni nadomestilo za lastne postopke storitvene organizacije, da zagotovi utemeljeno osnovo za svojo izjavo.

*Prepoznavanje tveganj (Glej odstavke 13(b)(v).)*

- A10. Kot je navedeno v odstavku 9(c), so cilji kontroliranja povezani s tveganji, ki jih kontrole poskušajo zmanjšati. Na primer tveganje, da je posel evidentiran z napačnim zneskom ali v napačnem obdobju, je lahko izraženo kot cilj kontroliranja, da morajo biti posli evidentirani s pravilnim zneskom in v pravilnem obdobju. Storitvena organizacija je odgovorna za prepoznavanje tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu njenega sistema. Storitvena organizacija ima lahko vzpostavljen formalen ali neformalen proces ugotavljanja ustreznih tveganj. Formalni proces lahko vključuje ocenjevanje bistvenosti prepoznanih tveganj, ocenjevanje verjetnosti njihove prisotnosti in odločanje o ukrepih za njihovo obvladovanje. Ker pa so cilji kontroliranja povezani s tveganji, ki jih kontrole poskušajo zmanjšati, lahko že premišljena opredelitev ciljev kontroliranja pri vzpostavitvi in delovanju sistema storitvene organizacije sama po sebi vsebuje neformalni proces za prepoznavanje ustreznih tveganj.

*Sprejem spremembe v pogojih posla (Glej odstavke 14.)*

- A11. Lahko se zgodi, da zahteva za spremembo področja posla ni upravičena, na primer kadar je zahtevano, da se iz področja posla izključijo nekateri cilji kontroliranja zaradi verjetnosti, da bi revizor storitve izdal prilagojeno mnenje; ali če storitvena organizacija revizorju storitve ne da pisne izjave in zahteva, da posel opravi po MSZ 3000.
- A12. Zahteva za spremembo področja posla pa je lahko upravičena, kadar se na primer zahteva izključitev podizvajalske organizacije iz posla, če storitvena organizacija revizorju storitve ne more zagotoviti dostopa do nje in se metoda, uporabljena za obdelavo storitev te podizvajalske organizacije spremeni iz vključitvene metode v izključitveno metodo.

**Ocenjevanje primernosti sodil** (Glej odstavke 15–18.)

A13. Sodila morajo biti na voljo predvidenim uporabnikom, tako da lahko razumejo, na kakšni osnovi je pripravljena izjava storitvene organizacije o poštenu predstavitvi opisa njenega sistema, o ustreznosti vzpostavitve kontrol in, v primeru poročila vrste 2, o uspešnosti delovanja kontrol, povezanih s cilji kontroliranja.

A14. Prenovljeni MSZ 3000 od revizorja storitve med drugim zahteva, da mora ugotoviti, ali so sodila, ki jih bo treba uporabiti, ustrezna, in ugotoviti primernost osnovne obravnavane zadeve.<sup>10</sup> Osnovna obravnavana zadeva je osnovno stanje nečesa, kar zanima predvidene uporabnike poročila o zagotovitvi. V preglednici so opredeljene obravnavane zadeve in minimalni obseg sodil za vsako od mnenj v poročilih vrste 2 in vrste 1.

	Obravnavana zadeva	Sodila	Komentar
<i>Mnenje o poštenu predstavitvi opisa sistema storitvene organizacije (poročila vrste 1 in vrste 2)</i>	Sistem storitvene organizacije, ki je verjetno pomemben za notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev, kolikor se nanaša na računovodsko poročanje, in je zajet v poročilu o zagotovitvi revizorja storitve.	<p>Opis je pošteno predstavljen, če:</p> <p>(a) predstavlja, kako je bil sistem storitvene organizacije vzpostavljen in kako je deloval, kar vključuje, če je to smiselno, zadeve, opredeljene v odstavkih 16(a)(i)–(viii);</p> <p>(b) v primeru poročila vrste 2 vključuje ustrezne podrobne podatke o spremembah v sistemu storitvene organizacije v obdobju, na katero se opis nanaša;</p> <p>(c) ne izpušča ali izkrivlja informacij,</p>	Morda bo potrebno posebno besedilo sodil za to mnenje prilagoditi tako, da bo skladno s sodili, ki jih na primer določajo zakon ali drug predpis, skupine uporabnikov ali strokovni organ. Zgledi sodil za to mnenje so navedeni v zgledu izjave storitvene organizacije v Dodatku 1. Odstavki A21–A24 vsebujejo nadaljnja navodila za ugotavljanje, ali so ta sodila izpolnjena. (Glede na zahteve MSZ 3000 je informacija o obravnavani zadevi <sup>11</sup> za to mnenje opis sistema storitvene organizacije in izjava storitvene organizacije, da je opis pošteno predstavljen.)

<sup>10</sup> MSZ 3000 (prenovljen), odstavek 24(b) in 41.

<sup>11</sup> “Informacija o obravnavani zadevi” je izid merjenja ali ovrednotenja osnovne obravnavane zadeve na podlagi sodil, tj. informacija, ki izhaja iz uporabe sodil za osnovno obravnavano zadevo.



	Obravnavana zadeva	Sodila	Komentar	
		<p>pomembnih za področje opisanega sistema storitvene organizacije, upoštevajoč, da je opis pripravljen za običajne potrebe širokega kroga organizacij – uporabnic storitev in njihove revizorje, in zato morda ne vključuje vsakega vidika sistema storitvene organizacije, ki je po presoji posamezne organizacije – uporabnice storitev in njenega revizorja morda pomembna v njenem okolju.</p>		
<p><b>Mnenje o ustreznosti vzpostavitve in uspešnosti delovanja (poročila vrste 2)</b></p>	<p>Ustreznost vzpostavitve in uspešnost delovanja kontrol, ki so potrebne za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije.</p>	<p>Kontrole so ustrezno vzpostavljene in uspešno delujejo, če:</p> <p>(a) je storitvena organizacija prepoznala tveganja, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu njenega sistema;</p> <p>(b) bi kontrole, opredeljene v tem opisu, če bi delovale, kot je opisano, dajale sprejemljivo zagotovilo, da ta tveganja ne preprečujejo doseganja navedenih ciljev kontroliranja;</p> <p>(c) so se kontrole skozi določeno obdobje dosledno uporabljale na opisan način; to vključuje uporabo ročnih kontrol s strani posameznikov, ki so ustrezno strokovno usposobljeni in imajo ustrezna pooblastila.</p>	<p>Kadar so sodila za to mnenje izpolnjena, bodo kontrole dajale sprejemljivo zagotovilo, da so bili z njimi povezani cilji kontroliranja uresničeni skozi določeno obdobje. (Glede na zahteve MSZ 3000 je informacija o obravnavani zadevi za to mnenje izjava storitvene organizacije, da so kontrole ustrezno vzpostavljene in uspešno delujejo.)</p>	<p>Cilji kontroliranja, ki so navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, so del sodil za ta mnenja. Navedeni cilji kontroliranja bodo za vsak posel drugačni. Če bi revizor storitve v okviru oblikovanja svojega mnenja o opisu sklenil, da navedeni cilji kontroliranja niso pošteno predstavljeni, potem ti cilji kontroliranja ne bi bili primerni kot del sodil za oblikovanje mnenja bodisi o vzpostavitvi ali o uspešnosti delovanja</p>

	Obravnavana zadeva	Sodila	Komentar	
				kontrol.
<i>Mnenje o ustreznosti vzpostavitve (poročila vrste 1)</i>	Ustreznost vzpostavitve kontrol, ki so potrebne za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije.	Kontrole so ustrezno vzpostavljene, če:  (a) je storitvena organizacija prepoznala tveganja, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu njenega sistema;  (b) bi kontrole, opredeljene v tem opisu, če bi delovale, kot je opisano, dajale sprejemljivo zagotovilo, da ta tveganja ne preprečujejo uresničevanja navedenih ciljev kontroliranja.	Izpolnjevanje teh sodil samo po sebi ne daje nobenega zagotovila, da so bili z njimi povezani cilji kontroliranja doseženi, ker ni bilo pridobljenega nobenega zagotovila o delovanju kontrol. (Glede na zahteve MSZ 3000 je informacija o obravnavani zadevi za to mnenje izjava storitvene organizacije, da so kontrole ustrezno vzpostavljene.)	

A15. V odstavku 16(a) je opredeljenih več sestavin, ki so kot ustrezne vključene v opis sistema storitvene organizacije. Te sestavine pa so lahko neustrezne, če opisani sistem ni sistem za obdelavo poslov, na primer, če je sistem povezan s splošnimi kontrolami za vodenje neke aplikacije informacijske tehnologije, ne pa s kontrolami, vgrajenimi v samo aplikacijo.

**Pomembnost** (Glej odstavka 19, 54.)

A16. Pri poslu poročanja o kontrolah v storitveni organizaciji je koncept pomembnosti povezan s sistemom, o katerem se poroča, ne pa z računovodskimi izkazi organizacije – uporabnice storitev. Revizor storitve načrtuje in izvaja postopke za ugotavljanje, ali je opis sistema storitvene organizacije v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljen, ali so kontrole v storitveni organizaciji v vseh pomembnih pogledih ustrezno vzpostavljene, in, v primeru poročila vrste 2, ali kontrole v storitveni organizaciji v vseh

pomembnih pogledih uspešno delujejo. Koncept pomembnosti upošteva, da poročilo o zagotovitvi revizorja storitve daje informacijo o tem, ali sistem storitvene organizacije izpolnjuje običajne potrebe po informacijah širokega kroga organizacij – uporabnic storitev in njihovih revizorjev, ki poznajo način uporabe tega sistema.

A17. Pomembnost vključuje glede poštene predstavitve opisa sistema storitvene organizacije in glede vzpostavitve kontrol predvsem presojo kakovostnih dejavnikov, na primer: ali opis vključuje bistvene vidike obdelave bistvenih poslov, ali opis izpušča ali izkrivlja pomembne informacije; ali kontrole, kot so vzpostavljene, dajejo sprejemljivo zagotovilo, da bodo cilji kontroliranja doseženi. Glede mnenja revizorja storitve o uspešnosti delovanja kontrol pa vključuje pomembnost presojo količinskih in kakovostnih dejavnikov, na primer še dopustne stopnje in ugotovljene stopnje odstopanja (količinski dejavnik) ter narave in vzroka vsakega ugotovljenega odstopanja (kakovostni dejavnik).

A18. Koncept pomembnosti pa se ne uporablja v opisu preizkusov kontrol pri razkrivanju izidov tistih preizkusov, pri katerih so bila ugotovljena odstopanja. To pa zato, ker v posebnih okoliščinah določene organizacije – uporabnice storitev ali revizorja storitve odstopanje lahko bistveno vpliva na to, ali po mnenju revizorja storitve kontrola deluje uspešno. Kontrola, na katero se odstopanje nanaša, je na primer lahko bistvena za preprečevanje določene vrste napake, ki je lahko v določenih okoliščinah pomembna za računovodske izkaze organizacije – uporabnice storitev.

#### **Spoznavanje sistema storitvene organizacije** (Glej odstavek 20.)

A19. Spoznavanje sistema storitvene organizacije skupaj s kontrolami, ki so vključene v področje posla, pomaga revizorju storitve pri:

- ugotavljanju, kje so meje sistema in kako se sistem povezuje z drugimi sistemi;
- ocenjevanju, ali opis storitvene organizacije pošteno predstavlja sistem, ki je bil vzpostavljen in je deloval;
- spoznavanju notranjega kontroliranja glede priprave izjave storitvene organizacije;

- ocenjevanju, ali so bile kontrole ustrezno vzpostavljene;
- ocenjevanju, ali so v primeru poročila vrste 2 kontrole uspešno delovale.

A20. Postopki revizorja storitve za spoznavanje sistema so med drugim lahko:

- poizvedovanje pri tistih v storitveni organizaciji, ki utegnejo imeti po presoji revizorja storitve ustrezne informacije;
- opazovanje delovanja in pregledovanje dokumentov, poročil ter zapisov obdelave poslov na papirju in v elektronski obliki;
- pregledovanje izbranih pogodb med storitveno organizacijo in organizacijami – uporabnicami storitev, da bi ugotovil njihove skupne določbe;
- ponovno izvajanje kontrolnih postopkov.

**Pridobivanje dokazov o opisu** (Glej odstavka 21 in 22.)

A21. Presoja o naslednjih vprašanjih lahko pomaga revizorju storitve pri ugotavljanju, ali so vsi tisti vidiki opisa, ki so vključeni v področje posla, v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni:

- Ali so v opisu obravnavani vsi glavni vidiki izvajane storitve (znotraj področja posla), za katere je utemeljeno pričakovati, da so pomembni za običajne potrebe širokega kroga revizorjev organizacij – uporabnic storitev pri načrtovanju njihovih revizij računovodskih izkazov organizacij – uporabnic storitev?
- Ali je opis dovolj podroben, da je mogoče utemeljeno pričakovati, da bo zagotavljal širokemu krogu revizorjev organizacij – uporabnic storitev zadostne informacije, da bodo spoznali notranje kontroliranje v skladu s prenovljenim MSR 315?<sup>12</sup> Ni pa potrebno, da bi opis obravnaval vsak vidik obdelave v storitveni organizaciji ali storitve, opravljene za organizacije – uporabnice storitev; prav tako ni potrebno, da bi bil tako podroben, da bi omogočal bralcu morebitno ogrožanje varnosti ali drugih kontrol v storitveni organizaciji.

---

<sup>12</sup> MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

- Ali je opis pripravljen tako, da ne izpušča ali izkrivlja informacij, ki lahko vplivajo na običajne potrebe odločanja širokega kroga revizorjev organizacij – uporabnic storitev; na primer, ali vsebuje opis kakšne bistvene opustitve ali netočnosti pri obdelavi, ki so poznane revizorju storitve?
- Če so bili nekateri cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, izključeni iz področja posla, ali so ti izključeni cilji v opisu jasno opredeljeni?
- Ali so kontrole, opredeljene v opisu, delovale?
- Ali so morebitne dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev ustrezno opisane? V večini primerov je opis ciljev kontroliranja zapisan tako, da jih je mogoče doseči že z uspešnim delovanjem kontrol v sami storitveni organizaciji. V nekaterih primerih pa ciljev kontroliranja, navedenih v opisu sistema storitvene organizacije, ne more uresničiti sama storitvena organizacija, ker je za njihovo doseganje potrebno delovanje posebnih kontrol pri organizacijah – uporabnicah storitev. Tak je lahko v primer, ko cilje kontroliranja določi regulativni organ. Kadar so v opis vključene dopolnilne kontrole organizacije – uporabnice storitev, so v opisu te kontrole navedene posebej, skupaj z določenimi cilji kontroliranja, ki jih ne more doseči storitvena organizacija sama.
- Če je uporabljena vključitvena metoda, ali so v opisu ločeno opredeljene kontrole v storitveni organizaciji in kontrole v podizvajalski organizaciji? Če pa je uporabljena izključitvena metoda, ali so v opisu opredeljene naloge, ki jih opravlja podizvajalska organizacija? Če je uporabljena izključitvena metoda, v opisu ni treba opisati podrobnega obdelovanja ali kontrol v podizvajalski organizaciji.

A22. Postopki revizorja storitve za ovrednotenje poštene predstavitve opisa lahko vključujejo:

- proučevanje narave organizacij – uporabnic storitev in kako bodo nanje verjetno vplivale storitve, ki jih zagotavlja storitvena organizacija; na primer, ali so organizacije – uporabnice storitev iz določene panoge in ali jih regulirajo državne agencije;

- prebiranje standardnih pogodb ali standardnih določb v pogodbah z organizacijami – uporabnicami storitev, če je to smiselno, da bi razumeli pogodbene obveznosti storitvene organizacije;
- opazovanje postopkov, ki jih izvaja osebje storitvene organizacije;
- pregledovanje priročnikov o usmeritvah in postopkih storitvene organizacije in druge dokumentacije sistemov, na primer njihovih opisov in diagramov poteka.

A23. Odstavek 21(a) zahteva, da revizor storitve ovrednoti, ali so cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, v danih okoliščinah sprejemljivi. Pri tem ovrednotenju utegne revizorju storitve pomagati presoja o naslednjih vprašanjih:

- Ali je navedene cilje kontroliranja določila storitvena organizacija ali stranke zunaj nje, kot so regulativni organi, skupina uporabnikov ali strokovni organ na podlagi preglednega predpisanega postopka?
- Če je navedene cilje kontroliranja določila storitvena organizacija, ali so povezani z vrstami uradnih trditvev, ki so običajno vsebovane v računovodskih izkazih širokega kroga organizacij – uporabnic storitev, s katerimi bi bile po vseh pričakovanih utemeljeno povezane kontrole v storitveni organizaciji? Čeprav revizor storitve običajno ne bo mogel določiti, kako so kontrole v storitveni organizaciji izrecno povezane z uradnimi trditvami v računovodskih izkazih posamezne organizacije – uporabnice storitev, pa revizor storitve na osnovi poznavanja narave sistema storitvene organizacije, vključno s kontrolami, ter storitev, ki jih zagotavlja, lahko ugotovi, s katerimi vrstami uradnih trditvev so te kontrole verjetno povezane.
- Če je navedene cilje kontroliranja določila storitvena organizacija, ali so popolni? Samo popolna celota ciljev kontroliranja lahko zagotavlja širokemu krogu revizorjev organizacij – uporabnic storitev ustrezen okvir za oceno učinka kontrol v storitveni organizaciji na uradne trditve, ki so običajno vsebovane v računovodskih izkazih organizacij – uporabnic storitev.

- A24. Postopki revizorja storitve za ugotavljanje, ali je sistem storitvene organizacije deloval, so lahko podobni postopkom za spoznavanje sistema in se lahko tudi izvajajo skupaj z njimi. Vključujejo lahko tudi sledenje postavkam skozi sistem storitvene organizacije, v primeru poročila vrste 2 pa še posebna poizvedovanja o spremembah kontrol, ki so delovale v obravnavanem obdobju. Spremembe, ki so bistvene za organizacije – uporabnice storitev ali njihove revizorje, so vključene v opis sistema storitvene organizacije.

**Pridobivanje dokazov o vzpostavitvi kontrol** (Glej odstavek 23, 28(b).)

- A25. S stališča *organizacije – uporabnice storitev* ali *revizorja organizacije – uporabnice storitev* je kontrola ustrezno vzpostavljena, kadar bi sama zase ali v kombinaciji z drugimi kontrolami delovala tako, da bi dajala sprejemljivo zagotovilo za preprečevanje ali odkrivanje in popravljanje pomembno napačnih navedb. Seveda pa *storitvena organizacija* ali *revizor storitve* ne pozna okoliščin v posameznih organizacijah – uporabnicah storitev, na osnovi katerih bi lahko ugotovil, ali je napačna navedba, ki jo povzroča odstopanje pri kontroliranju, za te organizacije – uporabnice storitev pomembna ali ne. Zato je s stališča revizorja storitve kontrola ustrezno vzpostavljena, kadar bi sama zase ali v kombinaciji z drugimi kontrolami delovala tako, da bi dajala sprejemljivo zagotovilo, da so cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, doseženi.
- A26. Revizor storitve lahko razmisli o uporabi diagramov poteka, vprašalnikov ali tabel odločanja za lažje razumevanje vzpostavitve kontrol.
- A27. Kontrole so lahko sestavljene iz številnih dejanj, usmerjenih v doseganje cilja kontroliranja. Če torej revizor storitve oceni, da nekatera dejanja niso bila uspešna pri doseganju določenega cilja kontroliranja, lahko tudi na podlagi drugih dejanj sklene, da so kontrole, povezane s ciljem kontroliranja, ustrezno vzpostavljene.

**Pridobivanje dokazov o uspešnosti delovanja kontrol**

*Ocenjevanje uspešnosti delovanja* (Glej odstavek 24.)

- A28. S stališča *organizacije – uporabnice storitev* ali *revizorja organizacije – uporabnice storitev* kontrola uspešno deluje, če sama zase ali v kombinaciji z drugimi kontrolami s sprejemljivim zagotovitvom preprečuje ali odkriva in popravlja pomembno napačne navedbe, do katerih je prišlo zaradi prevare ali napake. Seveda pa

*storitvena organizacija ali revizor storitve ne pozna okoliščin v posamezni organizaciji – uporabniki storitev, na osnovi katerih bi lahko ugotovil, ali je prišlo do napačne navedbe zaradi odstopanja pri kontroliranju, in če je, ali je ta pomembna. Zato s stališča revizorja storitve kontrola uspešno deluje, če sama zase ali v kombinaciji z drugimi kontrolami daje sprejemljivo zagotovilo, da so doseženi cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije. Podobno storitvena organizacija ali revizor storitve ne more ugotoviti, ali bi zaradi nekega ugotovljenega odstopanja pri kontroliranju lahko prišlo do pomembno napačne navedbe s stališča posamezne organizacije – uporabnice storitev.*

- A29. Spoznavanje kontrol, ki zadošča za mnenje o ustreznosti njihove vzpostavitve, pa ni zadosten dokaz za uspešnost njihovega delovanja, razen če je njihovo dosledno delovanje zagotovljeno avtomatsko na način, kot so bile zasnovane in vzpostavljene. Na primer, pridobitev informacij o izvajanju ročne kontrole ob določenem času še ni dokaz o delovanju te kontrole ob kakšnem drugem času. Vendar pa zaradi doslednosti pri delovanju obdelav s pomočjo informacijske tehnologije (IT) izvajanje postopkov za ugotavljanje, ali je bila vzpostavljena avtomatizirana kontrola in ali je delovala, lahko služi kot dokaz o uspešnosti delovanja te kontrole, odvisno od revizorjeve ocenitve in testiranja drugih kontrol, na primer kontrol o spremembah programa.
- A30. Poročilo vrste 2 je za revizorje organizacij – uporabnic storitev uporabno, če zajema praviloma najmanj šestmesečno obdobje. Če je to obdobje krajše od šestih mesecev, lahko revizor storitve oceni, da je primerno opisati razloge za tako krajše obdobje v poročilu o zagotovitvi revizorja storitve. Okoliščine, ki lahko pripeljejo do tega, da poročilo zajema obdobje, krajše od šestih mesecev, so med drugim: (a) posel je bil sklenjen šele krajši čas pred datumom, do katerega bi moral revizor storitve izdati poročilo o kontrolah; (b) storitvena organizacija (ali določen sistem ali aplikacija) je začela delovati pred manj kot šestimi meseci; ali (c) izvedene so bile bistvene spremembe kontrol in ni izvedljivo niti čakati šest mesecev do izdaje poročila niti izdati poročila, ki bi obravnavalo sistem pred spremembami in po njih.
- A31. Nekateri kontrolni postopki morda ne puščajo za seboj dokazov o svojem delovanju, ki bi jih kasneje lahko preizkusili, zato utegne revizor storitve določiti, da je treba uspešnost delovanja takih



kontrolnih postopkov med poročevalnim obdobjem večkrat preizkusiti.

- A32. Revizor storitve pripravi mnenje o uspešnosti delovanja kontrol za posamezno obdobje, zato so potrebni zadostni in ustrezni dokazi o delovanju kontrol v obravnavanem obdobju, da lahko revizor storitve izrazi tako mnenje. Če pa revizor storitve ve za odstopanja, ugotovljena pri prejšnjih poslih, lahko poveča obseg preizkušanja v obravnavanem obdobju.

*Preizkušanje posrednih kontrol (Glej odstavek 25(b).)*

- A33. V nekaterih okoliščinah utegne biti potrebno pridobiti dokaze v podporo uspešnega delovanja posrednih kontrol. Kadar se na primer revizor storitve odloči, da bo preizkusil učinkovitost pregleda poročil o izjemah s podrobnimi podatki o prodajah nad dovoljenimi limiti kreditiranja, je ponovni pregled in z njim povezano nadaljnje ravnanje kontrola, ki je za revizorja storitve neposredno pomembna. Kontrole točnosti informacij v poročilih (na primer splošne kontrole delovanja IT) pa so opisane kot "posredne" kontrole.

- A34. Zaradi doslednosti pri delovanju obdelav s pomočjo IT lahko dokazi o vzpostavitvi avtomatizirane kontrole v aplikaciji, upoštevani v povezavi z dokazi o uspešnosti delovanja splošnih kontrol (zlasti kontrol sprememb) v storitveni organizaciji, prav tako lahko zagotavljajo bistven dokaz o uspešnosti njenega delovanja.

*Načini izbiranja postavk za preizkušanje (Glej odstavek 25(c), 27.)*

- A35. Načini izbiranja postavk za preizkušanje, ki jih ima na voljo revizor storitve, so:
- a) Izbiranje vseh postavk (stoodstotno preverjanje) je lahko primerno za preizkušanje kontrol, ki se uporabljajo redkeje, na primer četrtno, ali kadar je stoodstotno preverjanje uspešno zaradi dokazov glede uporabe kontrole.
  - b) Izbiranje določenih postavk je lahko primerno, kadar stoodstotno preverjanje ne bi bilo učinkovito in vzorčenje ne bi bilo uspešno, kot na primer pri preizkušanju kontrol, ki se ne uporabljajo dovolj pogosto, da bi nudile veliko populacijo za vzorčenje; to so na primer kontrole, ki se uporabljajo mesečno ali tedensko.

- c) Vzorčenje je lahko primerno za preizkušanje kontrol, ki se uporabljajo pogosto na enak način in ki puščajo za seboj dokumentirane dokaze o njihovi uporabi.
- A36. Čeprav je selektivno preverjanje določenih postavk pogosto učinkovito sredstvo za pridobivanje dokazov, to še ni vzorčenje. Izidov uporabljenih postopkov za tako izbrane postavke ni mogoče prenesti na celotno populacijo, zato selektivno preverjanje določenih postavk ne daje dokazov glede preostale populacije. Vzorčenje pa je zasnovano tako, da je na osnovi preizkušanja vzorca, dobljenega iz populacije, mogoče sprejemati sklepe, ki veljajo za celotno populacijo.

### **Delo notranjega revidiranja**

*Spoznavanje notranjega revidiranja (Glej odstavek 30.)*

- A37. Notranje revidiranje je lahko odgovorno za pripravo analiz ovrednotenj, zagotovil, priporočil in drugih informacij poslovodstvu in pristojnim za upravljanje. Notranje revidiranje v storitveni organizaciji lahko opravlja dejavnosti, ki so povezane z lastnim sistemom notranjega kontroliranja storitvene organizacije, ali dejavnosti, ki so povezane s storitvami in sistemi, vključno s kontrolami, ki jih storitvena organizacija zagotavlja organizacijam – uporabnicam storitev.

*Ugotavljanje, ali in v kakšnem obsegu uporabiti delo notranjih revizorjev (Glej odstavek 33.)*

- A38. Pri ugotavljanju načrtovanega učinka dela notranjih revizorjev na vrsto, čas ali obseg postopkov revizorja storitve lahko vplivajo na potrebo po drugačnih ali manj obsežnih postopkih, kot bi bili sicer običajni, naslednji dejavniki:
- Narava in področje posebnega dela, ki so ga ali naj bi ga opravili notranji revizorji, sta zelo omejena.
  - Delo notranjih revizorjev je povezano s kontrolami, ki so za sklepe revizorja storitve manj pomembne.
  - Delo, ki so ga ali naj bi ga opravili notranji revizorji, ne zahteva subjektivnih ali kompleksnih presoj.

*Uporaba dela notranjega revidiranja (Glej odstavek 34.)*

A39. Vrsta, čas in obseg postopkov revizorja storitve v zvezi s posebnim delom notranjih revizorjev bodo odvisni od ocene revizorja storitve o bistvenosti tega dela za sklepe revizorja storitve (na primer o bistvenosti tveganj, ki naj bi se zmanjšala s preizkušenimi kontrolami) od ovrednotenja delovanja notranjega revidiranja in od ovrednotenja posebnega dela notranjih revizorjev. Taki postopki lahko vključujejo:

- pregledovanje postavk, ki so jih notranji revizorji že pregledali,
- pregledovanje drugih podobnih postavk in
- opazovanje postopkov, ki jih opravljajo notranji revizorji.

*Učinek na poročilo o zagotovitvi revizorja storitve (Glej odstavka 36 in 37.)*

A40. Ne glede na stopnjo samostojnosti in nepristranskosti notranjega revidiranja, to ni tako neodvisno od storitvene organizacije, kot se to zahteva od revizorja storitve, ki opravlja posel. Revizor storitve je sam odgovoren za mnenje, izraženo v poročilu o zagotovitvi revizorja storitve, in ta odgovornost revizorja storitve ni nič manjša, če uporabi delo notranjih revizorjev.

A41. Opis dela, ki ga opravi notranje revidiranje, lahko revizor storitve predstavi na več načinov, na primer tako, da:

- opisu preizkusov kontrol doda uvodno gradivo, ki nakazuje, da je bilo določeno delo notranjega revidiranja uporabljeno pri izvajanju preizkusov kontrol;
- posamezne preizkuse pripiše notranji reviziji.

**Pisne predstavitve** (Glej odstavka 38, 40.)

A42. Pisne predstavitve, zahtevane v odstavku 38, so ločene od izjave storitvene organizacije, kot je opredeljena v odstavku 9(o), in so zahtevane dodatno.

A43. Če storitvena organizacija ne zagotovi pisnih predstavitev, zahtevanih v skladu z odstavkom 38(c) tega MSZ-ja, utegne biti primerno, da je mnenje revizorja storitve prilagojeno v skladu z odstavkom 55(d) tega MSZ-ja.

**Druge informacije** (Glej odstavek 42.)

A44. Kodeks IESBA zahteva, da revizor storitve ni povezan z informacijami, za katere verjame, da:

- a) vsebujejo pomembno napačno ali zavajajočo navedbo,
- b) vsebujejo navedbe ali informacije, ki so pripravljene malomarno, ali
- c) opuščajo ali prikrivajo informacije, ki bi morale biti vključene, kadar bi bilo tako opuščanje ali prikrivanje zavajajoče.<sup>13</sup>

Če druge informacije, vključene v dokument, ki vsebuje opis sistema storitvene organizacije in poročilo o zagotovitvi revizorja storitve, vsebujejo v prihodnost usmerjene informacije, kot je na primer načrt izterjave ali načrt nepredvidenih izdatkov, ali načrte za spremembe sistema, ki bodo odpravile odstopanja, ugotovljena v poročilu o zagotovitvi revizorja storitve, ali terjatve promocijske narave, ki jih ni mogoče utemeljeno dokazati, lahko revizor storitve zahteva, da se take informacije izpustijo ali preoblikujejo.

A45. Če storitvena organizacija zavrne, da bi izpustila ali preoblikovala druge informacije, so nadaljnji primerni ukrepi med drugim:

- zahteva, da se storitvena organizacija posvetuje s svojim pravnim svetovalcem o ustreznem nadaljnjem ravnanju,
- opis pomembne neskladnosti ali pomembno napačne navedbe dejstev v poročilu o zagotovitvi,
- zadržanje poročila o zagotovitvi, dokler zadeva ni rešena,
- odstop od posla.

**Dokumentacija** (Glej odstavek 51.)

A46. MSOK 1 (ali druge strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so najmanj tako zahtevne kot MSOK 1) zahteva, da podjetja vzpostavijo usmeritve in postopke za pravočasno zaključevanje sestavljanja spisov poslov.<sup>14</sup> Ustrezen

<sup>13</sup> Kodeks IESBA, odstavek 110.2.

<sup>14</sup> MSOK 1, odstavek 45.

rok, v katerem je treba zaključiti sestavljanje končnega spisa posla, običajno ni daljši od 60 dni po datumu poročila revizorja storitve.<sup>15</sup>

### **Priprava poročila o zagotovilu revizorja storitve**

*Vsebina poročila o zagotovilu revizorja storitve* (Glej odstavek 53.)

A47. Zgledi poročil o zagotovitih revizorjev storitev in z njimi povezanih izjav storitvenih organizacij so navedeni v dodatkih 1 in 2.

*Predvideni uporabniki in nameni poročila o zagotovilu revizorja storitve*  
(Glej odstavek 53(e).)

A48. Sodila, uporabljena za posle poročanja o kontrolah v storitveni organizaciji, so ustrezna samo za namene zagotavljanja informacij o sistemu storitvene organizacije, vključno s kontrolami, tistim, ki razumejo, kako je bil sistem uporabljen za računovodsko poročanje v organizacijah – uporabnicah storitev. Zato je to navedeno tudi v poročilu o zagotovilu revizorja storitve. Poleg tega lahko revizor storitve presodi, da je primerno vključiti besedilo, ki izrecno omejuje distribuiranje poročila o zagotovilu nepredvidenim uporabnikom, uporabo poročila s strani drugih ali uporabo poročila za druge namene.

*Opis preizkusov kontrol* (Glej odstavek 54.)

A49. Pri opisovanju vrste preizkusov kontrol za poročilo vrste 2 bo bralcem poročila o zagotovilu revizorja storitve pomagalo, če revizor storitve vključi:

- izide vseh preizkusov, pri katerih so bila ugotovljena odstopanja, tudi če je na podlagi drugih kontrol sklenil, da je bil zadevni cilj kontroliranja dosežen ali da je bila preizkušena kontrola pozneje umaknjena iz opisa sistema storitvene organizacije;
- informacije o vzročnih dejavnikih za ugotovljena odstopanja, če je revizor storitve take dejavnike ugotovil.

---

<sup>15</sup> MSOK 1, odstavek A54.

*Prilagojena mnenja* (Glej odstavek 55.)

- A50. Zgledi sestavin prilagojenih poročil o zagotovilih revizorja storitve so v Dodatku 3.
- A51. Tudi če je revizor storitve izrazil odklonilno mnenje ali je izdajo mnenja zavrnil, utegne biti primerno v odstavku o osnovi za prilagoditev mnenja opisati razloge tudi za katere koli druge zadeve, ki jih revizor storitve pozna in bi zahtevale prilagoditev mnenja, ter njihove učinke.
- A52. Kadar se mnenje zavrne zaradi omejitve področja, običajno ni primerno opredeliti postopkov, ki so bili opravljeni, niti vključevati navedb, ki opisujejo značilnosti posla revizorja storitve; to bi lahko zasenčilo zavrnitev mnenja.

**Druge obveznosti obveščanja** (Glej odstavek 56.)

- A53. Primerni ukrepi kot odziv na okoliščine, navedene v odstavku 56, lahko vključujejo:
- pridobitev pravnega nasveta o posledicah različnih vrst ukrepanja,
  - obveščanje pristojnih za upravljanje storitvene organizacije,
  - obveščanje tretjih strank (na primer regulatorja), kadar je to zahtevano,
  - prilagoditev mnenja revizorja storitve ali vključitev odstavka o drugi zadevi,
  - odstop od posla.

**Dodatek 1**

(Gej odstavek A47)

**Zgleda izjav storitvene organizacije**

Navedena zgleda izjav storitvene organizacije sta le usmeritev in nista niti izčrpna niti uporabna v vseh razmerah.

**Zgled 1: Izjava storitvene organizacije vrste 2**

Izjava storitvene organizacije

Priloženi opis je bil pripravljen za stranke, ki so uporabile sistem *[vrsta ali ime sistema]*, in njihove revizorje, ki dovolj dobro poznajo stanje, da lahko opis skupaj z drugimi informacijami, vključno s tistimi o kontrolah, ki so jih izvajale stranke same, upoštevajo pri ocenjevanju tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih strank. *[Ime organizacije]* potrjuje:

- a) Priloženi opis na straneh *[bb–cc]* pošteno predstavlja sistem *[vrsta ali ime sistema]* za obdelavo poslov stranke skozi vse obdobje od *[datum]* do *[datum]*. Sodila, uporabljena pri pripravi te izjave, so bila, da priloženi opis:
  - i) prikazuje, kako je bil sistem vzpostavljen in kako je deloval, kar vključuje:
    - vrste opravljenih storitev, vključno z vrstami obdelanih poslov, če je to primerno;
    - postopke v sistemih informacijske tehnologije in v ročnih sistemih, po katerih so bili ti posli zaznani, evidentirani, obdelani, po potrebi popravljeni in preneseni v poročila, pripravljena za stranke;
    - ustrezne računovodske evidence, podporne informacije in posebne konte, ki so bili uporabljeni za zaznavanje, evidentiranje in obdelavo poslov ter poročanje o njih, kar vključuje tudi popravljanje nepravilnih informacij in način prenosa informacij v poročila, pripravljena za stranke;
    - predstavitev, kako je sistem poleg poslov obravnaval druge bistvene dogodke in pogoje;

- proces, uporabljen za pripravo poročil za stranke;
  - ustrezne cilje kontroliranja in kontrole, vzpostavljene za doseganje teh ciljev;
  - kontrole, za katere smo pri vzpostavitvi sistema predpostavili, da bodo delovale pri organizacijah – uporabnicah storitev, in so, če so potrebne za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v priloženem opisu, opredeljene v opisu skupaj s posebnimi cilji kontroliranja, ki jih sami ne moremo doseči;
  - druge vidike našega okolja kontroliranja, procesa ocenjevanja tveganj, informacijskega sistema (vključno s poslovnimi procesi, ki so z njim povezani) in obveščanja, dejavnosti kontroliranja in spremljanja kontrol, ki so bili pomembni za obdelavo poslov strank in poročanje o njih;
- ii) vključuje ustrezne podrobnosti o spremembah sistema storitvene organizacije v obdobju od [datum] do [datum];
- iii) ne opušča ali izkrivlja informacij, pomembnih za opisano področje sistema, ob tem pa potrjuje, da je opis pripravljen za običajne potrebe širokega kroga strank in njihovih revizorjev, in zato morda ne vključuje vsakega vidika sistema, ki utegne biti po presoji posamezne stranke pomemben v njenem posebnem okolju.
- b) Kontrole, povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v priloženem opisu, so bile ustrezno vzpostavljene in so uspešno delovale skozi vse obdobje od [datum] do [datum]. Sodila, uporabljena pri pripravi te izjave, so bila, da:
- i) so bila prepoznana tveganja, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu;
- ii) bi opredeljene kontrole, če bi delovale, kot je opisano, dajale sprejemljivo zagotovilo, da ta tveganja ne preprečujejo doseganja navedenih ciljev kontroliranja;
- iii) so vzpostavljene kontrole dosledno delovale, kar vključuje tudi zagotovilo, da so skozi vse obdobje od [datum] do [datum] ročne kontrole uporabljali posamezniki, ki imajo za to ustrezno strokovno znanje in pooblastila.



**Zgled 2: Izjava storitvene organizacije vrste 1**

Priloženi opis je bil pripravljen za stranke, ki so uporabile sistem *[vrsta ali ime sistema]*, in njihove revizorje, ki dovolj dobro poznajo stanje, da lahko opis skupaj z drugimi informacijami, vključno s tistimi o kontrolah, ki so jih izvajale stranke same, upoštevajo pri spoznavanju tistih informacijskih sistemov strank, ki so pomembni za računovodsko poročanje. *[Ime organizacije]* potrjuje:

- a) Priloženi opis na straneh *[bb–cc]* pošteno prikazuje sistem *[vrsta ali ime sistema]* za obdelavo poslov stranke na dan *[datum]*. Sodila, uporabljena pri pripravi te izjave, so bila, da priloženi opis:
  - i) prikazuje, kako je bil sistem vzpostavljen in kako je deloval, kar vključuje:
    - vrste opravljenih storitev, vključno z vrstami obdelanih poslov, če je to primerno;
    - postopke v sistemih informacijske tehnologije in v ročnih sistemih, po katerih so se ti posli zaznani, evidentirani, obdelani, po potrebi popravljeni in preneseni v poročila, pripravljena za stranke;
    - ustrezne računovodske evidence, podporne informacije in posebne konte, ki so bili uporabljeni za zaznavanje, evidentiranje in obdelavo poslov ter poročanje o njih, kar vključuje tudi popravljanje nepravilnih informacij in način prenosa informacij v poročila, pripravljena za stranke;
    - predstavitev, kako je sistem poleg poslov obravnaval druge bistvene dogodke in pogoje;
    - proces, uporabljen za pripravo poročil za stranke;
    - ustrezne cilje kontroliranja in kontrole, vzpostavljene za doseganje teh ciljev;
    - kontrole, za katere smo pri vzpostavitvi sistema predpostavili, da bodo delovale pri organizacijah – uporabnicah storitev, in so, če so potrebne za doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v priloženem opisu, opredeljene v opisu skupaj s posebnimi cilji kontroliranja, ki jih sami ne moremo doseči;

- druge vidike našega okolja kontroliranja, procesa ocenjevanja tveganj, informacijskega sistema (vključno s poslovnimi procesi, ki so z njim povezani) in obveščanja, dejavnosti kontroliranja in spremljanja kontrol, ki so bili pomembni za obdelavo poslov strank in poročanje o njih;
  - ii) ne opušča ali izkrivlja informacij, pomembnih za opisano področje sistema, ob tem pa potrjuje, da je opis pripravljen za običajne potrebe širokega kroga strank in njihovih revizorjev, in zato morda ne vključuje vsakega vidika sistema, ki utegne biti po presoji posamezne stranke pomemben v njenem posebnem okolju.
- b) Kontrole, povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v priloženem opisu, so bile ustrezno vzpostavljene na dan *[datum]*. Sodila, uporabljena pri pripravi te izjave, so bila, da:
- i) so bila prepoznana tveganja, ki ogrožajo doseganje ciljev kontroliranja, navedenih v opisu;
  - ii) bi opredeljene kontrole, če bi delovale, kot je opisano, dajale sprejemljivo zagotovilo, da ta tveganja ne preprečujejo doseganja navedenih ciljev kontroliranja.

**Dodatek 2**

(Glej odstavek A47.)

**Zgleda poročil o zagotovilih revizorja storitve**

Navedena zgleda poročil sta le usmeritev in nista niti izčrpani niti uporabna v vseh razmerah.

**Zgled 1: Poročilo vrste 2 o zagotovitvi revizorja storitve****Poročilo o zagotovitvi neodvisnega revizorja storitve o opisu kontrol, njihovi vzpostavitvi in uspešnosti delovanja**

Naslovnik: Storitvena organizacija XYZ

*Področje*

Zadolženi smo bili, da poročamo o opisu sistema [vrsta ali ime sistema] storitvene organizacije XYZ na straneh [bb–cc] za obdelavo poslov strank skozi vse obdobje od [datum] do [datum] (opis) in o vzpostavitvi in delovanju kontrol, povezanih s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu.<sup>16</sup>

*Odgovornost storitvene organizacije XYZ*

Storitvena organizacija XYZ je odgovorna za pripravo opisa in priložene izjave na strani [aa], vključno s popolnostjo, točnostjo ter načinom predstavitve opisa in izjave, za zagotavljanje storitev, navedenih v opisu, za opredelitev ciljev kontroliranja ter za vzpostavitev, izvajanje in uspešno delovanje kontrol za doseganje navedenih ciljev kontroliranja.

*Naša neodvisnost in obvladovanje kakovosti*

Izpolnujemo zahteve glede neodvisnosti in druge etične zahteve *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, in je zasnovan na temeljnih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, zaupnosti in poklicu primerne obnašanja.

---

<sup>16</sup> Če nekatere sestavine opisa niso vključene v področje posla, je treba to v poročilu o zagotovitvi jasno navesti.

Podjetje uporablja Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1<sup>17</sup> in v skladu s tem vzdržuje dokumentirane usmeritve in postopke za skladnost z etičnimi zahtevami, strokovnimi standardi in veljavnimi pravnimi in regulativnimi zahtevami.

#### *Odgovornost revizorja storitve*

Naša naloga je izraziti mnenje o opisu storitvene organizacije XYZ ter o vzpostavitvi in delovanju kontrol, povezanih s cilji kontroliranja, navedenimi v tem opisu, na podlagi naših postopkov. Svoj posel smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom poslovanja dajanja zagotovil 3402 – *Poročila o zagotovitih o kontrolah v storitveni organizaciji*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). Ta standard zahteva od nas načrtovanje in izvedbo postopkov za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da je opis v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljen ter so kontrole v vseh pomembnih pogledih ustrezno vzpostavljene in uspešno delujejo.

Posel dajanja zagotovila za poročanje o opisu, vzpostavitvi in uspešnosti delovanja kontrol v storitveni organizaciji vključuje izvajanje postopkov za pridobitev dokazov o razkritjih v opisu sistema storitvene organizacije ter o vzpostavitvi in uspešnosti delovanja kontrol. Izbrani postopki so odvisni od presoje revizorja storitve in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj, da opis ni pošteno predstavljen in da kontrole niso ustrezno vzpostavljene ali ne delujejo uspešno. Naši postopki so vključevali preizkušanje uspešnosti delovanja tistih kontrol, ki so po naši presoji potrebne za sprejemljivo zagotovilo, da so bili doseženi cilji kontroliranja, navedeni v opisu. Posel dajanja zagotovila te vrste vključuje tudi ovrednotenje splošne predstavitve opisa, primernosti v njem navedenih ciljev in primernosti sodil, ki jih je določila storitvena organizacija in so opisana na strani [aa].

Verjamemo, da so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje.

#### *Omejitve kontrol v storitveni organizaciji*

Opis storitvene organizacije XYZ je pripravljen tako, da zadošča običajnim potrebam širokega kroga strank in njihovih revizorjev, in zato morda ne

---

<sup>17</sup> MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.*

vključuje vsakega vidika sistema, ki utegne biti po presoji vsake posamezne stranke pomemben v njenem posebnem okolju. Prav tako se lahko zgodi, da kontrole v storitveni organizaciji zaradi svoje narave ne preprečijo ali ne odkrijejo vseh napak ali opustitev pri obdelavi poslov ali poročanju o njih. Tudi projekcija kakršnega koli ovrednotenja uspešnosti na prihodnja obdobja je izpostavljena tveganju, da lahko postanejo kontrole v storitveni organizaciji nezadostne ali neuspešne.

#### *Mnenje*

Svoje mnenje smo oblikovali na podlagi zadev, opisanih v tem poročilu. Sodila, ki smo jih uporabili pri oblikovanju svojega mnenja, so opisana na strani [aa]. Po našem mnenju:

- a) opis v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja sistem [vrsta ali ime sistema], kot je bil vzpostavljen in se je izvajal skozi vse obdobje od [datum] do [datum];
- b) so bile kontrole, povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu, v vseh pomembnih pogledih ustrezno vzpostavljene skozi vse obdobje od [datum] do [datum] in
- c) so preizkušene kontrole, in sicer kontrole, potrebne za sprejemljivo zagotovilo, da so bili cilji kontroliranja, navedeni v opisu, res doseženi, uspešno delovale skozi vse obdobje od [datum] do [datum].

#### *Opis preizkusov kontrol*

Preizkušene posebne kontrole ter vrsta, čas in izidi teh preizkusov so naštetih na straneh [yy–zz].

#### *Predvideni uporabniki in namen*

To poročilo in opis preizkusov kontrol na straneh [yy–zz] sta namenjena samo strankam, ki so uporabljale sistem [vrsta ali ime sistema] storitvene organizacije XYZ, in njihovim revizorjem, ki dovolj dobro poznajo stanje, da ju lahko skupaj z drugimi informacijami, vključno s tistimi o kontrolah, ki jih izvajajo stranke same, upoštevajo pri ocenjevanju tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih strank.

[Podpis revizorja storitve]

[Datum poročila o zagotovitvi revizorja storitve]

[Naslov revizorja storitve]

**Zgled 2: Poročilo vrste 1 o zagotovilu revizorja storitve**

**Poročilo o zagotovilu neodvisnega revizorja storitve o  
opisu kontrol in njihovi vzpostavitvi**

Naslovnik: Storitvena organizacija XYZ

*Področje*

Zadolženi smo bili, da poročamo o opisu sistema [*vrsta ali ime sistema*] storitvene organizacije XYZ na straneh [*bb–cc*] za obdelavo poslov strank na dan [*datum*] (opis) in o vzpostavitvi kontrol, povezanih s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu.<sup>18</sup>

Nismo opravili nobenih postopkov, povezanih z uspešnostjo delovanja kontrol, vključenih v opis, in zato o tem ne izražamo mnenja.

---

<sup>18</sup> Če nekatere sestavine opisa niso vključene v področje posla, je treba to v poročilu o zagotovilu jasno navesti.

*Odgovornost storitvene organizacije XYZ*

Storitvena organizacija XYZ je odgovorna za pripravo opisa in priložene izjave na strani [aa], vključno s popolnostjo, točnostjo ter načinom predstavitve opisa in izjave, za zagotavljanje storitev, navedenih v opisu, za opredelitev ciljev kontroliranja ter za vzpostavitev, izvajanje in uspešno delovanje kontrol za doseganje navedenih ciljev kontroliranja.

*Naša neodvisnost in obvladovanje kakovosti*

Izpolnjujemo zahteve glede neodvisnosti in druge etične zahteve *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, ki je zasnovan na temeljnih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, zaupnosti in poklicu primernega obnašanja.

Podjetje uporablja Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1<sup>19</sup> in v skladu s tem vzdržuje dokumentirane usmeritve in postopke za skladnost z etičnimi zahtevami, strokovnimi standardi in veljavnimi pravnimi in regulativnimi zahtevami.

*Odgovornost revizorja storitve*

Naša naloga je oblikovati mnenje o opisu storitvene organizacije XYZ in o vzpostavitvi kontrol, povezanih s cilji kontroliranja, navedenimi v tem opisu, na podlagi naših postopkov. Svoj posel smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil 3402 – *Poročila o zagotovilih o kontrolah v storitveni organizaciji*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). Ta standard zahteva od nas načrtovanje in izvedbo naših postopkov za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da je opis v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljen in so kontrole v vseh pomembnih pogledih ustrezno vzpostavljene.

Posel dajanja zagotovila za poročanje o opisu in vzpostavitvi kontrol v storitveni organizaciji vključuje izvajanje postopkov za pridobitev dokazov o razkritjih v opisu sistema storitvene organizacije in o vzpostavitvi kontrol.

---

<sup>19</sup> MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.*

Izbrani postopki so odvisni od presoje revizorja storitve in vključujejo tudi oceno, da opis ni pošteno predstavljen in da kontrole niso ustrezno vzpostavljene. Posel dajanja zagotovila te vrste vključuje tudi ovrednotenje splošne predstavitve opisa, primernosti v njem navedenih ciljev kontroliranja in primernosti sodil, ki jih je določila storitvena organizacija in so opisane na strani [aa].

Kot smo že navedli, nismo opravili nobenih postopkov, povezanih z uspešnostjo delovanja kontrol, vključenih v opis, in zato o tem ne izražamo mnenja.

Verjamemo, da so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje.

#### *Omejitve kontrol v storitveni organizaciji*

Opis storitvene organizacije XYZ je pripravljen tako, da zadošča običajnim potrebam širokega kroga strank in njihovih revizorjev, in zato morda ne vključuje vsakega vidika sistema, ki utegne biti po presoji vsake posamezne stranke pomemben v njenem posebnem okolju. Prav tako se lahko zgodi, da kontrole v storitveni organizaciji zaradi svoje narave ne preprečijo ali ne odkrijejo vseh napak ali opustitev pri obdelavi poslov ali poročanju o njih.

#### *Mnenje*

Svoje mnenje smo oblikovali na podlagi zadev, opisanih v tem poročilu. Sodila, ki smo jih uporabili pri oblikovanju svojega mnenja, so opisane na strani [aa]. Po našem mnenju:

- (a) opis v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja sistem [vrsta ali ime sistema], kot je bil vzpostavljen in se je izvajal na dan [datum], in
- (b) so bile kontrole, povezane s cilji kontroliranja, navedenimi v opisu, na dan [datum] v vseh pomembnih pogledih ustrezno vzpostavljene.

#### *Predvideni uporabniki in namen*

To poročilo je namenjeno samo strankam, ki so uporabljale sistem [vrsta ali ime sistema] storitvene organizacije XYZ, in njihovim revizorjem, ki dovolj dobro poznajo stanje, da ga lahko skupaj z drugimi informacijami, vključno s tistimi o kontrolah, ki jih izvajajo stranke same, upoštevajo pri spoznavanju informacijskih sistemov strank, pomembnih za računovodsko poročanje.



*[Podpis revizorja storitve]*

*[Datum poročila o zagotovitvi revizorja storitve]*

*[Naslov revizorja storitve]*

**Dodatek 3**

(Glej odstavek A50.)

**Zgledi prilagojenih poročil o zagotovilih revizorja storitve**

Navedeni zgledi prilagojenih poročil so le usmeritev in niso niti izčrpni niti uporabni v vseh razmerah. Pripravljeni so na osnovi zgledov poročil v Dodatku 2.

**Zgled 1: Mnenje s pridržki – opis sistema storitvene organizacije ni v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljen**

...

*Odgovornost revizorja storitve*

...

Verjamemo, da so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje s pridržki.

*Osnova za mnenje s pridržki*

Priloženi opis na strani [mn] navaja, da uporablja storitvena organizacija XYZ identifikacijske številke in gesla izvajalca, s čimer preprečuje nepooblaščen dostop do sistema. Na osnovi naših postopkov, med katerimi so bila tudi poizvedovanja pri osebju in opazovanje dejavnosti, smo ugotovili, da se identifikacijske številke in gesla izvajalcev uporabljajo pri aplikacijskih programih A in B, ne pa tudi pri aplikacijskih programih C in D.

*Mnenje s pridržki*

Svoje mnenje smo oblikovali na podlagi zadev, opisanih v tem poročilu. Sodila, ki smo jih uporabili pri oblikovanju svojega mnenja, so opisana v izjavi storitvene organizacije XYZ na strani [aa]. Razen zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, po našem mnenju:

(a) ...

**Zgled 2: Mnenje s pridržki – kontrole niso ustrezno vzpostavljene, da bi dajale sprejemljivo zagotovilo, da bodo cilji kontroliranja, navedeni v opisu sistema storitvene organizacije, doseženi, če bodo kontrole delovale uspešno**

...

*Odgovornost revizorja storitve*

...

Verjamemo, da so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje s pridržki.

*Osnova za mnenje s pridržki*

Kot je obravnavano na strani [mn] priloženega opisa, storitvena organizacija XYZ občasno spreminja aplikacijske programe, s čimer popravlja pomanjkljivosti ali povečuje zmogljivosti. Postopki, ki se uporabljajo za odločanje o spremembah, za oblikovanje sprememb in za njihovo uvajanje, pa ne vključujejo pregleda in odobritve pooblaščenih posameznikov, ki so neodvisni od tistih, vključenih v izvajanje sprememb. Prav tako niso določene posebne zahteve za preizkus takih sprememb ali za predložitev izidov opravljenih preizkusov pooblaščenemu pregledovalcu pred uvedbo sprememb.

*Mnenje s pridržki*

Svoje mnenje smo oblikovali na podlagi zadev, opisanih v tem poročilu. Sodila, ki smo jih uporabili pri oblikovanju svojega mnenja, so opisana v izjavi storitvene organizacije XYZ na strani [aa]. Razen zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, po našem mnenju:

(a) ...

**Zgled 3: Mnenje s pridržki – kontrole niso uspešno delovale skozi določeno obdobje (samo za poročilo vrste 2)**

...

*Odgovornost revizorja storitve*

...

Verjamemo, da so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje s pridržki.

*Osnova za mnenje s pridržki*

Storitvena organizacija XYZ v svojem opisu navaja, da ima vzpostavljene avtomatizirane kontrole za usklajevanje med prejetimi plačili posojila in njihovo namensko porabo. Toda, kot je ugotovljeno na strani [mn] opisa, ta kontrola zaradi napake v programiranju ni uspešno delovala v obdobju od dd/mm/llll do dd/mm/llll. Zaradi tega v obdobju od dd/mm/llll do dd/mm/llll ni bil dosežen cilj kontroliranja "Kontrole dajejo sprejemljivo zagotovilo, da so prejeta plačila posojil pravilno evidentirana". XYZ je dne [datum] spremenila program za usklajevanje in naši preizkusi kažejo, da je kontrola v obdobju od dd/mm/llll do dd/mm/llll uspešno delovala.

*Mnenje s pridržki*

Svoje mnenje smo oblikovali na podlagi zadev, opisanih v tem poročilu. Sodila, ki smo jih uporabili pri oblikovanju svojega mnenja, so opisana v izjavi storitvene organizacije XYZ na strani [aa]. Razen zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, po našem mnenju:

(a) ...

**Zgled 4: Mnenje s pridržki – revizor storitve ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov**

...

*Odgovornost revizorja storitve*

...

Verjamemo, da so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje s pridržki.

*Osnova za mnenje s pridržki*

Storitvena organizacija XYZ v svojem opisu navaja, da ima vzpostavljene avtomatizirane kontrole za usklajevanje med prejetimi plačili posojila in njihovo namensko porabo. Toda elektronski zapisi delovanja tega usklajevanja za obdobje od dd/mm/llll do dd/mm/llll so bili izbrisani zaradi napake v računalniški obdelavi, in zato nismo mogli preizkusiti delovanja te kontrole za to obdobje. Zaradi tega nismo mogli ugotoviti, ali so kontrole za doseganje cilja kontroliranja "Kontrole dajejo sprejemljivo zagotovilo, da so prejeta plačila posojil pravilno evidentirana" v obdobju od dd/mm/llll do dd/mm/llll uspešno delovale.

*Mnenje s pridržki*

Svoje mnenje smo oblikovali na podlagi zadev, opisanih v tem poročilu. Sodila, ki smo jih uporabili pri oblikovanju svojega mnenja, so opisana v izjavi storitvene organizacije XYZ na strani [aa]. Razen zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, po našem mnenju:

(a) ...