

Galutinis variantas
2024 m. lapkritis

5000-asis tarptautinis tvarumo užtikrinimo standartas

5000-asis TTUS
**„Tvarumo užtikrinimo užduotims
taikomi bendrieji reikalavimai“**

ir

**Atitinkami su 5000-uoju TTUS
susiję kitų TAUSV standartų
pakeitimai**



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

Apie IAASB

Šį dokumentą parengė ir patvirtino Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (čia – *IAASB*, toliau šio TAS tekste – TAUSV).

IAASB tikslas – tenkinti viešąjį interesą rengiant aukštos kokybės audito, užtikrinimo ir kitų susijusių paslaugų standartus ir skatinant tarptautinių bei nacionalinių audito ir užtikrinimo standartų konvergenciją, taip didinant visame pasaulyje taikomos praktikos kokybę ir suderinamumą bei visuomenės pasitikėjimą pasauline audito ir kitų užtikrinimo paslaugų profesija.

IAASB kartu su Viešojo intereso priežiūros taryba, prižiūrinčia *IAASB* veiklą, ir *IAASB* suinteresuotųjų šalių patariamąją tarybą, kuri atstovauja visuomenės nuomonę dėl standartų ir gairių kūrimo, pagal bendrą standartų rengimo procesą rengia audito ir užtikrinimo standartus bei gaires.

Informaciją apie autorių teises, prekių ženklus ir leidimus rasite 218 puslapyje.

TURINYS

	Puslapis
5000-asis TTUS „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“	5
Atitinkami su 5000-uoju TTUS susiję kitų TAUSV standartų pakeitimai.....	208

5000-ASIS TARPTAUTINIS TVARUMO UŽTIKRINIMO STANDARTAS (TTUS) „TVARUMO UŽTIKRINIMO UŽDUOTIMS TAIKOMI BENDRIEJI REIKALAVIMAI“

(Galioja užtikrinimo užduotims dėl informacijos apie tvarumą, kuri pateikiama už laikotarpį, prasidedančius 2026 m. gruodžio 15 d. ar vėliau, arba konkrečią datą, kuri yra 2026 m. gruodžio 15 d. arba vėlesnė data.)

TURINYS

	Dalis
Ižanga	1–7
Šio TTUS taikymo sritis	8–14
Įsigaliojimo data	15
Tikslai	16–17
Apibrėžtys	18
Reikalavimai	
Užtikrinimo užduoties atlikimas pagal TTUS'us	19–25
Užtikrinimo užduoties prisiėmimas ir tęsimas	26–29
Kokybės valdymas įmonės lygiu	30
Kokybės valdymas užduoties lygiu	31–63
Apgaulė ir įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymas	64–67
Komunikavimas su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis	68
Dokumentavimas	69–74
Išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos	75–84
Užtikrinimo užduoties sąlygos	85–88
Įrodymai	89–94
Planavimas	95–102
Rizikos vertinimo procedūros	103R–125
Reagavimas į reikšmingo iškraipymo riziką	126R–152
Nustatytų iškraipymų kaupimas ir svarstymas	153–161
Taikomų kriterijų apibūdinimo įvertinimas	162
Poataskaitiniai įvykiai	163–164
Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų rašytiniai pareiškimai	165–170
Kita informacija	171–177
Užduoties išvados suformulavimas	178–187
Užtikrinimo ataskaitos rengimas	188–212

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Įžanga	A1–A11
Šio TTUS taikymo sritis	A12–A15
Apibrėžtys	A16P–A46
Užtikrinimo užduoties atlikimas pagal TTUS'us	A47–A57
Užtikrinimo užduoties prisiėmimas ir tęsimas.....	A58–A67
Kokybės valdymas įmonės lygiu.....	A68–A74
Kokybės valdymas užduoties lygiu.....	A75–A161
Apgaulė ir įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymas	A162–A165
Komunikavimas su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis	A166–A170
Dokumentavimas	A171–A183
Išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos.....	A184–A218
Užtikrinimo užduoties sąlygos	A219–A224
Įrodymai	A225–A276
Planavimas	A277–A312
Rizikos vertinimo procedūros.....	A313–A419
Reagavimas į reikšmingo iškraipymo riziką.....	A420–A469P
Nustatytų iškraipymų kaupimas ir svarstymas	A470–A498
Taikomų kriterijų apibūdinimo įvertinimas.....	A499–A501
Poataskaitiniai įvykiai.....	A502–A505
Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų rašytiniai pareiškimai	A506–A507
Kita informacija	A508–A518
Užtikrinimo išvados suformulavimas	A519–A536
Užtikrinimo ataskaitos rengimas.....	A537–A602

1 priedas. Tvarumo dalykai ir informacija apie tvarumą

2 priedas. Praktikuojančio asmens svarstymai dėl subjekto proceso, kuriuo nustatoma teiktina informacija apie tvarumą

3 priedas. Užtikrinimo ataskaitų dėl informacijos apie tvarumą pavyzdžiai

Ižanga

1. Šis tarptautinis tvarumo užtikrinimo standartas (toliau – TTUS) reglamentuoja užtikrinimo užduotis dėl informacijos apie tvarumą.
2. Taikant šį TTUS, informacija apie tvarumą – tai informacija apie tvarumo dalykus. Subjekto atskleidimas apie tokius dalykus gali būti susijęs su keliomis skirtingomis temomis (pvz., klimatas, darbo sąlygų kūrimas, biologinė įvairovė) ir šių temų aspektais (pvz., rizika ir galimybės, parametrai ir pagrindiniai veiklos rezultatų rodikliai). Įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba tvarumo atskaitomybės tvarkose gali būti pateikta skirtingų tvarumo dalykų, temų ar temų aspektų apibūdinimų, taip pat gali būti nurodyti reikalavimai ar gairės subjektui dėl teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo (žr. A1, A21–A22, A43 dalis, 1 priedą).
3. Informacija apie tvarumą yra teikiama vadovaujantis kriterijais. Pagal TTUS reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo įvertintų, ar kriterijai, kurių, kaip tikisi praktikuojantis asmuo, bus laikomasi rengiant informaciją apie tvarumą, yra tinkami atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Jeigu nenurodyta kitaip, tvarkos kriterijai, kurie įtvirtinti įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba kuriuos nustato įgaliotos ar pripažintos organizacijos, laikydamosi skaidraus ir tinkamo proceso, yra laikomi tinkamais (žr. A2, A197 dalis).
4. Kriterijuose gali būti nurodytas procesas, kuriuo subjektas nustato pateiktinus tvarumo dalykus, įskaitant reikšmingumo taikymą nustatant tokius dalykus ir atskaitomybės aprėptį. Šiame TTUS „subjekto procesas dėl teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo“ reiškia procesą, kurio laikydamasis subjektas nustato informacijoje apie tvarumą pateiktinus tvarumo dalykus ir atskaitomybės aprėptį (žr. A3 dalį).
5. Užtikrinimo užduoties apimtis gali būti išplėsta apimant subjekto teiktiną visą informaciją apie tvarumą arba tik jos dalį. Pavyzdžiui, pagal kai kurių jurisdikcijų reikalavimus visa informacija apie tvarumą, kuri teikiama pagal nustatytą tvarką, turėtų būti užtikrinimo objektas. Tačiau pagal tam tikrų jurisdikcijų įstatymus ar kitus teisės aktus gali būti reikalaujama, kad su klimatu susijęs atskleidimas subjekto informacijoje apie tvarumą būtų užtikrinimo objektas. Pagal šio TTUS ataskaitos pateikimo reikalavimus praktikuojantis asmuo privalo nustatyti ir apibūdinti informaciją, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas (žr. 4 dalį).
6. Šis TTUS pagrįstas prielaida, kad (žr. A5 dalį):
 - a) užduoties grupės nariai ir užduoties kokybės peržiūrą atliekantis asmuo (tų užduočių, kurių peržiūrą atlikti jis buvo paskirtas) turi laikytis Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos *Apskaitos profesionalų etikos kodekso (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus)* (toliau – TASESV kodeksas) nuostatų, susijusių su tvarumo užtikrinimo užduotimis, arba profesinių reikalavimų, arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimų, kurie yra ne mažiau griežti (žr. A6–A7 dalis); ir
 - b) užduotį atliekantis praktikuojantis asmuo yra narys įmonėje, kuriai taikomas 1-asis TKVS¹ arba profesiniai reikalavimai, arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimai dėl įmonės atsakomybės už jos kokybės valdymo sistemą, kai tokie reikalavimai yra ne mažiau griežti nei 1-ojo TKVS reikalavimai (žr. A8–A11 dalis).
7. Visuotinai pripažįstama, kad įmonės, atliekančios užtikrinimo užduotis, kokybės valdymas ir etikos principų, įskaitant nepriklausomumo reikalavimus, laikymasis atitinka viešąjį interesą. Be to, tai yra būtina aukštos kokybės užtikrinimo užduočių dalis. Kai praktikuojantis asmuo atlieka

¹ 1-asis tarptautinis kokybės valdymo standartas (TKVS) „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras ar kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės valdymas“

tvarumo užtikrinimo užduotį pagal šį ar kitus TTUS'us, svarbu suprasti, kad šis TTUS apima reikalavimus, kurie pagrįsti 6 dalyje apibūdintomis prielaidomis (žr. A5–A11 dalis).

Šio TTUS taikymo sritis

8. Šis TTUS taikomas visoms užtikrinimo užduotims dėl informacijos apie tvarumą. Jis taikomas visų rūšių informacijai apie tvarumą, neatsižvelgiant į tai, kaip tokia informacija yra pateikta (žr. A12–A14 dalis).
9. Šis TTUS nagrinėja pakankamo ir riboto užtikrinimo užduotis. Jeigu nenurodyta kitaip, kiekvienas šio TTUS reikalavimas taikomas tiek pakankamo, tiek riboto užtikrinimo užduotims. Kadangi riboto užtikrinimo užduoties metu gauto užtikrinimo lygis yra gerokai žemesnis už pakankamo užtikrinimo užduoties metu gauto užtikrinimo lygį, procedūrų, kurias praktikuojantis asmuo atliks riboto užtikrinimo užduoties metu, pobūdis ir atlikimo laikas skirsis nuo pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų, be to, jos bus mažesnės apimties (žr. A15 dalį).
10. *Tarptautinėje užtikrinimo užduočių vykdymo sistemoje* pažymima, kad užtikrinimo užduotis gali būti patvirtinimo užduotimi arba tiesiogine užduotimi. Šis TTUS nagrinėja tik patvirtinimo užduotis. Todėl šiame TTUS daromos nuorodos į „užtikrinimo užduotį“ ar „užduotį“ reiškia patvirtinimo užduotį.

Ryšys su 3000-uoju TUUS (persvarstytu)²

11. Šis TTUS yra bendras standartas, kuris apima visiems tvarumo užtikrinimo užduoties elementams taikomus reikalavimus ir taikymo medžiagą. Atitinkamai, praktikuojantis asmuo užduoties metu neprivalo taikyti 3000-ojo TUUS (persvarstyto).

Ryšys su audituotomis finansinėmis ataskaitomis

12. Šis TTUS neapima informacijos apie tvarumą, kuri turi būti įtraukta į subjekto finansines ataskaitas pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Tokiai informacijai subjekto finansinių ataskaitų auditorius privalo taikyti tarptautinius audito standartus.
13. Informacija apie tvarumą gali būti pateikta kartu su subjekto audituotomis finansinėmis ataskaitomis, pavyzdžiui, kaip subjekto metinės ataskaitos dalis arba atskirame dokumente ar prie metinės ataskaitos pridedamuose dokumentuose. Tokiais atvejais, kai taikomas šis TTUS, audituotos finansinės ataskaitos laikomos kita informacija.

Apimties keičiamumas

14. TTUS skirtas taikyti atliekant užtikrinimo užduotis dėl visų subjektų, neatsižvelgiant į jų dydį ir sudėtingumą, informacijos apie tvarumą. Tačiau šio TTUS reikalavimai skirti taikyti atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes.

Įsigaliojimo data

15. Šis TTUS taikomas visoms užtikrinimo užduotims dėl informacijos apie tvarumą, kuri pateikiama:
 - a) už laikotarpius, prasidedančius 2026 m. gruodžio 15 d. ar vėliau; ar
 - b) konkrečią datą, kuri yra 2026 m. gruodžio 15 d. arba vėlesnė data.
 Šį TTUS leidžiama taikyti anksčiau.

² 3000-asis tarptautinis užtikrinimo užduočių standartas (TUUS) (persvarstytas) „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ir peržvalgas“

Tikslai

16. Atlikdamas tvarumo užtikrinimo užduotis praktikuojantis asmuo siekia šių tikslų:
- gauti pakankamą arba, atitinkamai, ribotą užtikrinimą dėl to, ar informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta;
 - pareikšti išvadą dėl informacijos apie tvarumą, išleidžiant rašytinę ataskaitą, kurioje pateikiama pakankamo užtikrinimo arba, atitinkamai, riboto užtikrinimo išvada ir apibūdinamas išvados pagrindas; ir
 - toliau komunikuoti, kaip to reikalaujama pagal šį TTUS ir bet kokį kitą atitinkamą TTUS.
17. Visais atvejais, kai negalima gauti pakankamo arba, atitinkamai, riboto užtikrinimo ir kai praktikuojančio asmens užtikrinimo ataskaitoje pateikta sąlyginė išvada yra nepakankama tomis aplinkybėmis, kai ataskaita teikiama numatomiems vartotojams, pagal šį TTUS reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo atsisakytų pareikšti išvadą arba atsisakytų atlikti užduotį, jei tą galima padaryti pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus.

Apibrėžtys

18. TTUS'uose terminai vartojami toliau apibrėžtomis reikšmėmis:

Analitinės procedūros	Informacijos apie tvarumą vertinimas analizuojant tikėtinas kiekybinių ir kokybinių duomenų sąsajas. Be to, analitinės procedūros apima tyrimą, kurį būtina atlikti nustatčius svyravimus ar sąsajas, kurie neatitinka kitos susijusios informacijos arba reikšmingai nukrypsta nuo tikėtinų dydžių.
Kitas praktikuojantis asmuo	Įmonė, kita nei praktikuojančio asmens įmonė, atliekanti darbą, kurį praktikuojantis asmuo ketina naudoti tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais, kai praktikuojantis asmuo negali pakankamai ir tinkamai įsitraukti į tokį darbą. Taikant TTUS'us: - kito praktikuojančio asmens darbas, kurį praktikuojantis asmuo ketina naudoti tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais, atliekamas kaip atskira užduotis; - darbą atliekantys asmenys iš kito praktikuojančio asmens įmonės nėra laikomi užduoties grupės nariais, nes jie neatlieka procedūrų tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais. Tokie asmenys taip pat nėra laikomi praktikuojančio asmens ekspertais; - nuorodos į tai, kad naudojamas kito praktikuojančio asmens darbas, apima, kai taikoma, asmenų iš tokios kitos įmonės atliktą darbą.
Taikomi kriterijai	Kriterijai, taikomi konkrečiai tvarumo užtikrinimo užduočiai.
Atitinkama (-os) šalis (-ys)	Vadovybė ar, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys arba, jei skiriasi, užduoties šalis.
Tvirtinimai	Aiškūs ar kitokio pobūdžio subjekto pareiškimai, kurie įtraukti į informaciją apie tvarumą ir kuriais remdamasis praktikuojantis asmuo

	apsvarsto potencialius skirtingų rūšių iškraipymus, kurie gali atsirasti (žr. A16P dalį).
Užtikrinimo užduotis	Užduotis, kurią atliekantis praktikuojantis asmuo siekia surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kad galėtų pareikšti išvadą, skirtą padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą informacija apie tvarumą. Kiekviena užtikrinimo užduotis yra: a) pakankamo užtikrinimo užduotis – užtikrinimo užduotis, kurios metu praktikuojantis asmuo sumažina užduoties riziką iki užduoties aplinkybėmis priimtino žemo lygio, kad galėtų padaryti praktikuojančio asmens išvadą. Praktikuojančio asmens išvada pareiškama tokia forma, kurioje perteikiama praktikuojančio asmens nuomonė apie tvarumo dalykų matavimo ir vertinimo, įskaitant pateikimą ir atskleidimą, pagal taikomus kriterijus rezultatai; arba b) riboto užtikrinimo užduotis – tai užtikrinimo užduotis, kurios metu praktikuojantis asmuo sumažina užduoties riziką iki užduoties aplinkybėmis priimtino lygio, tačiau tokia rizika yra didesnė nei pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, kad galima būtų pareikšti tokios formos išvadą, kurioje būtų nurodyta, ar, remdamasis atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, praktikuojantis asmuo pastebi dalyką (-us), verčiantį (-čius) jį manyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta. Riboto užtikrinimo užduoties metu atliktų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis yra apriboti, palyginti su procedūromis, kurias būtina atlikti pakankamo užtikrinimo užduoties metu, tačiau planuojama gauti tokio lygio užtikrinimą, kuris, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, yra prasmingas. Praktikuojančio asmens gautas užtikrinimo lygis yra laikomas prasmingu, kai yra tikėtina, kad dėl jo numatytų vartotojų pasitikėjimas informacija apie tvarumą padidės iki tokio lygio, kuris akivaizdžiai yra daugiau nei nereikšmingas.
Užtikrinimo užduočių atlikimo įgūdžiai ir metodai	Užtikrinimo užduočių atliekančio praktikuojančio asmens demonstruojami planavimo, įrodymų rinkimo, įrodymų vertinimo, komunikavimo ir ataskaitos rengimo įgūdžiai ir metodai, kurie skiriasi nuo jo ekspertinės patirties tvarumo dalykais arba jų matavimo ar vertinimo.
Patvirtinimo užduotis	Užtikrinimo užduotis, kurios metu šalis, kita nei praktikuojantis asmuo, matuoja ar vertina tvarumo dalykus pagal taikomus kriterijus.
Lyginamoji informacija	Informacija apie tvarumą, pateikta už vieną ar daugiau laikotarpių.
Komponentas	Subjektas, verslo vienetas, funkcija ar verslo veikla ar tam tikras jų derinys (atskaitomybės aprėpties ribose), kurį nustato praktikuojantis asmuo tvarumo užtikrinimo užduoties planavimo ir atlikimo tikslais (žr. A17 dalį).

Komponento praktikuojantis asmuo	Įmonė, atliekanti su komponentu susijusį užtikrinimo darbą tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais, kai praktikuojantis asmuo gali pakankamai ir tinkamai įsitraukti į tokį darbą. Nuorodos į komponento praktikuojantį asmenį apima, kai taikoma, asmenis iš tokios įmonės. Asmenys iš darbą atliekančio praktikuojančio asmens įmonės yra užduoties grupės nariai (žr. A18–A19 dalis).
Kriterijai	Etalonai (angl. <i>benchmarks</i>), kurie naudojami tvarumo dalykams matuoti ir vertinti. Kriterijai apima tvarkos kriterijus, subjekto nustatytus kriterijus arba abu. Tvarkos kriterijai – teisingo pateikimo kriterijai arba atitikties kriterijai (žr. A20, A195 dalis). Terminas „teisingo pateikimo kriterijai“ vartojamas atsižvelgiant į tvarumo atskaitomybės tvarką, pagal kurią privaloma laikytis tvarkos reikalavimų ir kurioje (žr. A528–A529 dalis): a) tiesiogiai arba netiesiogiai pažymima, kad vadovybei gali tekti pateikti ne tik pagal tvarką specialiai reikalaujamą informaciją, kad informacija apie tvarumą būtų pateikta teisingai; arba b) tiesiogiai pažymima, kad vadovybei gali tekti nukrypti nuo tvarkos reikalavimo, kad informacija apie tvarumą būtų pateikta teisingai. Tikėtina, kad tokių nukrypimų prireiks tik labai retais atvejais. Terminas „atitikties kriterijai“ vartojamas atsižvelgiant į tvarumo atskaitomybės tvarką, pagal kurią privaloma laikytis tvarkos reikalavimų, tačiau neapima pirmiau a ir b punktuose pažymėtų dalykų.
Atskleidimas	Informacija apie tvarumą, susijusi su temos aspektu (žr. A21–A22 dalis).
Užduoties aplinkybės	Konkrečią užtikrinimo užduotį apibrėžiantis bendras kontekstas, kuris apima: užduoties sąlygas, užduoties apimtį ir tai, ar ji yra pakankamo užtikrinimo užduotis ar riboto užtikrinimo užduotis, tvarumo dalykų charakteristikas, taikomus kriterijus, numatomų vartotojų informacijos poreikius, atitinkamas subjekto charakteristikas ir jo atskaitomybės aprėptį, subjekto vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų charakteristikas, taip pat kitus dalykus, kurie gali turėti reikšmingos įtakos užduočiai.
Užduoties lyderis	Partneris arba įmonės paskirtas kitas asmuo, kuris atsakingas už užduotį ir jos atlikimą, taip pat už užtikrinimo ataskaitą, išleidžiamą įmonės vardu, ir kuris, kai reikalaujama, turi profesinės organizacijos, teisinės ar reguliavimo institucijos suteiktą atitinkamų įgaliojimų. „Užduoties lyderis“ atitinkamais atvejais turėtų būti laikomas lygiavertės pareigos viešajame sektoriuje einančiu asmeniu (žr. A23–A24 dalis).
Užduoties rizika	Rizika, kad praktikuojantis asmuo pareikš netinkamą išvadą, kai informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta (žr. A25–A27P dalis).

Užduoties šalis	Vadovybė, už valdymą atsakingi asmenys arba kita šalis, kuri paskiria praktikuojantį asmenį atlikti užtikrinimo užduotį.
Užduoties kokybės peržiūra	Objektyvus reikšmingų užduoties grupės priimtų sprendimų ir padarytų išvadų vertinimas, kurį užduoties kokybės peržiūrą atliekantis asmuo atlieka ir baigia iki užtikrinimo ataskaitos datos arba jos datą.
Užduoties kokybės peržiūrą atliekantis asmuo	Partneris, kitas asmuo, kuris yra iš įmonės arba iš išorės ir kurį įmonė paskiria užduoties kokybės peržiūrai atlikti.
Užduoties grupė	Užduoties lyderis ir kiti darbuotojai, kurie atlieka užduotį, bei kiti asmenys, kurie atlieka užduoties procedūras, išskyrus praktikuojančio asmens išorės ekspertą ir vidaus auditorius, kurie užduoties metu teikia tiesioginę pagalbą (žr. A28–A29 dalis).
Subjektas	Juridinis asmuo, ūkio subjektas arba identifikuojama juridinio asmens ar ūkio subjekto dalis, arba juridinių ar kitos rūšies subjektų derinys arba derinys tokių subjektų dalių, su kuriomis informacija apie tvarumą yra susijusi (žr. A30 dalį).
Įrodymai	Informacija, kurią, atlikęs užtikrinimo procedūras, praktikuojantis asmuo naudoja padaryti išvados, pagrindžiančioms praktikuojančio asmens užtikrinimo išvadą ir ataskaitą. Įrodymų pakankumas yra įrodymų kiekio matas. Įrodymų tinkamumas yra įrodymų kokybės matas.
Įmonė	Privačia praktika užsiimantis praktikuojantis asmuo, praktikuojančių asmenų bendrija ar bendrovė arba kitos rūšies subjektas. Įmone atitinkamais atvejais turėtų būti laikomas lygiavertis viešajame sektoriuje veikiantis subjektas (žr. A31 dalį).
Apgaulė	Tyčinis vieno ar kelių asmenų, tokių kaip vadovai, už valdymą atsakingi asmenys, darbuotojai ar trečiosios šalys, veiksmas, kai apgaule įgyjamas neteisingas arba neteisėtas pranašumas (žr. A32–A33 dalis).
Tolesnės procedūros	Procedūros, įskaitant kontrolės priemonių testus ir pagrindines procedūras, kurios atliekamos kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką.
Grupė	Ataskaitas teikiantis subjektas, kurio grupės informacija apie tvarumą yra parengta (žr. A34 dalį).
Grupės tvarumo užtikrinimo užduotis	Užtikrinimo užduotis dėl grupės informacijos apie tvarumą.
Grupės informacija apie tvarumą	Informacija apie tvarumą, kuri, vadovaujantis kriterijais, apima daugiau nei vieno subjekto ar verslo vieneto informaciją apie tvarumą (žr. A35 dalį).

Istorinė finansinė informacija	Informacija, išreikšta finansiniais terminais ir susijusi su konkrečiu subjektu, pirmiausia gaunama iš tokio subjekto apskaitos sistemos ir atspindi praėjusiais laikotarpiais įvykčius ekonominius įvykius arba ekonomines sąlygas ar aplinkybes tam tikrais laiko momentais praeityje.
Numatomi vartotojai	Asmuo (asmenys) ar organizacija (-os), ar grupė (-ės), kurie, kaip tikisi praktikuojantis asmuo, naudos tvarumo užtikrinimo ataskaitą. Kai kuriais atvejais gali būti kitų numatomų vartotojų, kuriems tvarumo užtikrinimo ataskaita nėra adresuojama (žr. A36–A38 dalis).
Vidaus audito funkcija	Subjekto funkcija, kuri atlieka užtikrinimo ir konsultavimo veiklą, skirtą įvertinti ir pagerinti subjekto valdysenos, rizikos valdymo ir vidaus kontrolės procesų efektyvumą.
Vadovybė	Asmuo (asmenys), prisiimantis (-ys) administracinę atsakomybę už subjekto veiklą. Kai kuriuose tam tikroms jurisdikcijoms priklausančiuose subjektuose vadovybei priskiriami kai kurie arba visi už valdymą atsakingi asmenys, pavyzdžiui, vykdomieji valdybos nariai arba subjekto savininkas vadovas.
Vadovybės ekspertas	Asmuo ar organizacija, kurie turi ekspertinės patirties kitoje nei užtikrinimo srityje ir kurių darbu subjektas naudoja kaip pagalbą rengiant informaciją apie tvarumą.
Iškraipymas	Skirtumas tarp atskleidimo ir atitinkamo tvarumo dalykų matavimo ar vertinimo pagal taikomus kriterijus. Iškraipymų gali atsirasti dėl klaidos ar apgaulės, būti kokybinių ar kiekybinių iškraipymų ir jie gali apimti praleistą informaciją arba informaciją, kuri kliudo pateikti atskleidimą (žr. A417, A473, A479 dalis).
Kitos informacijos iškraipymas	Kita informacija laikoma iškraipyta, kai kita informacija yra neteisingai suformuluota arba kitaip klaidinanti (įskaitant dėl to, kad joje yra praleista ar užgožta informacija, kurios reikia tinkamai suprasti dalyką, atskleistą kitoje informacijoje).
Tinklas	Didesnė struktūra: a) kuri skirta bendradarbiavimui palaikyti; ir b) kurios akivaizdi paskirtis yra pelno ar išlaidų pasidalijimas, ar kuri turi bendrus savininkus, yra bendrai kontroliuojama ar valdoma, įgyvendina bendras kokybės valdymo politikas arba procedūras, bendrą verslo strategiją, turi bendrą prekių ženklo pavadinimą ar naudoja didžiąją dalimi profesinių išteklių.
Tinklo įmonė	Įmonė arba subjektas, priklausantis įmonės tinklui.
Įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymas.	Tyčinis ar netyčinis subjekto, už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ar kitų asmenų, dirbančių subjektui ar pagal subjekto nurodymus, veikimas ar neveikimas, priešingas galiojantiems

	įstatymams ar kitiems teisės aktams. Sąvoka „nesilaikymas“ neapima netinkamo asmeninio elgesio, nesusijusio su verslo veikla.
Kita informacija	Informacija, kuri nėra užtikrinimo užduoties objektas, bet kuri pateikta dokumente ar dokumentuose, apimančiuose informaciją apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas ir dėl kurios rengiama užtikrinimo ataskaita.
Partneris	Asmuo, turintis teisę įsipareigoti įmonės vardu atlikti profesinių paslaugų užduotį (žr. A39 dalį).
Darbinis reikšmingumas	Praktikuojančio asmens nustatyta suma ar sumos, mažesnės nei kiekybinei informacijai atskleisti reikšminga suma ar sumos, siekiant iki priimtina žemo lygio sumažinti tikimybę, kad tokia atskleidime neištaisytų ir nenustatytų iškreipimų agreguota suma bus reikšminga.
Personalas	Įmonės partneriai ir darbuotojai.
Praktikuojantis asmuo	Asmuo (asmenys), atliekantis (-ys) užduotį (paprastai tai yra užduoties lyderis ar kiti užduoties grupės nariai arba, atitinkamai, įmonė). Jeigu šiame TTUS aiškiai nurodyta, kad užduoties lyderis privalo vykdyti reikalavimą arba priimti atsakomybę, vartojamas ne terminas „praktikuojantis asmuo“, bet „užduoties lyderis“.
Praktikuojančio asmens ekspertas	Asmuo ar organizacija, kurie turi ekspertinės patirties kitoje nei užtikrinimo srityje ir kurių darbu praktikuojantis asmuo naudojami kaip pagalba pakankamiems tinkamiems įrodymams surinkti. Praktikuojančio asmens ekspertu gali būti praktikuojančio asmens vidaus ekspertas (kuris yra praktikuojančio asmens įmonės arba tinklo įmonės partneris arba darbuotojas, įskaitant laikiną darbuotoją) arba praktikuojančio asmens išorės ekspertas.
Profesinis sprendimas	Atitinkamo išsilavinimo, žinių ir patirties taikymas užtikrinimo ir etikos standartuose numatyta kontekste, siekiant priimti informaciją pagrįstus sprendimus dėl veiksmų, kurių būtų tinkama imtis užduoties aplinkybėmis, eigos.
Profesinis skepticizmas	Tai požiūris, kurio laikantis abejojama, atsargiai vertinamos sąlygos, galinčios rodyti iškreipimą dėl klaidos ar apgaulės, ir kritiškai vertinami įrodymai.
Profesiniai standartai	Tarptautiniai tvarumo užtikrinimo standartai (TTUS'ai) ir atitinkami etikos reikalavimai.
Atitinkami etikos reikalavimai	Profesinės etikos principai ir etikos reikalavimai, kurių turi laikytis praktikuojantys asmenys, atlikdami užtikrinimo užduotį dėl informacijos apie tvarumą. Atitinkami etikos reikalavimai apima TASESV kodekso nuostatas, susijusias su tvarumo užtikrinimo užduotimis, kartu su nacionaliniais reikalavimais, jeigu jie yra griežtesni, arba profesiniais reikalavimais, arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimais, kurie atitinkamos institucijos vertinimu yra ne

	mažiau griežti nei TASESV kodekso nuostatos, susijusios su tvarumo užtikrinimo užduotimis (žr. A62–A63 dalis).
Atskaitomybės aprėptis	Veiklos, operacijos, santykiai ar ištekliai, kurie turi būti įtraukti į subjekto informaciją apie tvarumą. TTUS'ų taikymo tikslais, atskaitomybės aprėptis nustatoma vadovaujantis taikomais kriterijais (žr. A40–A41 dalis).
Reikšmingo iškraipymo rizika	Rizika, kad informacija apie tvarumą bus reikšmingai iškraipyta prieš pradedant užduotį.
Rizikos vertinimo procedūros	Procedūros yra parengtos ir atliktos tokiu tikslu: a) kad, riboto užtikrinimo užduoties atveju, reikšmingo iškraipymo rizika dėl klaidos ar apgaulės būtų nustatyta ir įvertinta atskleidimo lygiu; ir b) kad, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, atskleidimo reikšmingo iškraipymo rizika dėl klaidos ar apgaulės būtų nustatyta ir įvertinta tvirtinimų lygiu.
Darbuotojai	Įmonės profesionalai, išskyrus partnerius, įskaitant visus įmonės samdomus ekspertus.
Pagrindinės procedūros	Procedūros, skirtos nustatyti reikšmingus iškraipymus. Pagrindinės procedūros susideda iš detaliųjų testų ir analitinių procedūrų (žr. A42 dalį).
Kompetencija tvarumo dalykais	Kompetencija tvarumo dalykais, susijusiais su tvarumo užtikrinimo užduotimi, taip pat tokių dalykų matavimo ir vertinimo kompetencija.
Informacija apie tvarumą	Informacija apie tvarumą – tai informacija apie tvarumo dalykus (žr. A43 dalį). Taikant TTUS'us: a) informacija apie tvarumą gaunama matuojant ar vertinant tvarumo dalykus pagal kriterijus; b) informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, yra lygiavertė „dalyko informacijai“ pagal kitus TAUSV užtikrinimo standartus; c) nuorodos į „teiktiną informaciją apie tvarumą“ skirtos parodyti sąsajas su visa subjekto teiktina informacija apie tvarumą. Jos, visų pirma, yra daromos atsižvelgiant į praktikuojančio asmens preliminaras žinias apie užduoties aplinkybes; d) jei užtikrinimo užduotis neapima visos subjekto teikiamos informacijos apie tvarumą, sąvoka „informacija apie tvarumą“ turėtų būti suprantama kaip informacija, kuri yra užtikrinimo objektas (žr. A44 dalis).
Tvarumo dalykai	Aplinkosaugos, socialiniai, valdysenos ir kiti su tvarumu susiję dalykai, kaip jie apibrėžti ar nustatyti įstatymuose ar kituose teisės

	aktuose arba atitinkamose tvarumo atskaitomybės tvarkose, arba kaip juos nustatė subjektas informacijos apie tvarumą parengimo arba pateikimo tikslais. TTUS'ų taikymo tikslais, tvarumo dalykai, kurie matuojami ar vertinami pagal kriterijus, yra lygiaverčiai „pagrindiniam dalykui“ pagal kitus TAUSV užtikrinimo standartus (žr. A45–A46 dalis).
Vidaus kontrolės sistema	Už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų subjekto darbuotojų sukurta, įdiegta ir palaikoma sistema, siekiant suteikti pakankamą užtikrinimą, kad bus pasiekti subjekto tikslai dėl tvarios verslo veiklos ir tvarumo atskaitomybės patikimumo, operacijų efektyvumo ir veiksmingumo, taip pat dėl taikomų įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su tvarumo dalykais, laikymosi. Sąvoka „kontrolės priemonės“ reškia subjekto nustatytas politikas arba procedūras, skirtas pasiekti vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų kontrolės tikslus, susijusius su vidaus kontrolės sistemos vieno ar kelių komponentų aspektais.
Už valdymą atsakingi asmenys	Asmuo (asmenys) ar organizacija (-os) (pavyzdžiui, bendrovės patikėtinis), atsakingi už subjekto strateginio vadovavimo ir pareigų, susijusių su subjekto atskaitomybe, vykdymo priežiūrą. Šios pareigos apima ir pareigą prižiūrėti tvarumo atskaitomybės procesą. Kai kuriuose tam tikroms jurisdikcijoms priklausančiuose subjektuose už valdymą atsakingais asmenimis galėtų būti ir vadovaujantys darbuotojai, pavyzdžiui, privačiojo ar viešojo sektoriaus įmonės vykdomieji valdybos nariai arba savininkas vadovas.
Neištaisyti iškraipymai	Iškraipymai, kuriuos praktikuojantis asmuo sukaupė užtikrinimo užduoties metu ir kurie nebuvo ištaisyti.

Reikalavimai

Užtikrinimo užduoties atlikimas pagal TTUS'us

Užduočiai aktualių standartų laikymasis

19. Praktikuojantis asmuo turi laikytis šio TTUS ir bet kokių kitų užduočiai aktualių TTUS'ų (žr. A47 dalį).
20. Praktikuojantis asmuo gali nurodyti, kad laikėsi šio TTUS ar bet kokių kitų TTUS'ų, tik jeigu jis laikėsi šio TTUS ir bet kokių kitų užduočiai aktualių TTUS'ų reikalavimų (žr. A47–A48 dalis).

TTUS tekstas

21. Norėdamas suprasti TTUS tikslus ir tinkamai taikyti jo reikalavimus, praktikuojantis asmuo turėtų suprasti visą TTUS tekstą, įskaitant jo taikymo nuostatas ir kitą aiškinamąją medžiagą (žr. A49–A54 dalis).

Atitinkamų reikalavimų laikymasis

22. Praktikuojantis asmuo privalo laikytis visų šio TTUS ir bet kokių kitų atitinkamų TTUS'ų reikalavimų, nebent, atsižvelgus į užtikrinimo užduoties aplinkybes, reikalavimas nėra aktualus, kadangi sąlyga, kuriai esant jis turi būti vykdomas, neegzistuoja. Reikalavimai, kurie taikomi tik riboto užtikrinimo arba pakankamo užtikrinimo užduotims, žymimi atitinkamai „R“ (riboto užtikrinimo) arba „P“ (pakankamo užtikrinimo) raidėmis, jas pridedant prie dalies numerio. Kai reikalavimas taikomas tiek riboto, tiek pakankamo užtikrinimo užduotims, tačiau skirtingais būdais, toks reikalavimas pateikiamas stulpeliuose, pažymėtuose „R“ (riboto užtikrinimo) arba „P“ (pakankamo užtikrinimo) raidėmis (žr. A55 dalį).
23. Išimtiniais atvejais praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad būtina nukrypti nuo atitinkamų TTUS reikalavimų. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo turi atlikti alternatyvias procedūras tokio reikalavimo tikslui pasiekti. Tikėtina, kad būtinybė praktikuojančiam asmeniui nukrypti nuo atitinkamo reikalavimo atsiras tik tada, kai reikalaujama atlikti konkrečią procedūrą, tačiau, esant konkrečioms užtikrinimo užduoties aplinkybėms, tokia procedūra būtų neveiksminga reikalavimo tikslui pasiekti (žr. A56 dalį).

Nukrypimo nuo atitinkamo reikalavimo dokumentavimas

24. Jeigu išimtiniais atvejais praktikuojantis asmuo nusprendžia, kad būtina nukrypti nuo atitinkamų šio TTUS ar bet kokių kitų TTUS'ų reikalavimų, praktikuojantis asmuo turi sudokumentuoti, kaip buvo atliktos alternatyvios procedūros ir pasiektas tokio reikalavimo tikslas, bei tokio nukrypimo priežastis (žr. A57 dalį).

Negalėjimas pasiekti tikslo

25. Jeigu praktikuojantis asmuo negali pasiekti šio TTUS ar bet kokių kitų užduočių aktualių TTUS'ų reikalavimų, praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar dėl to jis turi modifikuoti savo išvadą arba atsisakyti atlikti užtikrinimo užduotį (jei tą galima padaryti pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus). Pagal šį ar bet kokią kitą atitinkamą TTUS nugalėjimas pasiekti tikslo laikomas reikšmingu dalyku, kuris turi būti sudokumentuotas vadovaujantis 69 dalimi.

Užtikrinimo užduoties prisiėmimas ir tęsimas

26. Praktikuojantis asmuo turi prisiimti arba tęsti užduotį, tik jeigu:
- a) praktikuojantis asmuo neturi priežasčių manyti, kad atitinkami etikos reikalavimai, įskaitant nepriklausomumui keliamus reikalavimus, nebus įvykdyti (žr. A58–A64 dalis);
 - b) praktikuojantis asmuo nustatė, kad asmenys, kurie kartu su juo atliks užduotį, turi tinkamos kompetencijos ir gebėjimų, įskaitant pakankamai laiko, atlikti užduotį; ir
 - c) dėl pagrindo, kuriuo remiantis bus atliekama užduotis, buvo susitarta:
 - i) nustatant, kad išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos egzistuoja (taip pat žr. 76 dalį); ir
 - ii) patvirtinant, kad praktikuojantis asmuo ir užduoties šalis tarpusavyje susitarė dėl užduoties sąlygų, įskaitant praktikuojančio asmens ataskaitos pateikimo pareigas (taip pat žr. 85 dalį).
27. Jeigu užduoties šalis riboja praktikuojančio asmens darbo, kurį jis turėtų atlikti siūlomos užduoties metu, apimtį tiek, kad praktikuojantis asmuo mano, jog dėl apribojimų jis turės atsisakyti pateikti išvadą dėl informacijos apie tvarumą, praktikuojantis asmuo neturėtų prisiimti tokios užduoties kaip užtikrinimo užduoties, nebent to yra reikalaujama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus.

28. Užduoties lyderis, prisiimdamas užduotį pagal 26 dalį, turi įsitikinti, kad buvo laikomasi įmonės politikų arba procedūrų dėl santykių su klientais ir užtikrinimo užduočių prisiėmimo bei tęstinumo ir kad šiuo atžvilgiu padarytos išvados yra tinkamos (žr. A65–A67 dalis).
29. Jeigu užduoties lyderis gauna informacijos, dėl kurios įmonė būtų atsisakiusi užduoties, jei tokią informaciją įmonė būtų žinojusi prieš prisiimdama arba tęsdama santykius su klientu arba konkrečią užduotį, užduoties lyderis turi nedelsdamas komunikuoti tokią informaciją įmonei, kad įmonė ir užduoties lyderis galėtų imtis reikiamų veiksmų.

Kokybės valdymas įmonės lygiu

30. Užduoties lyderis turi būti nariu įmonės, kuri laikosi (žr. A68–A72 dalis):
 - a) 1-ojo TKVS; arba
 - b) profesinių reikalavimų arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimų, kurie atitinkamos institucijos vertinimu yra nemažiau griežti nei 1-asis TKVS (žr. A73–A74 dalis).

Kokybės valdymas užduoties lygiu

Bendra atsakomybė už kokybės valdymą ir jos siekimą

31. Užduoties lyderis turi prisiimti bendrą atsakomybę už kokybės valdymą ir jos siekimą bei už pakankamą ir tinkamą dalyvavimą visos užduoties metu, kad užduoties lyderis turėtų pagrindą nustatyti, ar priimti reikšmingi sprendimai ir padarytos išvados yra tinkami atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes (žr. A75–A79 dalis).
32. Jeigu užduoties lyderis kitiems užduoties grupės nariams paskiria parengti ar atlikti procedūras, užduotis ar veiksmus, kurie susiję su šio TTUS reikalavimais ir kurie užduoties lyderiui padeda laikytis šio TTUS reikalavimų, užduoties lyderis ir toliau prisiima bendrą atsakomybę už užduoties kokybės valdymą ir jos siekimą vadovaudamas tokiems užduoties grupės nariams, prižiūrėdamas ir peržiūrėdamas jų darbą (žr. A80 dalį).

Užduoties lyderio charakteristikos

33. Užduoties lyderis turi turėti (žr. A81–A83 dalis):
 - a) kompetencijos ir gebėjimų, išugdytų intensyviai mokantis ir taikant praktiškai, pasinaudoti užtikrinimo įgūdžiais ir metodais;
 - b) supratimo apie atitinkamus etikos reikalavimus, įskaitant su nepriklausomumu susijusius reikalavimus, kurie taikomi atsižvelgiant į užtikrinimo užduoties pobūdį ir aplinkybes; ir
 - c) kompetencijos tvarumo dalykais, kad galėtų prisiimti atsakomybę už išvadas, padarytas dėl užduoties.

Atitinkami etikos reikalavimai, įskaitant su nepriklausomumu susijusius reikalavimus

34. Praktikuojantis asmuo turi laikytis atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant su nepriklausomumu susijusius reikalavimus, kurie apima (žr. A58–A61, A64 dalis):
 - a) TASESV kodekso nuostatas, susijusias su tvarumo užtikrinimo užduotimis, kartu su nacionaliniais reikalavimais, jeigu jie yra griežtesni; arba

- b) profesinius reikalavimus arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimus, kurie atitinkamos institucijos vertinimu yra nemažiau griežti nei TASESV kodekso nuostatos, susijusios su tvarumo užtikrinimo užduotimis (žr. A62–A63 dalis).
35. Užduoties lyderis turi priimti atsakomybę už tai, kad kiti užduoties grupės nariai būtų supažindinti su atitinkamais etikos reikalavimais, kurie taikomi atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes, ir įmonės politikomis ir procedūromis, įskaitant tokias, kurios skirtos (žr. A84–A85 dalis):
- a) nustatyti, įvertinti grėsmes, kad nebus laikomasi atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant su nepriklausomumu susijusius reikalavimus, ir į jas reaguoti;
 - b) nurodyti aplinkybes, kurioms esant gali būti pažeidžiami atitinkami etikos reikalavimai, įskaitant su nepriklausomumu susijusius reikalavimus, bei užduoties grupės narių pareigos, kai jie sužino apie pažeidimus; ir
 - c) nurodyti užduoties grupės narių pareigas, kai jie sužino apie tai, kad subjektas nesilaiko įstatymų ir kitų teisės aktų.
36. Jeigu užduoties lyderis pastebi dalykus, kurie rodo, jog esama grėsmės atitinkamų etikos reikalavimų laikymuisi, užduoties lyderis, laikydamasis įmonės politikų arba procedūrų ir naudodamasis atitinkama informacija, gauta iš įmonės, užduoties grupės arba kitų šaltinių, turi įvertinti grėsmę ir imtis atitinkamų veiksmų (žr. A85–A86 dalis).
37. Atlikdamas užduotį, užduoties lyderis turi išlikti budrus, stebėti ir, jeigu reikia, teikti paklausimus, kad gautų įrodymų, jog užduoties grupės nariai pažeidė atitinkamus etikos reikalavimus. Jeigu remdamasis įmonės kokybės valdymo sistema ar kitais būdais užduoties lyderis sužino dalykų, kurie rodo, kad užduoties grupės nariai pažeidė atitinkamus etikos reikalavimus, užduoties lyderis, pasikonsultavęs įmonės viduje, turi nustatyti tinkamus veiksmus (žr. A86 dalį).

Užtikrinimo užduočių atlikimo įgūdžiai ir metodai, profesinis skepticizmas ir profesinis sprendimas

38. Praktikuojantis asmuo turi naudotis užtikrinimo užduočių atlikimo įgūdžiais ir metodais, kurie yra pasikartojančio, sistemingo užduoties proceso dalis.
39. Praktikuojantis asmuo turi planuoti ir atlikti užduotį laikydamasis profesinio skepticizmo principo ir pripažinti, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta (žr. A87–A92 dalis).
40. Planuodamas ir atlikdamas užduotį, taip pat nustatydamas procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, praktikuojantis asmuo turi priimti profesinį sprendimą (žr. A93–A95 dalis).

Užduoties ištekliai

41. Užduoties lyderis turi nustatyti, ar, atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes, įmonės politikas ir procedūras bei bet kokius pasikeitimus, galinčius atsirasti užduoties metu, užduoties grupė gali laiku pasinaudoti pakankamais ir tinkamais ištekliais, kurie jai paskirti ar kuriais jai leista naudotis užduočiai atlikti (žr. A96–A97 dalis).
42. Užduoties lyderis turi nustatyti, ar visi užduoties grupės nariai, praktikuojančio asmens išorės ekspertai ir vidaus auditoriai, teikiantys tiesioginę pagalbą, kartu turi kompetencijos ir gebėjimų pasinaudoti užtikrinimo įgūdžiais ir metodais, įskaitant pakankamai laiko, atlikti audito užduotį (žr. A98–A102 dalis).
43. Jeigu praktikuojantis asmuo ketina surinkti įrodymų naudodamas įmonės, kuri nėra praktikuojančio asmens įmonė, darbą, užduoties lyderis turi nustatyti, ar užduoties lyderis galės pakankamai ir tinkamai įsitraukti į tokį darbą. Kai užduoties lyderis (žr. A103–A106 dalis):
 - a) gali pakankamai ir tinkamai įsitraukti į tokį darbą, tokia įmonė yra komponento praktikuojantis asmuo, o darbą atliekantys asmenys yra užduoties grupės dalis. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo tokiam darbui turi taikyti 46–49 dalių nuostatas;
 - b) negali pakankamai ir tinkamai įsitraukti į tokį darbą, tokia įmonė yra kitas praktikuojantis asmuo, o praktikuojantis asmuo tokiam darbui turi taikyti 50–55 dalių nuostatas.
44. Jeigu laikydamasis 41–43 dalyse nurodytų reikalavimų užduoties lyderis nustato, kad paskirti arba leidžiami naudoti ištekliai yra nepakankami arba netinkami atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, užduoties lyderis turi imtis tinkamų veiksmų, pavyzdžiui, komunikuoti su tinkamais asmenimis įmonėje dėl būtinybės skirti papildomų arba alternatyvių išteklių užduočiai atlikti arba leisti juos naudoti (žr. A107–A109 dalis).
45. Užduoties lyderis yra atsakingas už tinkamą užduoties grupei paskirtų ar leidžiamų naudoti išteklių naudojimą atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes (žr. A110 dalį).

Vadovavimas, priežiūra ir peržiūra

46. Užduoties lyderis yra atsakingas už vadovavimą užduoties grupės nariams, jų darbo priežiūrą ir peržiūrą (žr. A111–A116 dalis).
47. Užduoties lyderis turi nustatyti, ar vadovavimo, priežiūros ir peržiūros pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis (žr. A117–A118 dalis):
 - a) planuojami ir vykdomi vadovaujantis įmonės politikomis arba procedūromis, profesiniais standartais ir taikomais teisiniais ir priežiūros reikalavimais; ir
 - b) pritaikyti pagal užduoties pobūdį ir aplinkybes bei išteklius, kuriuos įmonė paskyrė arba leido naudoti užduoties grupei.
48. Užduoties metu, užduoties lyderis turi tinkamu laiku peržiūrėti užduoties dokumentavimą, įskaitant dokumentavimą, susijusį su (žr. A119–A121, A173 dalis):
 - a) reikšmingais dalykais;
 - b) reikšmingais sprendimais, įskaitant susijusius su sudėtingais ar ginčytiniais dalykais, nustatytais per užduotį, ir padarytomis išvadomis; ir
 - c) kitais dalykais, kurie, užduoties lyderio profesiniu sprendimu, yra aktualūs užduoties lyderiui vykdant savo pareigas.

49. Užduoties lyderis turi peržiūrėti oficialias rašytines komunikacijas su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ar reguliavimo institucijomis prieš jas išsiųsdamas (žr. A122 dalį).

Kitų darbo naudojimas

Kito praktikuojančio asmens darbo naudojimas

50. Jeigu praktikuojantis asmuo ketina surinkti įrodymų naudodamas kito praktikuojančio asmens darbą, jis turi (žr. A123–A124 dalis):
- a) laikytis atitinkamų etikos reikalavimų, kurie taikomi, kai naudojamas kito praktikuojančio asmens darbas (žr. A125–A126 dalis);
 - b) įvertinti, ar toks praktikuojantis asmuo turi reikiamos kompetencijos ir gebėjimų praktikuojančio asmens tikslais (žr. A127 dalį);
 - c) įvertinti, ar tokio praktikuojančio asmens darbo pobūdis, apimtis ir tikslai yra tinkami praktikuojančio asmens tikslais (žr. A128 dalį);
 - d) nustatyti, ar įrodymai, surinkti naudojant tokio praktikuojančio asmens darbą, yra tinkami praktikuojančio asmens tikslais (žr. A124 dalį).
51. Jeigu praktikuojantis asmuo vertinimo pagal 50 dalies c punktą ir nustatymo pagal 50 dalies d punktą metu planuoja naudoti kito praktikuojančio asmens parengtą užtikrinimo ataskaitą, skirtą vartotojo subjektams ir jų užtikrinimo užduotis atliekantiems praktikuojantiems asmenims visoje vertės grandinėje (šiam TTUS vadiname „viena daugumai skirta“ ataskaita), praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar tokia užtikrinimo ataskaita suteikia pakankamų tinkamų įrodymų praktikuojančio asmens tikslais. Tokiu atveju jis įvertina (žr. A129–A131, A291 dalis):
- a) ar atliktų procedūrų apibūdinimas ir jų rezultatai yra tinkami praktikuojančio asmens tikslais; ir
 - b) standarto (-ų), kuriuo (-iais) vadovaujantis užtikrinimo ataskaita buvo parengta, tinkamumą.
52. Jeigu praktikuojantis asmuo ketina surinkti įrodymų apie kontrolės priemonių efektyvumą vadovaudamasis 119P arba, atitinkamai, 120R dalimis, jis turi nustatyti, ar papildomos vartotojo subjekto kontrolės priemonės, nurodytos vienoje daugumai skirtoje (angl. *one-to-many*) ar kitoje užtikrinimo ataskaitoje, kurią parengė kitas praktikuojantis asmuo, yra aktualios vartotojo subjektui (žr. A130 dalį).
53. Praktikuojantis asmuo nustatymo pagal 50 dalies d punktą metu turi komunikuoti (kiek tai būtina atsižvelgiant į aplinkybes) su kitu praktikuojančiu asmeniu apie pastebėjimus kito praktikuojančio asmens darbe (žr. A132–A133 dalis).
54. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar būtina peržiūrėti kito praktikuojančio asmens papildomą atlikto darbo dokumentavimą ir kokia apimtimi tą padaryti (žr. A134 dalį).
55. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad įrodymai, surinkti naudojant kito praktikuojančio asmens darbą, nėra tinkami praktikuojančio asmens tikslams pasiekti, įskaitant, kai praktikuojantis asmuo negali gauti tam nustatyti reikalingos informacijos arba kai praktikuojantis asmuo nėra įsitikinęs, kad komunikacija su kitu praktikuojančiu asmeniu yra tinkama praktikuojančio asmens tikslais, praktikuojantis asmuo turi:
- a) nustatyti, ar praktikuojantis asmuo gali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų atlikdamas alternatyvias procedūras; ir
 - b) jei atliekant alternatyvias procedūras neįmanoma surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, apsvarstyti poveikį užduočiai, įskaitant tai, ar yra apimties apribojimų (žr. A135 dalį).

Praktikuojančio asmens eksperto darbo naudojimas

56. Jeigu praktikuojantis asmuo planuoja naudoti praktikuojančio asmens eksperto darbą, jis turi (žr. A136–A140 dalis):
- a) įvertinti, ar ekspertas turi reikiamos kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo praktikuojančio asmens tikslais (žr. A141–A145 dalis);
 - b) vertindamas praktikuojančio asmens išorės eksperto objektyvumą – pasiteirauti apie interesus ir ryšius, dėl kurių gali kilti grėsmė tokio eksperto objektyvumui (žr. A145–A147 dalis);
 - c) įgyti pakankamą supratimą apie eksperto ekspertinės patirties sritį, kad galėtų nustatyti tokio eksperto darbo pobūdį, apimtį ir tikslus praktikuojančio asmens tikslais (žr. A148–A149 dalis); ir
 - d) susitarti su ekspertu (kai taikoma, raštu) dėl:
 - i) tokio eksperto darbo pobūdžio, apimties ir tikslų (žr. A149–A150 dalis);
 - ii) praktikuojančio asmens ir tokio eksperto atitinkamų vaidmenų ir atsakomybės, įskaitant komunikacijos tarp praktikuojančio asmens ir eksperto pobūdį, laiką ir apimtį (žr. A138–A139 dalis).
57. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti praktikuojančio asmens eksperto darbo tinkamumą praktikuojančio asmens tikslais. Jis įvertina tokius dalykus (žr. A137, A151 dalis):
- a) tokio eksperto pastebėjimų ar išvadų aktualumą ir pagrįstumą bei jų suderinamumą su kitais praktikuojančio asmens surinktais įrodymais;
 - b) jei tokio eksperto veikla apima reikšmingų prielaidų ir metodų taikymą – šių prielaidų ir metodų aktualumą ir pagrįstumą atsižvelgiant į aplinkybes; ir
 - c) jei tokio eksperto darbas apima pirminių duomenų, kurie reikšmingi tokio eksperto darbui, naudojimą – šių duomenų aktualumą, išsamumą ir tikslumą.
58. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad praktikuojančio asmens eksperto darbas nėra tinkamas praktikuojančio asmens tikslais, praktikuojantis asmuo turi:
- a) susitarti su tokiu ekspertu dėl būtino atlikti tolesnio darbo pobūdžio ir apimties; arba
 - b) atlikti papildomas procedūras, tinkamas atsižvelgiant į aplinkybes.

Vidaus audito funkcijos darbo naudojimas

59. Jeigu praktikuojantis asmuo planuoja naudoti vidaus audito funkcijos darbą, jis turi (žr. A152–A154 dalis):
- a) įvertinti, kiek vidaus audito funkcijos organizacinis statusas ir atitinkama politika bei procedūros padės išlaikyti vidaus auditorių objektyvumą;
 - b) įvertinti vidaus audito funkciją atliekančių asmenų kompetencijos lygį, įskaitant kompetenciją tvarumo dalykų ir taikomų kriterijų klausimais;
 - c) įvertinti, ar vidaus audito funkcija laikosi sistemiškumo ir drausmės principo bei naudoja kokybės kontrolės sistemą;
 - d) nustatyti, ar ir koku mastu naudoti vidaus audito funkcijos konkretų darbą; ir
 - e) nustatyti, ar toks darbas yra tinkamas praktikuojančio asmens tikslais.

Komunikacijos tarp asmenų, dalyvaujančių užduotyje

60. Užduoties lyderis turi priimti atsakomybę už tai, kad būtų nustatyta, ar komunikacijos tarp užduoties grupės narių ir, atitinkamai, praktikuojančio asmens išorės ekspertų ir vidaus audito funkcijos visos užduoties metu vyksta tinkamu laiku (žr. A155–A159 dalis).

Konsultacijos

61. Užduoties lyderis turi priimti atsakomybę už tai, kad užduoties grupė konsultuotųsi:
- a) sudėtingais arba ginčytiniais dalykais arba dalykais, dėl kurių pagal įmonės politikas arba procedūras reikia konsultuotis; ir
 - b) kitais dalykais, dėl kurių, profesiniu užduoties lyderio sprendimu, reikia konsultuotis.

Užduoties kokybės peržiūra

62. Atlikdamas užduotį, kurioms yra privaloma užduoties kokybės peržiūra pagal 1-ąją TKVS arba įmonės politikas arba procedūras, užduoties lyderis turi aptarti su užduoties kokybės peržiūrą atliekančiu asmeniu reikšmingus užduoties metu iškilusius dalykus ir priimtus reikšmingus sprendimus, įskaitant užduoties kokybės peržiūros metu nustatytus dalykus.

Stebėseną ir taisymas

63. Užduoties lyderis turi (žr. A160–A161 dalis):
- a) įvertinti informaciją, gautą iš įmonės jos stebėsenos ir taisymo proceso metu, ir, kai taikoma, informaciją, gautą tinklo ir tinklo įmonių stebėsenos ir taisymo proceso metu; ir
 - b) nustatyti, ar informacija gali daryti poveikį užduočiai ir, jei gali, imtis tinkamų veiksmų.

Apgaulė ir įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymas

64. Praktikuojantis asmuo turi laikytis profesinio skepticizmo principo visos užduoties metu, pripažindamas, kad gali būti reikšmingas iškraipymas dėl apgaulės, net jei jo ankstesnė patirtis rodo, jog vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys yra sąžiningi ir principingi (žr. A162 dalį).
65. Praktikuojantis asmuo turi išlikti budrus dėl to, kad užduoties metu atlikdamas procedūras praktikuojantis asmuo gali pastebėti įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo atvejų.
66. Jeigu nėra nustatytų ar įtariamų nesilaikymo atvejų, praktikuojantis asmuo neprivalo atlikti kitų nei 65 ir 111–112 dalyse nurodytų procedūrų, kad nustatytų, ar subjektas laikosi įstatymų ir kitų teisės aktų.
67. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato ar įtaria apgaulę arba nustato įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo atvejus, praktikuojantis asmuo turi nuspręsti, ar pagal įstatymus, kitus teisės aktus arba atitinkamus etikos reikalavimus (žr. A163–A165, A434 dalis):
- a) praktikuojantis asmuo privalo pranešti atitinkamai išorės institucijai; arba
 - b) nustatoma pareiga, kurią vykdant pranešimas atitinkamai išorės institucijai būtų tinkamas atsižvelgiant į aplinkybes.

Komunikavimas su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis

68. Atlikdamas užduotį praktikuojantis asmuo turi laiku komunikuoti su vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis apie reikšmingus dalykus, kurie, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, yra verti vadovybės ar, atitinkamai, už valdymą atsakingų asmenų dėmesio (žr. A166–A170 dalis).

Dokumentavimas*Bendri dokumentavimo reikalavimai*

Užduoties dokumentavimo forma, turinys ir apimtis

69. Praktikuojantis asmuo turi laiku atlikti užduoties dokumentavimą, kurio metu pateikiamas užtikrinimo ataskaitos pagrindimas, kuris yra pakankamas ir tinkamas, kad praktikuojantis asmuo, turintis patirties tvarumo užtikrinimo srityje, bet anksčiau nesusijęs su užtikrinimo užduotimi, galėtų suprasti (žr. A171–A173 dalis):
- a) procedūrų, atliktų pagal šį TTUS, bet kokius kitus atitinkamus TTUS'us bei taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį;
 - b) atliktų procedūrų rezultatus ir surinktus įrodymus; ir
 - c) reikšmingus užtikrinimo užduoties metu iškilusius dalykus, dėl jų padarytas išvadas ir priimtus svarbius profesinius sprendimus, siekiant padaryti tokias išvadas (žr. A174–A176 dalis).
70. Dokumentuodamas atliktų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, praktikuojantis asmuo turi įrašyti (žr. A177–A178 dalis):
- a) testuotų konkrečių vienetų ar dalykų skiriamąsias charakteristikas;
 - b) kas atliko užtikrinimo užduoties darbą ir tokio darbo baigimo datą; ir
 - c) kas peržiūrėjo atliktą užtikrinimo užduoties darbą, tokios peržiūros datą ir apimtį.
71. Užduoties dokumentavimas taip pat turi apimti reikšmingų dalykų aptarimus su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir kitais asmenimis, įskaitant aptartų reikšmingų dalykų pobūdį, kada ir su kuo jie aptarti (žr. A179 dalį).

Galutinės užduoties bylos sudarymas

72. Praktikuojantis asmuo turi laiku, po užtikrinimo ataskaitos datos surinkti užduoties dokumentus į užduoties bylą ir atlikti administracines galutinės užduoties bylos sudarymo procedūras. Sudaręs galutinę užduoties bylą, praktikuojantis asmuo turi neištrinti ir nesunaikinti jokių užduoties dokumentų iki jų saugojimo laikotarpio pabaigos. (žr. A180–A182 dalis).
73. Jeigu, atsiradus kitoms nei 212 dalyje nurodytoms aplinkybėms, praktikuojantis asmuo, jau sudaręs galutinę užduoties bylą, nusprendžia, kad būtina taisyti esamus užduoties dokumentus ar prie jų pridėti naujų dokumentų, praktikuojantis asmuo, nepriklausomai nuo tokių taisymų ar papildymų pobūdžio, turi dokumentuose nurodyti:
- a) konkrečias jų padarymo priežastis; ir
 - b) kada ir kas juos padarė ir peržiūrėjo.

Dokumentavimas, susijęs su kokybės valdymu

74. Praktikuojantis asmuo, dokumentuodamas užduotį, turi nurodyti (žr. A183 dalį):

- a) nustatytas problemas dėl atitinkamų etikos reikalavimų laikymosi ir kaip tokios problemos buvo išspręstos;
- b) išvadas dėl nepriklausomumo reikalavimų, kurie taikomi užduočiai, laikymosi ir tokias išvadas pagrindžiančius susijusius aptarimus su įmone;
- c) padarytas išvadas dėl santykių su klientu ir užtikrinimo užduočių prisiėmimo ir tęsimo, įskaitant išvadas dėl išankstinių užtikrinimo užduoties sąlygų; ir
- d) konsultacijų, kurios vyko užduoties metu, pobūdį, apimtį ir remiantis jomis padarytas išvadas.

Išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos*Išankstinių sąlygų egzistavimo nustatymas*

75. Praktikuojantis asmuo turi įgyti tokių preliminarinių žinių apie užduoties aplinkybes, įskaitant (žr. A184 dalį):

- a) teiktiną informaciją apie tvarumą; ir
- b) ar siūloma užtikrinimo užduotis apima visą a punkte nurodytą informaciją apie tvarumą ar jos dalį (žr. A185 dalį).

76. Siekdamas nustatyti, ar, remiantis turimomis preliminarėmis žiniomis apie užduoties aplinkybes ir aptarimais su atitinkama (-omis) šalimi (-imis), išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos egzistuoja, praktikuojantis asmuo turi (žr. A184, A186–A187 dalis):

- a) apsvarstyti, ar subjektas turi teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesą (žr. A187 dalį);
- b) įvertinti, ar vadovybės, už valdymą atsakingų asmenų ir užduoties šalių (jei jie skiriasi) vaidmenys ir pareigos yra tinkami atsižvelgiant į aplinkybes. Tą darydamas, praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar vadovybė ar, kai taikoma, už valdymą atsakingi asmenys turi pakankamą informacijos apie tvarumą pagrindimą (žr. A186 dalies a punktą, A188–A191 dalis); ir
- c) įvertinti, ar užduočiai būdingos visos 77–80 dalyse nurodytos charakteristikos.

Tinkami tvarumo dalykai

77. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar tvarumo dalykai, kurie patenka į užduoties apimtį, yra tinkami. Siekdamas tą padaryti, praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti, ar tokie tvarumo dalykai gali būti nustatyti ir nuosekliai išmatuoti ar įvertinti pagal taikomus kriterijus, kad gautai informacijai apie tvarumą galima būtų pritaikyti procedūras, skirtas surinkti pakankamą tinkamų įrodymų (žr. A192–A193 dalis).

Kriterijų tinkamumas ir prieinamumas

78. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar kriterijai, kurie, kaip tikisi praktikuojantis asmuo, bus taikomi rengiant informaciją apie tvarumą, yra tinkami užduoties aplinkybėmis ir prieinami numatomiems vartotojams. Siekdamas tą padaryti, praktikuojantis asmuo turi:

- a) įvertinti, ar yra kriterijų, taikomų visai informacijai apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas (žr. A194 dalį);

- b) nustatyti kriterijų šaltinius, įskaitant tai, ar jie yra tvarkos kriterijai, subjekto nustatyti kriterijai ar abu (žr. A195–A198, A331 dalis);
- c) įvertinti, ar kriterijams būdingos šios charakteristikos (žr. A199–A201, A332–A335 dalis):
 - i) tinkamumas (žr. A336–A337 dalis);
 - ii) išsamumas (žr. A338 dalį);
 - iii) patikimumas (žr. A339 dalį);
 - iv) neutralumas (žr. A340–A341 dalis);
 - v) suprantamumas (žr. A342 dalį); ir
- d) įvertinti, ar ir kaip šie kriterijai bus prieinami numatomiems vartotojams (žr. A202 dalį).

Įrodymai, skirti pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą, ir išvados forma

79. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar:

- a) praktikuojantis asmuo tikisi, kad galės surinkti įrodymų, reikalingų pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą (žr. A203–A206R dalis); ir
- b) praktikuojančio asmens išvada, parengta užduočiai tinkama forma, turės būti įtraukta į rašytinę ataskaitą.

Pagrįstas tikslas

80. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar užduotis turi racionalų tikslą. Siekdamas tą padaryti, praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar (žr. A207–A208 dalis):

- a) riboto užtikrinimo užduoties atveju – praktikuojantis asmuo tikisi gauti prasmingo lygio užtikrinimą (žr. A209R–A211R dalis);
- b) užduotis, kaip visuma, bus naudinga ir neklaidins numatomų vartotojų; ir
- c) užtikrinimo užduoties apimtis yra tinkama, įskaitant ir tuos atvejus, kai užtikrinimo užduotis neapima dalies teiktinos informacijos apie tvarumą (žr. A212–A217 dalis).

Sprendimas dėl užtikrinimo užduoties prisiėmimo ar tęsimo

81. Jeigu išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos neegzistuoja, praktikuojantis asmuo turi aptarti tokį dalyką su užduoties šalimi. Jeigu negalima padaryti pakeitimų, tenkinančių išankstinės sąlygas, praktikuojantis asmuo turi neprisiimti užduoties kaip užtikrinimo užduoties, nebent to reikalaujama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus. Tačiau tokiomis aplinkybėmis prisiimta užduotis neatitinka šio TTUS nuostatų. Todėl praktikuojantis asmuo negali užtikrinimo ataskaitoje pateikti jokios nuorodos, kad užduotis buvo atlikta pagal šį TTUS ar bet kokius kitus TTUS'us.

Po užduoties prisiėmimo nustatoma, kad išankstinės sąlygos neegzistuoja

82. Jeigu po užduoties prisiėmimo nustatoma, kad viena ar kelios išankstinės sąlygos neegzistuoja, praktikuojantis asmuo turi aptarti tokį dalyką su atitinkama (-omis) šalimi (-imis) ir nustatyti (žr. A218 dalį):

- a) ar dalykas gali būti išspręstas praktikuojantį asmenį tenkinančiu būdu;

- b) ar būtų tinkama tęsti užduotį; ir
 - c) ar apie tokį dalyką komunikuoti užduoties ataskaitoje ir, jei reikia, kaip apie jį komunikuoti.
83. Jeigu po užduoties prisiėmimo nustatoma, kad kai kurie ar visi taikomi kriterijai arba kai kurie ar visi tvarumo dalykai yra netinkami, kad būtų atliekama užtikrinimo užduotis, praktikuojantis asmuo turėtų apsvarstyti galimybę atsisakyti atlikti užduotį, jei tą galima padaryti pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus. Jeigu praktikuojantis asmuo tęsia užduotį, jis turi pareikšti sąlyginę arba neigiamą išvadą arba atsisakyti pareikšti išvadą, priklausomai nuo to, kas tinkama atsižvelgiant į aplinkybes (žr. A218 dalį).

Užtikrinimo ataskaita, nustatyta pagal įstatymus ar kitus teisės aktus

84. Jeigu pagal įstatymus ar kitus teisės aktus nustatytas užtikrinimo ataskaitos išdėstymas ar formuluotė skiriasi nuo TTUS'ų reikalavimų, praktikuojantis asmuo turi įvertinti:
- a) ar numatomi vartotojai gali klaidingai suprasti praktikuojančio asmens išvadą; ir
 - b) jei gali, ar užtikrinimo ataskaitoje pateiktas papildomas paaiškinimas galėtų sumažinti galimą klaidingą supratimą.

Jeigu praktikuojantis asmuo nutaria, kad užtikrinimo ataskaitoje pateiktas papildomas paaiškinimas negali sumažinti galimo klaidingo supratimo, praktikuojantis asmuo neturėtų prisiimti užtikrinimo užduoties, nebent jis tą turi padaryti pagal įstatymus ar kitus teisės aktus. Pagal tokius įstatymus ar kitus teisės aktus atlikta užtikrinimo užduotis neatitinka šio TTUS nuostatų. Todėl praktikuojantis asmuo negali užtikrinimo ataskaitoje pateikti jokios nuorodos, kad užtikrinimo užduotis buvo atlikta pagal šį TTUS.

Užtikrinimo užduoties sąlygos

Susitarimas dėl užtikrinimo užduoties sąlygų

85. Praktikuojantis asmuo turi susitarti su užduoties šalimi dėl užtikrinimo užduoties sąlygų. Sąlygos turi būti pakankamai išsamiai išdėstytos sutartyje dėl užduoties arba kitame tinkamos formos rašytiniame susitarime, rašytiniame patvirtinime, arba įstatymuose ar kituose teisės aktuose. Sąlygose turi būti nurodyta (žr. A219–A222 dalis):
- a) dalykai, susiję su užtikrinimo užduoties tikslu ir apimtimi, įskaitant šiuos dalykus:
 - i) užtikrinimo užduoties tikslą;
 - ii) informaciją apie tvarumą, kurią užtikrinimo užduotis apima, ir informaciją apie tvarumą, kurios užtikrinimo užduotis neapima;
 - iii) atskaitomybės aprėptis, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas;
 - iv) tai, ar užduotis yra riboto užtikrinimo užduotis, pakankamo užtikrinimo užduotis ar abiejų derinys, ir informaciją apie tvarumą, kuri yra kiekvieno iš šių lygių užtikrinimo objektas;
 - v) taikomus kriterijus; ir
 - vi) tai, kad užtikrinimo užduotis bus atliekama pagal 5000-ąjį TTUS „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“;
 - b) praktikuojančio asmens pareigos (žr. A221 dalį);
 - c) vadovybės ar, atitinkamai, už valdymą atsakingų asmenų pareigos;

- i) parengti informaciją apie tvarumą pagal taikomus kriterijus ir, kai taikytina, teisingai pateikti;
 - ii) kai taikytina, nustatyti, pasirinkti ir rengti tinkamus kriterijus;
 - iii) pateikti nuorodas į arba apibūdinti informacijoje apie tvarumą naudotus taikomus kriterijus bei nurodyti, kas juos parengė, kai to akivaizdžiai neįmanoma nustatyti remiantis užduoties aplinkybėmis;
 - iv) sukurti, įdiegti ir palaikyti vidaus kontrolės sistemą, kuri, jų vertinimu, yra būtina, kad galima būtų parengti informaciją apie tvarumą pagal taikomus kriterijus ir kad tokioje informacijoje apie tvarumą nebūtų reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos; ir
 - v) suteikti praktikuojančiam asmeniui:
 - a. galimybę gauti visą vadovybei žinomą informaciją, kuri aktuali rengiant informaciją apie tvarumą;
 - b. papildomos informacijos, kurios praktikuojantis asmuo gali prašyti vadovybės užtikrinimo užduoties tikslais; ir
 - c. galimybę nevaržomai bendrauti su asmenimis subjekte, kai praktikuojantis asmuo nustato, kad iš jų būtina surinkti įrodymų;
 - d) nuoroda į numatomos formos ir turinio ataskaitą, kurią praktikuojantis asmuo parengs, bei pareiškimas, kad tam tikromis aplinkybėmis ataskaita gali būti modifikuojama; ir
 - e) patvirtinimas, kad užtikrinimo užduoties pabaigoje vadovybė sutinka pateikti rašytinius pareiškimus.
86. Atlikdamas pasikartojančias užtikrinimo užduotis, praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar, atsižvelgiant į aplinkybes, būtina peržiūrėti užtikrinimo užduoties sąlygas ar priminti atitinkamai (-oms) šaliai (-ims) apie galiojančias sąlygas.

Užtikrinimo užduoties sąlygų keitimas

87. Praktikuojantis asmuo turi nesutikti keisti užtikrinimo užduoties sąlygų, įskaitant pakankamo užtikrinimo užduoties į riboto užtikrinimo užduotį (t. y. į žemesnio lygio užtikrinimą), jeigu nėra pagrįstų priežasčių tai daryti. Jeigu praktikuojantis asmuo negali pritarti prašymui pakeisti užtikrinimo užduoties sąlygų, o atitinkama (-os) šalis (-ys) neleidžia tęsti užtikrinimo užduoties pagal pradines sąlygas, praktikuojantis asmuo turi (žr. A223–A224 dalis):
- a) atsisakyti atlikti užtikrinimo užduotį, jeigu įmanoma pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus; ir
 - b) nustatyti, ar yra prievolė (numatyta sutartyje ar kitur) pranešti apie aplinkybes kitoms šalims, tokioms kaip už valdymą atsakingi asmenys, savininkai ar reguliavimo institucijos.
88. Jeigu užtikrinimo užduoties sąlygos yra keičiamos:
- a) praktikuojantis asmuo ir atitinkama (-os) šalis (-ys) turi susitarti dėl naujų užtikrinimo užduoties sąlygų ir jas įforminti sutartyje dėl užduoties ar kitos tinkamos formos rašytiniame susitarime; ir
 - b) praktikuojantis asmuo neturėtų nepaisyti įrodymų, surinktų iki pakeitimo.

Įrodymai*Procedūrų parengimas ir atlikimas, siekiant surinkti pakankamų tinkamų įrodymų*

89. Siekdamas surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti procedūras (žr. A225–A226 dalis):
- a) taip, kad jos nebūtų šališkai orientuotos į įrodymų, kurie gali būti patvirtinamojo pobūdžio, rinkimą arba įrodymų, kurie gali būti prieštaringo pobūdžio, atmetimą (žr. A227–A228 dalis); ir
 - b) kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis yra tinkami atsižvelgiant į aplinkybes, kad galima būtų surinkti įrodymų numatytais tokių procedūrų tikslais (žr. A229–A244 dalis).

Informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai

90. Rengdamas ir atlikdamas procedūras, praktikuojantis asmuo turi įvertinti informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai (įskaitant informaciją, subjekto gautą iš išorės šaltinių), aktualumą ir patikimumą (žr. A245–A263 dalis).
91. Naudodamasis subjekto parengta informacija, praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar ji yra pakankamai patikima praktikuojančio asmens tikslais bei, prireikus, atsižvelgiant į aplinkybes (žr. A264–A265 dalis):
- a) surinkti įrodymų dėl informacijos tikslumo ir išsamumo; ir
 - b) įvertinti, ar informacija yra pakankamai preciziška ir detali praktikuojančio asmens tikslais.

Vadovybės eksperto atliktas darbas

92. Jeigu informaciją, ketinamą naudoti kaip įrodymus, parengė vadovybės ekspertas, atlikdamas vertinimą pagal 90 dalį, praktikuojantis asmuo, turėtų atsižvelgti, kiek būtina, į tokio eksperto darbo reikšmingumą praktikuojančio asmens tikslams, turi (žr. A266 dalį):
- a) įvertinti tokio eksperto kompetenciją, gebėjimus ir objektyvumą (žr. A267–A268 dalis);
 - b) įgyti supratimą apie darbą, kurį atliko toks ekspertas (žr. A269 dalį);
 - c) įgyti supratimą apie tai, kaip vadovybė, rengdama informaciją apie tvarumą, naudojos tokio eksperto parengta informacija (žr. A270–A271 dalis); ir
 - d) įvertinti tokio eksperto darbo, kaip įrodymo, tinkamumą (žr. A272 dalį).

Abejonės dėl informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo

93. Jeigu užtikrinimo užduoties metu nustatytos aplinkybės verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad dokumentas gali būti neautentiškas arba kad dokumente nurodytos sąlygos buvo pakeistos, bet tai nebuvo atskleista praktikuojančiam asmeniui, jis turi tai išsamiau ištirti ir nustatyti poveikį likusiems surinktiems įrodymams (žr. A273–A275 dalis).
94. Jeigu praktikuojančiam asmeniui kyla abejonių dėl informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ar patikimumo, praktikuojantis asmuo turi (žr. A276 dalį):
- a) nustatyti, ar procedūrų pakeitimai arba papildymai yra būtini abejonėms pašalinti; ir

- b) jei abejonių negalima pašalinti – įvertinti poveikį (jei yra) kitiems užduoties aspektams, įskaitant, ar tokios abejonės yra rizikos, kad atskleidimas gali būti reikšmingai iškraipytas dėl apgaulės, požymis.

Planavimas

Planavimo darbai

95. Praktikuojantis asmuo turi parengti bendrą strategiją ir užduoties planą bei nustatyti suplanuotų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Šiuo tikslu užduoties lyderis turi apsvarstyti informaciją, gautą prisiėmimo ir tęsimo proceso metu. Taip pat, jei taikoma, jis turi apsvarstyti, ar žinios, kurias užduoties lyderis įgijo per kitas subjektui atliktas užduotis, yra aktualios (žr. A277–A287 dalis).
96. Kai grupės tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais praktikuojantis asmuo rengia bendrą strategiją ir užduoties planą pagal 95 dalį, jis turi nustatyti (žr. A284–A291 dalis):
 - a) informaciją apie tvarumą, dėl kurios užtikrinimo darbas bus atliktas, ir tokios informacijos šaltinį (žr. A288 dalį);
 - b) išteklius, kurių reikia užduočiai atlikti, įskaitant komponento praktikuojantį (-čius) asmenį (-is) (žr. A108, A289–A290 dalis); ir
 - c) ar būtina surinkti įrodymų naudojantis kito (-ų) praktikuojančio (-ių) asmens (-ų) atliktu darbu (žr. A291 dalį).
97. Užduoties lyderis ir kiti užduoties grupės pagrindiniai nariai turi būti įtraukti į užtikrinimo užduoties planavimą, taip pat jie turi dalyvauti užduoties grupės narių pasitarimuose, kurių reikalaujama pagal 105 dalį.

Reikšmingumas

98. Siekdamas suplanuoti ir atlikti užtikrinimo užduotį, taip pat įvertinti, ar informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta, praktikuojantis asmuo turi (žr. A292–A299 dalis):
 - a) apsvarstyti kokybiniam atskleidimui taikomą reikšmingumą (žr. A300 dalį); ir
 - b) nustatyti kiekybiniam atskleidimui taikomą reikšmingumą. (žr. A301–A305 dalis).
99. Jeigu pagal taikomus kriterijus reikalaujama, kad subjektas, rengdamas informaciją apie tvarumą, taikytų tiek finansinį, tiek poveikio reikšmingumą, praktikuojantis asmuo, svarstydamas ar nustatydamas reikšmingumą pagal 98 dalį, turi atsižvelgti į abu aspektus (žr. A306, A337 dalis).
100. Kiekybinio atskleidimo tikslais praktikuojantis asmuo turi nustatyti darbinį reikšmingumą (žr. A307–A311 dalis).

Reikšmingumo tikslinimas užduoties eigoje

101. Praktikuojantis asmuo turi tikslinti atskleidimui taikomą reikšmingumą, jeigu užtikrinimo užduoties metu jis sužino informacijos, dėl kurios iš pradžių būtų svarstęs ar nustatęs kitokį reikšmingumą (žr. A312 dalį).

Dokumentavimas

102. Praktikuojantis asmuo, dokumentuodamas užduotį, turi nurodyti:

- a) veiksnius, kurie aktualūs praktikuojančiam asmeniui, kai jis svarsto kokybiniam atskleidimui taikomą reikšmingumą pagal 98 dalies a punktą;
- b) pagrindą, skirtą nustatyti kiekybiniam atskleidimui taikomą reikšmingumą pagal 98 dalies b punktą; ir
- c) pagrindą, kuriuo remdamasis praktikuojantis asmuo nustato darbinį reikšmingumą pagal 100 dalį.

Rizikos vertinimo procedūros*Rizikos vertinimo procedūrų rengimas ir atlikimas*

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
103R. Praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti rizikos vertinimo procedūras, kurių pakaktų (žr. A313–A318, A416R dalis): a) reikšmingo iškraipymo rizikai dėl klaidos ar apgaulės nustatyti ir vertinti atskleidimo lygiu; ir b) parengti ir atlikti tolesnes procedūras.	103P. Praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti rizikos vertinimo procedūras, kurių pakaktų (žr. A313–A318, A415P dalis): a) reikšmingo iškraipymo rizikai dėl klaidos ar apgaulės nustatyti ir vertinti tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu; ir b) parengti ir atlikti tolesnes procedūras.

104. Rengdamas ir atlikdamas rizikos vertinimo procedūras pagal 103R ir 103P dalis, praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti informaciją, kurią praktikuojantis asmuo gavo santykių su klientais arba tvarumo užtikrinimo užduoties prisiėmimo ir tęsimo procedūrų metu (žr. A319 dalis).

105. Užduoties lyderis ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai bei pagrindiniai praktikuojančio asmens išorės ekspertai turi aptarti atskleidimo jautrumą reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės arba klaidos, taip pat taikomų kriterijų taikymą subjekto faktams ir aplinkybėms. Užduoties lyderis turi nustatyti, kurie dalykai turi būti komunikuojami aptarime nedalyvaujantiems užduoties grupės nariams ir praktikuojančio asmens išorės ekspertams (žr. A320–A321 dalis).

Tvarumo dalykų ir informacijos apie tvarumą supratimas

106. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie tvarumo dalykus ir informaciją apie tvarumą, įskaitant įvykių ar sąlygų, dėl kurių atskleidimas gali būti reikšmingai iškraipytas, charakteristikas. (žr. A322–A325 dalis).

Taikomų kriterijų tinkamumo nustatymas

107. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar taikomi kriterijai yra tinkami atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, taip pat tai, ar jiems yra būdingos 78 dalyje nurodytos charakteristikos (žr. A199–A201, A326–A342 dalis).

Subjekto ataskaitų teikimo politikų supratimas

108. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjekto ataskaitų teikimo politikas ir jų bet kokių pakeitimų priežastis (žr. A2, A197, A343 dalis).
109. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar subjekto ataskaitų teikimo politikos yra tinkamos ir suderintos su (žr. A2, A343–A344 dalis):
- a) taikomais kriterijais; ir
 - b) kriterijais, naudojamais atitinkamoje veiklos srityje.

Subjekto ir jo aplinkos supratimas

110. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjektą ir jo aplinką, įskaitant:
- a) subjekto veiklos pobūdį, teisinę ir organizacinę struktūrą, nuosavybės formą ir valdyseną bei jo verslo modelį (žr. A345–A346 dalis);
 - b) atskaitomybės aprėptį ir veiklą atskaitomybės aprėpties ribose (žr. A347 dalį); ir
 - c) siekius, uždavinius ar strateginius tikslus, susijusius su tvarumo dalykais ir įverčiais, naudojamais vertinti subjekto veiklos rezultatus arba nustatyti vadovybės atlygį (žr. A348 dalį).

Teisinės ir priežiūros sistemos supratimas

111. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie tokius dalykus (žr. A349–A351 dalis):
- a) subjektui ir veiklos sričiai ar sektoriui, kuriame subjektas veikia, taikomą teisinę ir priežiūros sistemą, atsižvelgiant į subjekto informaciją apie tvarumą; ir
 - b) kaip subjektas laikosi tokios sistemos.

Paklausimai ir aptarimai su atitinkamomis šalimis

112. Praktikuojantis asmuo turi pateikti paklausimus atitinkamoms šalims ir, kai taikoma, kitiems asmenims subjekte dėl to, ar (žr. A352–A353 dalis):
- a) jiems yra žinoma apie apgaulę ar įtariamą apgaulę arba nustatytą ar įtariamą įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą, kurie daro poveikį informacijai apie tvarumą; ir
 - b) subjektas turi vidaus audito funkciją, ir, jeigu turi, pateikti papildomų paklausimų, kad galėtų įgyti supratimą apie vidaus audito funkcijos veiklą ir pagrindinius tokios funkcijos pastebėjimus dėl informacijos apie tvarumą.

Subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų supratimas

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
113R. Praktikuojantis asmuo, pateikdamas paklausimus, turi įgyti supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, susijusius su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, vadovaudamasis 114R, 115R, 116R, 117 ir 120R dalimis (žr. A354–A359 dalis).	113P. Praktikuojantis asmuo, pateikdamas paklausimus ir atlikdamas kitas procedūras, turi įgyti supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, susijusius su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, vadovaudamasis 114P, 115P, 116P, 117 ir 119P dalimis (žr. A354–A356, A358–A359 dalis).

Kontrolės aplinka

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
114R. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjekto kontrolės aplinką, susijusią su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu (žr. A360, A362–A363 dalis).	114P. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjekto kontrolės aplinką, susijusią su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu. Praktikuojantis asmuo taip pat turi įvertinti, ar (žr. A360–A363 dalis): a) vadovybė, prižiūrima už valdymą atsakingų asmenų, sukūrė ir puoselėja sąžiningumo ir etiško elgesio kultūrą; b) kontrolės aplinka suteikia tinkamą pagrindą kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą; ir c) kontrolės aplinkoje nustatyti kontrolės trūkumai nekenkia kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams.

Subjekto rizikos vertinimo procesas

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
115R. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjekto rizikos vertinimo proceso, susijusio su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, rezultatus (žr. A364, A366, A368 dalis).	115P. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjekto rizikos vertinimo procesą, susijusį su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, įskaitant (žr. A364–A368 dalis): a) supratimą apie šiuos subjekto procesus: i) rizikos, susijusios su informacijos apie tvarumą pateikimo tikslais, nustatymą;

	ii) tokios rizikos reikšmingumo, įskaitant jos atsiradimo tikimybę, vertinimą; ir iii) reagavimą į tokią riziką; b) supratimą apie subjekto rizikos vertinimo proceso rezultatus; ir c) remiantis turimu supratimu pagal a ir b punktus, vertinti, ar subjekto rizikos įvertinimo procesas yra tinkamas subjekto aplinkybėmis.
--	---

Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
116R. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjekto vidaus kontrolės, susijusios su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, stebėsenos proceso rezultatus (žr. A369–A370 dalis).	116P. Praktikuojantis asmuo turi: a) įgyti supratimą apie: (žr. A369–A370 dalis): ii) subjekto vidaus kontrolės, susijusios su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, stebėsenos procesą; ir ii) tokio proceso rezultatus; ir b) remiantis tokiu turimu supratimu, įvertinti, ar subjekto vidaus kontrolės, susijusios su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, stebėsenos procesas yra tinkamas atsižvelgiant į subjekto aplinkybes; (žr. A371P–A376P dalis).

Informacinė sistema ir komunikacija

117. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie subjekto informacinę sistemą ir komunikaciją, susijusias su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, taip pat suprasti (žr. A377–A381 dalis):

- a) subjekto procesą, skirtą nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą (žr. A382–A384 dalis);

- b) kaip informacija, gauta iš išorės šaltinių, tokių kaip paslaugų organizacijos ar kitos organizacijos subjekto vertės grandinėje, yra registruojama, apdorojama, prireikus, koreguojama ir įtraukiama į informaciją apie tvarumą (žr. A385 dalį);
- c) įverčių ir į ateitį orientuotos informacijos atveju – kaip subjektas nustato atitinkamus metodus, prielaidas ar duomenų šaltinius ir jų keitimo poreikį, kurie yra tinkami atsižvelgiant į taikomus kriterijus.

118. Remdamasis savo supratimu apie informacinę sistemą ir komunikaciją pagal 117 dalį, praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar subjekto informacinė sistema tinkamai užtikrina informacijos apie tvarumą parengimą pagal taikomus kriterijus (žr. A386 dalį).

Kontrolės veiksmai

119P. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie kontrolės veiksmus nustatydamas (žr. A387–A392 dalis):

- a) kontrolės priemonės, dėl kurių praktikuojantis asmuo planuoja surinkti įrodymų testuodamas jų veikimo efektyvumą. Tai turėtų apimti:
 - i) kontrolės priemonės, skirtas reaguoti į riziką, dėl kurios pakankamų tinkamų įrodymų negalima surinkti atliekant vien tik pagrindines procedūras; arba
 - ii) jei taikoma, kito praktikuojančio asmens užtikrinimo ataskaitoje nustatytas papildomas vartotojo subjekto kontrolės priemonės, kurios, kaip nustatyta pagal 52 dalį, yra aktualios vartotojo subjektui;
- b) IT taikomąsias programas ir kitus subjekto IT aplinkos aspektus, kuriems kyla rizika dėl IT naudojimo, remdamasis a punkte nustatytais kontrolės priemonėmis;
- c) subjekto bendrąsias IT kontrolės priemonės, skirtas reaguoti į riziką dėl IT naudojimo, nurodytą b punkte; ir
- d) kitas kontrolės priemonės, kurias praktikuojantis asmuo laiko tinkamas nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu bei parengti tolesnes procedūras kaip atsaką į tokią įvertintą riziką.

Kontrolės priemonių sukūrimas ir įdiegimas

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
120R. Jeigu praktikuojantis asmuo planuoja surinkti įrodymų testuodamas kontrolės priemonių efektyvumą, jis turi įgyti supratimą apie tokius dalykus (žr. A387–A392, A399R dalis): a) kontrolės priemonės, kurias praktikuojantis asmuo planuoja testuoti, įskaitant, jei taikoma, kito praktikuojančio asmens užtikrinimo ataskaitoje nustatytas papildomas vartotojo subjekto kontrolės priemonės, kurios, kaip nustatyta pagal 52 dalį, yra aktualios vartotojo subjektui; ir	120P. Praktikuojantis asmuo turi įgyti supratimą apie kiekvieną kontrolės priemonę, nustatytą vadovaujantis 119P dalies a, c ir d punktais, tokiais būdais (žr. A393–A398 dalis): a) įvertindamas, ar kontrolės priemonė sukurta efektyviai ir reaguoja į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų lygiu arba sukurta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms; ir b) nustatydamas, ar kontrolės priemonė buvo įdiegta, ne tik pateikdamas paklausimus subjekto

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
b) subjekto bendrąsias IT kontrolės priemones, skirtas reaguoti į riziką dėl IT naudojimo, nurodytą a punkte, tokiais būdais (žr. A393–A398 dalį): a) įvertindamas, ar kontrolės priemonė sukurta efektyviai ir reaguoja į atskleidimo reikšmingo iškraipymo riziką arba sukurta efektyviai ir padeda veikti kitoms kontrolės priemonėms; ir b) nustatydamas, ar kontrolės priemonė buvo įdiegta, ne tik pateikdamas paklausimus subjekto darbuotojams, bet ir atlikdamas papildomas procedūras.	darbuotojams, bet ir atlikdamas papildomas procedūras.

Kontrolės priemonių trūkumų nustatymas

121. Praktikuojantis asmuo, remdamasis savo supratimu apie subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, turi nustatyti, ar buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai (žr. A400–A403 dalis).

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
122R. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką atskleidimo lygiu, kad galėtų parengti ir atlikti procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis (žr. A404–A414, A416R, A417 dalis): a) atitinka įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką; ir b) suteikia galimybę praktikuojančiam asmeniui gauti ribotą užtikrinimą apie tai, ar informacija apie tvarumą visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal taikomus kriterijus.	122P. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu, kad galėtų parengti ir atlikti procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis (žr. A404–A405, A407–A408, A410–A415P, A417–A418P dalis): a) atitinka įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką; ir b) suteikia galimybę praktikuojančiam asmeniui gauti pakankamą užtikrinimą apie tai, ar informacija apie tvarumą visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal taikomus kriterijus.

- 123P. Kadangi neįmanoma nuspėti, kaip vadovybė nepaisys kontrolės priemonių, praktikuojantis asmuo turi laikyti riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių, reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės ir reikšmingo iškraipymo riziką priskirti rizikos spektro viršutinei ribai (žr. A418P dalį).

Įrodymų, surinktų atliekant rizikos vertinimo procedūras, vertinimas

124. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar atliekant rizikos vertinimo procedūras surinkti įrodymai suteikia tinkamą reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo pagrindą. Jeigu nesuteikia, praktikuojantis asmuo turi atlikti papildomas rizikos vertinimo procedūras, kol surinks įrodymų, suteikiančių tokį pagrindą (žr. A419 dalį).

Dokumentavimas

125. Praktikuojantis asmuo, dokumentuodamas užduotį, turi nurodyti:
- užduoties grupės aptarimus pagal 105 dalį ir priimtus reikšmingus sprendimus;
 - pagrindinius praktikuojančio asmens supratimo, paklausimų ir aptarimų pagal 106–119P dalis elementus;
 - nustatytų kontrolės priemonių sukūrimo įvertinimą ir tai, kad jis įsitikino, ar šios kontrolės priemonės buvo įdiegtos pagal 120R dalį ir, jei taikoma, 120P dalį; ir
 - nustatytą ir įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką pagal 122R ir 122P dalis.

Reagavimas į reikšmingo iškraipymo riziką*Tolesnių procedūrų parengimas ir atlikimas*

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
126R. Praktikuojantis asmuo, turi parengti ir atlikti tolesnes procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis atitinka įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo lygiu. (žr. A284–A287, A420–A424 dalis).	126P. Praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti tolesnes procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis atitinka įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu (žr. A284–A287, A420–A424 dalis).

127. Jeigu praktikuojantis asmuo rengia ir atlieka tolesnes procedūras, jis turi (žr. A424–A427 dalis):
- apsvarstyti įvertinimo, suteikto reikšmingo iškraipymo rizikai, priežastis;
 - apsvarstyti, ar praktikuojantis asmuo, nustatydamas kitų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, ketina surinkti įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo; ir
 - gauti tuo įtikinamesnių įrodymų, kuo aukštesnis praktikuojančio asmens atliktas rizikos įvertinimas.

Bendrieji atsakai

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
128R. Praktikuojantis asmuo turi parengti ir įgyvendinti bendruosius atsakus į reikšmingo iškraipymo riziką, jeigu praktikuojantis asmuo nustato (žr. A428–A429 dalis):	128P. Praktikuojantis asmuo turi parengti ir įgyvendinti bendruosius atsakus į reikšmingo iškraipymo riziką, jeigu (žr. A428–A429 dalis):
kontrolės aplinkoje esančius kontrolės trūkumus, kurie kenkia kitiems vidaus kontrolės sistemos	- praktikuojančio asmens atliktas kontrolės aplinkos vertinimas rodo, kad: - vadovybė, prižiūrima už

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
komponentams; b) apgaulę ar įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą ar įtariamą jų nesilaikymą; arba c) reikšmingo iškraipymo riziką, kuri paplitusi visoje informacijoje apie tvarumą.	valdymą atsakingų asmenų, nesukūrė ir nepuoselėja sąžiningumo ir etiško elgesio kultūros; ii) kontrolės aplinka nesuteikia tinkamo pagrindo kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams, atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir sudėtingumą; arba iii) kontrolės aplinkoje nustatyti kontrolės trūkumai kenkia kitiems vidaus kontrolės sistemos komponentams; b) praktikuojantis asmuo nustato apgaulę ar įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą ar įtariamą jų nesilaikymą; arba c) praktikuojantis asmuo nustato reikšmingo iškraipymo riziką, kuri paplitusi visoje informacijoje apie tvarumą.

Reagavimas į nustatytą ar įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą

129. Praktikuojantis asmuo turi tinkamai reaguoti į apgaulę arba įtariamą apgaulę bei įstatymų arba teisės aktų nesilaikymą arba įtariamą nesilaikymą, kuriuos nustato užduoties metu. Tokiu atveju jis turi (žr. A430–A431 dalis):
- a) įgyti supratimą apie tokio veiksmo pobūdį ir aplinkybes, kuriomis jis buvo įvykdytas; ir
 - b) gauti daugiau informacijos, kad galėtų įvertinti galimą įtaką informacijai apie tvarumą.
130. Jeigu praktikuojantis asmuo įtaria, kad gali būti apgaulės arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo atveju, jis turi aptarti tokį dalyką su atitinkamo lygio vadovybe ir, kai taikoma, su už valdymą atsakingais asmenimis, jei tai nėra draudžiama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus (žr. A432 dalį).
131. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti nustatytos ar įtarios apgaulės arba nustatyto ar įtariamo įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo poveikį užtikrinimo užduočiai, įskaitant praktikuojančio asmens atliekamas rizikos vertinimo procedūras ir rašytinių pareiškimų patikimumą, bei imtis tinkamų veiksmų (žr. A433–A435 dalis).

Kontrolės priemonių testai

132. Jeigu praktikuojantis asmuo ketina surinkti įrodymų apie kontrolės priemonių efektyvumą, nustatytą pagal 119P ar 120R dalis, praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti kontrolės priemonių testus (žr. A436–A437 dalis):
- a) pateikdamas paklausimus ir atlikdamas kitas procedūras, kad surinktų įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo, įskaitant dėl to:
 - i) kaip kontrolės priemonės buvo taikomos atitinkamu metu per laikotarpį, su kuriuo informacija apie tvarumą yra susijusi;
 - ii) kaip nuosekliai kontrolės priemonės buvo taikytos; ir
 - iii) kas ir kokiais būdais jas taikė;
 - b) nustatydamas, ar kontrolės priemonės, kurios turi būti testuojamos, priklauso nuo kitų kontrolės priemonių, ir, jei taip, ar būtina surinkti įrodymų, patvirtinančių šių netiesioginių kontrolės priemonių efektyvumą.
133. Praktikuojantis asmuo turi testuoti kontrolės priemones už atitinkamą laikotarpį, už kurį praktikuojantis asmuo ketina surinkti įrodymų dėl tokių kontrolės priemonių efektyvumo, kaip to reikalaujama pagal 134 dalį.
134. Jeigu praktikuojantis asmuo surenka įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo per tarpinį laikotarpį ir ketina tokių kontrolės priemonių testų išvadas pritaikyti likusiam laikotarpiui, praktikuojantis asmuo turi surinkti įrodymų dėl tokių kontrolės priemonių efektyvumo laikotarpiu, kuris tęsiasi po tarpinio laikotarpio.
135. Jeigu praktikuojantis asmuo planuoja naudoti ankstesnės tvarumo užtikrinimo užduoties metu surinktus įrodymus dėl kontrolės priemonių efektyvumo, jis turi nustatyti, ar šie įrodymai tebėra aktualūs, surinkdamas įrodymus dėl to, ar po ankstesnės užduoties įvyko reikšmingų šių kontrolės priemonių pokyčių. Praktikuojantis asmuo turi surinkti šiuos įrodymus pateikdamas paklausimus ir kartu atlikdamas stebėjamą arba tikrinimą, kad galėtų patvirtinti, jog supranta šias specifines kontrolės priemones, ir (žr. A438–A439 dalis):
- a) jei nebuvo pokyčių, turinčių įtakos tam, ar ankstesnės užduoties metu surinkti įrodymai tebėra aktualūs, praktikuojantis asmuo turi atlikti kontrolės priemonių testus bent kartą kas trečios užduoties metu, o kai kurių kontrolės priemonių testus – kiekvienos užduoties metu;
 - b) jeigu buvo pokyčių, turinčių įtakos tam, ar ankstesnės užduoties metu surinkti įrodymai tebėra aktualūs, praktikuojantis asmuo turi atlikti šių kontrolės priemonių testus dabartinės užduoties metu.
136. Jeigu praktikuojantis asmuo planuoja surinkti įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo reikšmingo iškraipymo rizikos atžvilgiu, kai tokios rizikos įvertinimas yra artimas rizikos spektro viršutinei ribai, praktikuojantis asmuo turi atlikti tokių kontrolės priemonių testus dabartinės užduoties metu.
137. Įvertindamas kontrolės priemonių efektyvumą praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar iškraipymai, nustatyti atliekant kitas procedūras, parodo, kad kontrolės priemonės nėra efektyvios. Tai, kad iškraipymai nėra nustatomi kitų procedūrų metu, nėra įrodymas, jog testuojamos kontrolės priemonės yra efektyvios.
138. Jeigu yra nustatomi nuokrypiai nuo kontrolės priemonių, kurias praktikuojantis asmuo testuoja, jis turi pateikti specifinius paklausimus, kad galėtų suprasti šiuos dalykus ir jų potencialias pasekmes bei nustatyti, ar:

- a) atlikti kontrolės priemonių testai suteikia pakankamų tinkamų įrodymų dėl tokių kontrolės priemonių efektyvumo;
- b) yra būtini papildomi kontrolės priemonių testai; arba
- c) reikia reaguoti į potencialią reikšmingo iškraipymo riziką atliekant pagrindines procedūras.

Pagrindinės procedūros

139P. Pagal 126P dalį reikalaujamos atlikti tolesnės procedūros turi apimti pagrindines procedūras, kaip atsaką į kiekvieną riziką, kurios įvertinimas yra artimas viršutinei rizikos spektro ribai (žr. A407 dalį).

140P. Nepriklausomai nuo įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti būtinybę parengti ir atlikti pagrindines procedūras su atskleidimu, kuris, praktikuojančio asmens vertinimu, yra reikšmingas (žr. A440P–A441P dalis).

141P. Praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti, ar būtina atlikti išorės šalių patvirtinimų gavimo procedūras (žr. A442–A443 dalis).

142. Jeigu pagrindinės procedūros atliekamos tarpinę datą ir praktikuojantis asmuo ketina tokių pagrindinių procedūrų išvadas pritaikyti likusiam laikotarpiui, praktikuojantis asmuo turi atlikti (žr. A444–A445 dalis):

- a) laikotarpio, kuris tęsiasi po tarpinio laikotarpio, pagrindines procedūras kartu su kontrolės priemonių testais; arba
- b) jei praktikuojantis asmuo nustato, kad to pakanka – tik tas pagrindines procedūras, kurios suteikia pagrįstą pagrindą pritaikyti išvadas laikotarpiui, kuris tęsiasi po tarpinio laikotarpio.

Analitinės procedūros

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
143R. Jeigu praktikuojantis asmuo rengia ir atlieka analitines procedūras, jis turi (žr. A446–A447 dalis): a) nustatyti konkrečių analitinių procedūrų tinkamumą atsižvelgdamas į reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimo atskleidimo lygiu priežastis; ir b) nustatyti tikėtinas užregistruotų kiekių arba rodiklių vertes (žr. A448R dalį).	143P. Jeigu praktikuojantis asmuo rengia ir atlieka analitines procedūras, jis turi (žr. A446–A447 dalis): a) nustatyti konkrečių analitinių procedūrų tinkamumą nurodytiems tvirtinimams atsižvelgdamas į reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo priežastis ir kitų procedūrų, jei tokios atliktos, metu surinktus įrodymus dėl tokių tvirtinimų; ir b) nustatyti tikėtinas užregistruotų kiekių arba rodiklių vertes, kurios turi būti pakankamai preciziškos galimiems reikšmingiems iškraipymams nustatyti.
144R. Jeigu atlikdamas analitines procedūras praktikuojantis asmuo nustato nuokrypius arba sąsajas, kurie yra nesuderinami su kita aktualia informacija arba kurie	144P. Jeigu atlikdamas analitines procedūras praktikuojantis asmuo nustato nuokrypius arba sąsajas, kurie yra nesuderinami su kita aktualia informacija arba kurie

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
reikšmingai skiriasi nuo tikėtino rezultato, jis turi pateikti paklausimus vadovybei dėl tokių skirtumų. Praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti atsakymus į tokius paklausimus, kad nustatytų, ar papildomos procedūros yra būtinos atsižvelgiant į aplinkybes.	reikšmingai skiriasi nuo tikėtinų kiekių arba rodiklių, jis turi ištirti tokius skirtumus: a) pateikdamas vadovybei paklausimus ir rinkdamas papildomus įrodymus, susijusius su vadovybės atsakymais; ir b) atlikdamas kitas procedūras, kurios yra būtinos atsižvelgiant į aplinkybes.

Imtis

145. Jeigu praktikuojantis asmuo pasirenka vienetą testavimui naudodamas imtį, jis turi (žr. A449 dalį):

- a) apsvarstyti procedūros tikslą ir visumos, iš kurios bus atrinkta imtis, charakteristikas;
- b) nustatyti imties dydį, kuris yra pakankamas, kad atrankos rizika būtų sumažinta iki priimtina žemo lygio; ir
- c) pasirinkti imtį, atlikti procedūras dėl pasirinktų vienetų ir įvertinti rezultatus.

Įverčiai ir į ateitį orientuota informacija

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
146R. Reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su atskleidimu, apimančiu įverčius ar į ateitį orientuotą informaciją, praktikuojantis asmuo turi (žr. A450–A452, A454–A455R dalis): a) įvertinti, ar: i) vadovybė tinkamai įvykdė taikomų kriterijų reikalavimus, susijusius su įverčiais ar į ateitį orientuota informacija; ii) metodai, skirti parengti įverčius ar į ateitį orientuotą informaciją, yra tinkami ir buvo nuosekliai taikomi; ir iii) pateiktų įverčių ar į ateitį orientuotos informacijos pakeitimai ar metodų, praėjusiame laikotarpyje taikytų rengiant įverčius ar į ateitį orientuotą informaciją, pakeitimai yra tinkami	146P. Reaguodamas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su atskleidimu, apimančiu įverčius ar į ateitį orientuotą informaciją, praktikuojantis asmuo turi (žr. A450–A452, A454 dalis): a) įvertinti, ar vadovybė tinkamai vykdė taikomų kriterijų reikalavimus, susijusius su įverčiais ar į ateitį orientuota informacija (žr. A453P dalį); ir b) imtis vieno ar kelių šių veiksmų: i) testuoti, kaip vadovybė parengė įvertį ar į ateitį orientuotą informaciją bei susijusį atskleidimą, taip pat informaciją, pagrindžiančią įvertį ar į ateitį orientuotą informaciją. Tai atlikdamas praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar: a. metodas buvo tinkamai pasirinktas ir taikomas.

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
atsižvelgiant į aplinkybes (žr. A459 dalį); ir b) apsvarstyti, ar kitos procedūros yra būtinos atsižvelgiant į aplinkybes.	Taip pat jis turi įvertinti, ar pakeitimai, palyginti su praėjusiais laikotarpiais, yra tinkami (žr. A456P, A459 dalis); b. naudotos prielaidos, įskaitant jų pakeitimus, palyginti su praėjusiais laikotarpiais, yra tinkamos (žr. A457P, A459 dalis); c. duomenys, įskaitant jų pakeitimus, palyginti su praėjusiais laikotarpiais, yra tinkami (žr. A458P, A459 dalis); ii) suformuoti įvertį arba intervalą tam, kad galima būtų įvertinti vadovybės įvertį; Tokiu atveju praktikuojantis asmuo turi (žr. A460P–A462P dalis): a. įvertinti, ar naudoti metodai, prielaidos arba duomenys yra tinkami atsižvelgiant į kriterijus; ir b. kai praktikuojantis asmuo suformuoja intervalą: i. nustatyti, kad intervalas apima tik sumas, pagrįstas pakankamais įrodymais, ir kad jį praktikuojantis asmuo įvertino kaip pagrįstą; ir ii. parengti ir atlikti tolesnes procedūras, skirtas surinkti pakankamų tinkamų įrodymų

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
	dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su informacijoje apie tvarumą pateiktais atskleidimais, kuriuose apibūdintas neapibrėžtumas; arba iii) surinkti įrodymų iš įvykių, kurie įvyksta iki praktikuojančio asmens ataskaitos datos.

Rizikos įvertinimo tikslinimas pakankamo užtikrinimo užduoties metu

147P. Jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką ar gauna naujos informacijos, kuri nesuderinama su įrodymais, kuriais iš pradžių remdamasis praktikuojantis asmuo nustatė ir vertino reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu, jis turi:

- a) patikslinti (jei būtina) reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimą; ir
- b) atlikti papildomas procedūras ir surinkti daugiau įrodymų, kad praktikuojantis asmuo galėtų pareikšti pakankamo užtikrinimo išvadą (žr. A463P dalį).

Nustatyti, ar riboto užtikrinimo užduoties metu būtina atlikti papildomas procedūras

148R. Jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką, kuris verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta, jis turi parengti ir atlikti papildomas procedūras ir surinkti daugiau įrodymų, kol praktikuojantis asmuo galėtų (žr. A464R– A467R dalis):

- a) padaryti išvadą, kad yra mažai tikėtina, jog informacija apie tvarumą bus reikšmingai iškraipyta dėl tokio dalyko (-ų); arba
- b) nustatyti, jog informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta dėl tokio dalyko (-ų).

Subjekto taikomas informacijos apie tvarumą rinkimo procesas

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
149R. Praktikuojančio asmens procedūros turi apimti toliau nurodytas procedūras, susijusias su subjekto taikomu informacijos apie tvarumą rinkimo procesu (žr. A468 dalį): a) informacijos apie tvarumą sutikrinimas arba suderinimas su pagrindiniais įrašais; ir	149P. Praktikuojančio asmens procedūros turi apimti toliau nurodytas procedūras, susijusias su subjekto taikomu informacijos apie tvarumą rinkimo procesu (žr. A468 dalį): a) informacijos apie tvarumą sutikrinimas arba suderinimas su pagrindiniais įrašais; ir

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
b) reikšmingų koregavimų, atliktų rengiat informaciją apie tvarumą, supratimas teikiant paklausimus vadovybei ir svarstymas to, ar, atsižvelgiant į aplinkybes, būtina atlikti papildomas procedūras.	b) įrodymų dėl reikšmingų koregavimų, atliktų rengiat informaciją apie tvarumą, rinkimas.
	150P. Reaguodamas į riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių, pagal 123P dalį, praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti šias procedūras: a) testuoti koregavimų, kuriuos vadovybė atliko rengdama informaciją apie tvarumą, tinkamumą; b) pateikti paklausimus asmenims, dalyvaujantiems tvarumo atskaitomybės procese, dėl jiems žinomos netinkamos ar neįprastos veiklos, susijusios su informacijos apie tvarumą koregavimais; ir c) nustatyti, ar be pirmiau pateiktuose a–b punktuose nurodytų procedūrų reikia atlikti kitas procedūras kaip atsaką į riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių (žr. A469P dalį).
151R. Grupės informacijos apie tvarumą atveju, praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti tolesnes procedūras kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, kylančią dėl agregavimo proceso. Atliekant šias procedūras, turi būti: a) pateikiant vadovybei paklausimus įgyjamas supratimą apie tai, kaip vadovybė agregavo informaciją; b) nustatoma, kad visi subjektai buvo įtraukti į informaciją apie tvarumą, kaip to reikalaujama pagal taikomus kriterijus; ir	151P. Grupės informacijos apie tvarumą atveju, praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti tolesnes procedūras kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, kylančią dėl agregavimo proceso. Atliekant šias procedūras, turi būti: a) įgyjamas supratimas apie tai, kaip vadovybė agregavo informaciją; b) nustatoma, kad visi subjektai buvo įtraukti į informaciją apie tvarumą, kaip to reikalaujama pagal taikomus kriterijus; ir

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
c) svarstoma, ar vadovybės sprendimuose, priimtuose agregavimo proceso metu, galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių.	c) įvertinama, ar vadovybės sprendimuose, priimtuose agregavimo proceso metu, galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių.

Dokumentavimas

152. Praktikuojantis asmuo, dokumentuodamas užduotį, turi nurodyti:

- a) bendrus atsakus pagal 128R ir 128P dalis bei tokių atsakų priežastis;
- b) tolesnių procedūrų rezultatus, įskaitant išvadas, kai tokie rezultatai nėra aiškūs;
- c) nustatytą ar įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą bei atliktas procedūras, priimtus reikšmingus sprendimus ir dėl to padarytas išvadas; ir
- d) kai taikoma, padarytas išvadas dėl to, ar būtų tinkama naudoti ankstesnių užduočių metu surinktus įrodymus dėl kontrolės priemonių efektyvumo.

Nustatytų iškraipymų kaupimas ir svarstymas

Nustatytų iškraipymų kaupimas

153. Praktikuojantis asmuo turi kaupti per užduotį nustatytus iškraipymus, išskyrus tuos, kurie yra aiškiai nesvarbūs (žr. A470–A476 dalis).

154. Praktikuojantis asmuo turi (žr. A477–A480 dalis):

- a) apsvarstyti, ar nustatyti iškraipymai – pavieniai arba agreguoti – galėjo atsirasti dėl apgaulės; ir
- b) tinkamai reaguoti, jei yra požymių, kad gali atsirasti reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės.

Nustatytų iškraipymų svarstymas užduoties eigoje

155. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar būtina keisti požiūrį į užduotį, jeigu (žr. A481 dalį):

- a) nustatytų iškraipymų pobūdis ir jų atsiradimo aplinkybės rodo, kad gali būti kitų iškraipymų, kurie agreguoti su užduoties metu sukauptais iškraipymais galėtų būti reikšmingi; arba
- b) informacija apie tvarumą galėjo būti yra reikšmingai iškraipyta dėl užduoties metu sukaupėtų iškraipymų, kai jie visi agreguojami.

Iškraipymų komunikavimas ir taisymas

156. Praktikuojantis asmuo turi vadovybei laiku komunikuoti visus iškraipymus, sukaupčius užtikrinimo užduoties metu, ir prašyti, kad vadovybė ištaisytų tokius iškraipymus (žr. A482 dalį).

157. Jeigu, praktikuojančio asmens prašymu, vadovybė patikrina informaciją apie tvarumą ir ištaiso nustatytus iškraipymus, praktikuojantis asmuo turi atlikti papildomas procedūras dėl vadovybės atlikto darbo, kad nustatytų, ar liko reikšmingų iškraipymų.

158. Jeigu vadovybė atsisako ištaisyti kai kuriuos ar visus iškraipymus, kuriuos komunikavo praktikuojantis asmuo, jis turi išsiaiškinti, dėl kokių priežasčių vadovybė to nepadarė, ir suformuluoti praktikuojančio asmens išvadą atsižvelgdamas į tai, ką išsiaiškino (žr. A483 dalį).

Neištaisytų iškraipymų poveikio vertinimas

159. Prieš įvertindamas neištaisytų iškraipymų poveikį, praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti, ar atliktų procedūrų rezultatai ir surinkti įrodymai rodo, kad reikšmingumą būtina tikslinti.
160. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar kiekvienas atskirai arba visi kartu neištaisyti iškraipymai yra reikšmingi. Siekdamas tai nustatyti, praktikuojantis asmuo turi atsižvelgti į iškraipymų dydį ir pobūdį bei konkrečias jų atsiradimo aplinkybes (žr. A484–A498 dalis).

Dokumentavimas

161. Praktikuojantis asmuo, dokumentuodamas užduotį, turi nurodyti:
- a) visus iškraipymus, kurie buvo sukaupiti užduoties metu ir kurie nėra aiškiai nesvarbūs, bei tai, ar jie buvo ištaisyti (žr. 153 ir 156 dalis); ir
 - b) praktikuojančio asmens išvadą dėl to, ar kiekvienas atskirai arba visi kartu neištaisyti iškraipymai yra reikšmingi, bei tokios išvados pagrindimą (žr. 160 dalį).

Taikomų kriterijų apibūdinimo įvertinimas

162. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar informacija apie tvarumą tinkamai nurodo ar apibūdina taikomus kriterijus bei tokių kriterijų šaltinius. (žr. A499–A501 dalis).

Poataskaitiniai įvykiai

163. Praktikuojantis asmuo turi (žr. A502–A504R dalis):
- a) atlikti procedūras, skirtas nustatyti įvykius, kurie įvyko iki užtikrinimo ataskaitos datos ir kurie gali daryti poveikį informacijai apie tvarumą ir užtikrinimo ataskaitai; ir
 - b) įvertinti surinktų įrodymų dėl to, ar tokie įvykiai yra tinkamai atspindėti informacijoje apie tvarumą pagal taikomus kriterijus, pakankamumą ir tinkamumą.
164. Praktikuojantis asmuo turi tinkamai reaguoti į faktus, apie kuriuos jis sužino po užtikrinimo ataskaitos datos ir dėl kurių jis turėtų koreguoti užtikrinimo ataskaitą, jei apie juos praktikuojantis asmuo būtų sužinojęs tą datą (žr. A505 dalį).

Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų rašytiniai pareiškimai

165. Praktikuojantis asmuo turi prašyti vadovybės ir, atitinkamai, už valdymą atsakingų asmenų pateikti rašytinius pareiškimus (žr. A506–A507 dalis):
- a) kad jie įvykdė savo įsipareigojimus dėl informacijos apie tvarumą, taip pat, atitinkamai, dėl lyginamosios informacijos parengimo pagal taikomus kriterijus, kaip nurodyta užduoties sąlygose;

- b) kad jie suteikė praktikuojančiam asmeniui visą tinkamą informaciją ir prieigą, kaip dėl to buvo susitarta užduoties sąlygose, ir informacijoje apie tvarumą atspindėjo visus svarbius dalykus;
 - c) ar jie tiki, kad kiekvieno neištaisyto iškraipymo atskirai ir visų neištaisytų iškraipymų kartu poveikis yra nereikšmingas informacijai apie tvarumą. Tokių dalykų santrauka turi būti įtraukta į rašytinį pareiškimą arba prie jo pridėta;
 - d) ar jie tiki, kad reikšmingos prielaidos, naudotos atliekant įverčius ir rengiant į ateitį orientuotą informaciją, yra tinkamos;
 - e) kad jie komunikavo praktikuojančiam asmeniui visus jiems žinomus su užduotimi susijusius vidaus kontrolės trūkumus, kurie nėra aiškiai nesvarbūs;
 - f) ar jie atskleidė praktikuojančiam asmeniui apie jiems žinomą apgaulę ar įtariamą apgaulę arba nustatytą ar įtariamą įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą, kai apgaulė ar nesilaikymas gali daryti reikšmingą poveikį informacijai apie tvarumą; ir
 - g) kad jie pakoregavo informaciją apie tvarumą dėl visų įvykių arba atskleidė visus įvykius, įvykusius po informacijos apie tvarumą datos, kai dėl tokių įvykių pagal taikomus kriterijus reikalaujama koregavimų arba atskleidimo.
166. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad be reikalaujamų pareiškimų būtina gauti vieną arba kelis rašytinius pareiškimus, pagrindžiančius kitus įrodymus, aktualius informacijai apie tvarumą, praktikuojantis asmuo turi paprašyti tokių rašytinių pareiškimų.
167. Jeigu rašytiniai pareiškimai yra susiję su dalykais, kurie yra reikšmingi informacijai apie tvarumą, praktikuojantis asmuo turi:
- a) įvertinti jų pagrįstumą ir suderinamumą su kitais surinktais įrodymais, įskaitant kitus pareiškimus (žodinius ar rašytinius); ir
 - b) apsispręsti, ar yra tikėtina, kad pareiškimus darantys asmenys tinkamai išmanys tokius dalykus.
168. Rašytinių pareiškimų data turi būti kiek įmanoma artimesnė užtikrinimo ataskaitos datai, bet ne vėlesnė už ją.
169. Jeigu vienas ar keli prašomi rašytiniai pareiškimai nėra pateikiami arba praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kyla pakankamai abejonių dėl rašytinius pareiškimus pateikiančių asmenų kompetencijos, sąžiningumo, etinių vertybių ar kruopštumo arba kad rašytiniai pareiškimai dėl kitų priežasčių nėra patikimi, praktikuojantis asmuo turi:
- a) aptarti šį dalyką su vadovybe arba, jei reikia, už valdymą atsakingais asmenimis;
 - b) iš naujo įvertinti asmenų, iš kurių yra prašoma arba gauta pareiškimų, sąžiningumą ir įvertinti poveikį, kurį tai gali daryti pareiškimų (žodinių ir rašytinių) ir apskritai įrodymų patikimumui; ir
 - c) imtis tinkamų veiksmų, įskaitant galimo poveikio užtikrinimo ataskaitoje pateikiamai išvadai nustatymą.
170. Praktikuojantis asmuo turi atsisakyti pateikti išvadą dėl informacijos apie tvarumą arba atsisakyti atlikti užduotį, kai atsisakymas yra galimas pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus, jeigu:
- a) praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kyla pakankamai abejonių dėl asmens (asmenų), pateikiančio (-ių) pagal 165 dalies a ir b punktus reikalaujamus rašytinius pareiškimus, sąžiningumo ir kad šiuo atveju rašytiniai pareiškimai nėra patikimi; arba

- b) subjektas nepateikia pagal 165 dalies a ir b punktus reikalaujamų rašytinių pareiškimų.

Kita informacija

Kitos informacijos gavimas

171. Praktikuojantis asmuo turi (žr. A508–A511 dalis):

- a) nustatyti kitą informaciją – per aptarimus su vadovybe jis turi nustatyti dokumentą ar dokumentus, kurie, tikėtina, bus parengti ir apims informaciją apie tvarumą bei užtikrinimo ataskaitą dėl jos, taip pat subjekto planuojamą tokio (-ių) dokumento (-ų) parengimo būdą ir laiką; ir
- b) susitarti su vadovybe dėl galutinės tokio (-ių) dokumento (-ų) versijos gavimo laiku iki užtikrinimo ataskaitos datos.

Kitos informacijos skaitymas ir svarstymas

172. Praktikuojantis asmuo turi perskaityti kitą informaciją, gautą iki užtikrinimo ataskaitos datos. Ją skaitydamas, praktikuojantis asmuo turi (žr. A512–A513 dalis):

- a) apsvarstyti, ar kita informacija ir informacija apie tvarumą yra reikšmingai nesuderinamos;
- b) apsvarstyti, ar kita informacija ir praktikuojančio asmens žinios, įgytos užtikrinimo užduoties metu, yra reikšmingai nesuderinamos atsižvelgiant į surinktus įrodymus ir per užduotį padarytas išvadas; ir
- c) išlikti budriu ir pastebėti požymius, kad kita informacija, nesusijusi su informacija apie tvarumą ar praktikuojančio asmens žiniomis, įgytomis užduoties metu, yra reikšmingai iškraipyta.

Atsakas, kai paaiškėja, kad esama reikšmingo nesuderinamumo arba kita informacija yra reikšmingai iškraipyta

173. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad esama reikšmingo nesuderinamumo, arba sužino, kad kita informacija yra reikšmingai iškraipyta, jis turi aptarti tokį dalyką su vadovybe ir, jei būtina, atlikti kitas procedūras, kad padarytų išvadą, ar:

- a) esama kitos informacijos reikšmingo iškraipymo;
- b) esama informacijos apie tvarumą reikšmingo iškraipymo; arba
- c) būtina atnaujinti praktikuojančio asmens supratimą apie subjektą ir jo aplinką.

174. Jeigu kita informacija apima subjekto finansines ataskaitas, kurios yra audito objektas, ir praktikuojantis asmuo nustato, kad esama reikšmingo nesuderinamumo tarp tokių finansinių ataskaitų ir informacijos apie tvarumą, arba sužino, kad finansinės ataskaitos galimai reikšmingai iškraipytos, praktikuojantis asmuo taip pat turi apie tokį dalyką komunikuoti subjekto finansinių ataskaitų auditoriui, nebent tai būtų draudžiama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus arba profesinius reikalavimus.

Atsakas, kai praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kita informacija yra reikšmingai iškraipyta

175. Jeigu praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kita informacija yra reikšmingai iškraipyta, jis turi prašyti vadovybės ištaisyti kitą informaciją. Jeigu vadovybė (žr. A514–A515 dalis):

- a) sutinka ištaisyti, praktikuojantis asmuo turi nustatyti, kad taisymas buvo atliktas; arba
- b) atsisako ištaisyti, praktikuojantis asmuo turi komunikuoti apie tokį dalyką už valdymą atsakingiems asmenims ir reikalauti atlikti tokį taisymą.

176. Jeigu praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kitoje informacijoje yra reikšmingas iškraipymas ir jis nėra ištaisomas po komunikacijos su už valdymą atsakingais asmenimis, praktikuojantis asmuo turi imtis tinkamų veiksmų, įskaitant (žr. A514–A515 dalis):

- a) apsvarstyti poveikį užtikrinimo ataskaitai ir komunikuoti su už valdymą atsakingais asmenimis apie tai, kaip praktikuojantis asmuo planuoja aptarti reikšmingą iškraipymą užtikrinimo ataskaitoje (žr. A516 dalį); arba
- b) atsisakyti atlikti užduotį, jeigu atsisakymas galimas pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus (žr. A517 dalis).

Atsakas, kai informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta arba kai būtina atnaujinti praktikuojančio asmens supratimą apie subjektą ir jo aplinką

177. Jeigu atlikdamas procedūras pagal 172 dalį praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta arba kad būtina atnaujinti jo supratimą apie subjektą ir jo aplinką, praktikuojantis asmuo turi tinkamai į tai reaguoti (žr. A518 dalį).

Užtikrinimo užduoties išvados suformulavimas

Surinktų įrodymų įvertinimas

178. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti surinktų įrodymų, įskaitant įrodymus, surinktus naudojant praktikuojančio asmens išorės eksperto, kito praktikuojančio asmens ar vidaus audito funkcijos atliktą darbą, pakankamumą ir tinkamumą. Jeigu būtina atsižvelgiant į aplinkybes, jis taip pat turi pasistengti surinkti daugiau įrodymų. Siekdamas tą įvertinti, praktikuojantis asmuo turi (žr. A519–A522 dalis):

- a) įvertinti, ar surinkti įrodymai tenkina numatytus procedūrų tikslus; ir
- b) apsvarstyti visus surinktus įrodymus, įskaitant įrodymus, kurie yra suderinami arba nesuderinami su kitais įrodymais, neatsižvelgiant į tai, ar jie patvirtina tai, kas atskleista ar tam prieštarauja.

179. Praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar vadovybės sprendimuose ir nutarimuose dėl įverčių ir prielaidų, naudotų rengiant informaciją apie tvarumą, įskaitant į ateitį orientuotą informaciją, galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių, net jeigu kiekvienas jų yra pagrįstas. Nustatęs galimo vadovybės šališkumo požymių, praktikuojantis asmuo turi įvertinti jų poveikį užtikrinimo užduočiai. Vadovybės šališkumas laikomas turintis apgaulės požymių, jei yra siekiama suklaidinti.

180. Jeigu praktikuojantis asmuo surenka įrodymų, kurie yra nesuderinami su kitais įrodymais, praktikuojantis asmuo turi (žr. A523–A526 dalis):

- a) nustatyti, kokie procedūrų pakeitimai arba papildymai yra būtini, kad galima būtų nesuderinamumą suprasti ir į jį reaguoti; ir
- b) apsvarstyti poveikį (jei yra) kitiems užtikrinimo užduoties aspektams.

Išvados padarymas

181. Praktikuojantis asmuo turi padaryti išvadą dėl to, ar informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos. Siekdamas suformuluoti tokią išvadą, praktikuojantis asmuo turi apsvarstyti pagal 179 ir 178 dalis atliktą įvertinimą dėl to, ar surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami, bei pagal 160 dalį atliktą nustatymą to, ar kiekvienas atskirai arba visi kartu neištaisyti išskrypimai yra reikšmingi (žr. A527 dalis).
182. Jeigu teisingo pateikimo principai yra įtvirtinti taikomuose kriterijuose, atliekant pagal 181 dalį reikalaujamą įvertinimą kartu apsvarstomi šie dalykai (žr. A528–A529 dalis):
- a) informacijos apie tvarumą bendras pateikimas, struktūra ir turinys; ir
 - b) kai taikoma atsižvelgiant į kriterijus, praktikuojančio asmens išvados formuluotė arba kitos užduoties aplinkybės – ar informacija apie tvarumą perteikia tvarumo dalykus taip, kad jie būtų teisingai pateikti.
183. Jeigu informacija apie tvarumą, parengta pagal teisingo pateikimo tvarką, nėra pateikta teisingai, praktikuojantis asmuo turi aptarti tokį dalyką su vadovybe ir, priklausomai nuo taikomos tvarkos reikalavimų ir to, kaip dalykas išsprendžiamas, nustatyti, ar būtina modifikuoti užtikrinimo ataskaitoje pateiktą išvadą pagal 203 dalį.
184. Jeigu informacija apie tvarumą yra parengta pagal atitikties kriterijus, praktikuojantis asmuo neprivalo įvertinti, ar informacija apie tvarumą yra teisingai pateikta. Tačiau, jeigu praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad tokia informacija apie tvarumą yra klaidinanti, jis turi aptarti dalyką su vadovybe ir, priklausomai nuo to, kaip tai yra išsprendžiama, nustatyti, ar apie tai komunikuoti praktikuojančio asmens ataskaitoje ir kaip tą padaryti.

Apimties apribojimas

185. Jeigu praktikuojantis asmuo negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, apimtis laikoma apribota, todėl jis turi imtis vieno iš šių veiksmų (žr. A530–A531 dalis):
- a) pareikšti sąlyginę išvadą;
 - b) atsisakyti pareikšti išvadą; arba
 - c) atsisakyti atlikti užduotį, jeigu atsisakymas yra galimas pagal taikomus įstatymus ar, atitinkamai, kitus teisės aktus.

Bendros atsakomybės už kokybės valdymą ir jos siekimą prisiėmimas

186. Prieš datuodamas užtikrinimo ataskaitą, užduoties lyderis turi:
- a) prisiimti atsakomybę už tai, kad būtų nustatyta, ar buvo laikomasi atitinkamų etikos reikalavimų, įskaitant nepriklausomumui keliamus reikalavimus;
 - b) peržiūrėdamas užduoties dokumentavimą ir aptardamas su užduoties grupe, nustatyti, kad buvo surinkta pakankamų tinkamų įrodymų padarytoms išvadoms pagrįsti ir užtikrinimo ataskaitai išleisti;
 - c) peržiūrėti informaciją apie tvarumą ir užtikrinimo ataskaitą, kad nustatytų, jog išleidžiama ataskaita bus tinkama atsižvelgiant į aplinkybes;

- d) nustatyti, kad:
 - i) užduoties lyderis pakankamai ir tinkamai dalyvavo visos užduoties metu, ir tuo remdamasis gali laikyti, jog priimti reikšmingi sprendimai ir padarytos išvados yra tinkami, atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes (žr. A532–A534 dalis); ir
 - ii) laikantis šio TTUS reikalavimų buvo atsižvelgta į užduoties pobūdį ir aplinkybes bei jų pasikeitimus, taip pat į susijusias įmonės politikas arba procedūras;
- e) jei užduočiai taikoma užduoties kokybės peržiūra, nustatyti, ar užduoties kokybės peržiūra buvo užbaigta.

Dokumentavimas

187. Praktikuojantis asmuo, dokumentuodamas užduotį, turi nurodyti:

- a) pagrindą, kuriuo remdamasis užduoties lyderis pagal 186 dalies b punktą nustatė, kad buvo surinkta pakankamų tinkamų įrodymų, taip pat:
 - i) pagal 50 dalies d punktą nustatė, kad kito praktikuojančio asmens darbas yra tinkamas praktikuojančio asmens tikslais;
 - ii) pagal 57 dalį įvertino, kad praktikuojančio asmens išorės eksperto darbas yra tinkamas praktikuojančio asmens tikslais;
 - iii) pagal 59 dalies e punktą nustatė, kad vidaus audito funkcijos darbas yra tinkamas praktikuojančio asmens tikslais; ir
 - iv) ar praktikuojantis asmuo nustatė informaciją, kuri buvo nesuderinama su jo galutine išvada dėl reikšmingo dalyko, ir kaip praktikuojantis asmuo išsprendė nesuderinamumą (žr. 180 dalį) (žr. A535 dalį); ir
- b) pagrindą, kuriuo remdamasis pagal 186 dalies d punkto i papunktį užduoties lyderis nustatė, kad jis pakankamai ir tinkamai dalyvavo visos užduoties metu (žr. A536 dalį).

Užtikrinimo ataskaitos rengimas

188. Užtikrinimo ataskaita turi būti rengiama raštu ir apimti aiškiai pareikštą praktikuojančio asmens pakankamo užtikrinimo nuomonę ar riboto užtikrinimo išvadą dėl informacijos apie tvarumą. (žr. A537–A538 dalis).

189. Praktikuojančio asmens išvada turi būti aiškiai atskirta nuo informacijos ar paaiškinimų, kurie nėra skirti daryti poveikį praktikuojančio asmens išvadai, įskaitant:

- a) „Dalyko pabrėžimo“ pastraipas;
- b) „Kitų dalykų“ pastraipas;
- c) pastebėjimus, susijusius su konkrečiais užduoties aspektais;
- d) rekomendacijas; arba
- e) papildomą informaciją, įtrauktą į užtikrinimo ataskaitą.

Turi būti formuluojama taip, kad būtų aišku, jog „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa, „Kitų dalykų“ pastraipa, pastebėjimai, rekomendacijos ar papildoma informacija nėra skirti atitraukti dėmesį nuo praktikuojančio asmens išvados (žr. A537–A538 dalis).

Užtikrinimo ataskaitos turinys

190. Užtikrinimo ataskaitą turi sudaryti bent tokios pagrindinės dalys (žr. A539, A567–A569 dalis):

- a) antraštė, kuri aiškiai parodo, kad ataskaita – tai nepriklausomo praktikuojančio asmens riboto, pakankamo užtikrinimo ataskaita arba abiejų derinys (žr. A540 dalį);
- b) adresatas (žr. A541 dalį);
- c) praktikuojančio asmens išvada, pateikiama pirmame užtikrinimo ataskaitos skyriuje. Šioje išvadoje (žr. A542–A552 dalis):
 - i) pateikiama antraštė, atspindinti pateikiamos išvados tipą:
 - a. nemodifikuotų išvadų atveju – „Pakankamo užtikrinimo nuomonė“, „Riboto užtikrinimo nuomonė“, arba atitinkamos užtikrinimo ataskaitos antraštės, skirtos jungtinėms pakankamo ir riboto užtikrinimo užduotims; arba
 - b. modifikuotų išvadų atveju – prie a papunktyje nurodytos antraštės turi būti pridėta „Sąlyginė“, „Neigiama“ arba, atitinkamai, „Atsisakymas pareikšti“. Kai rengiama užtikrinimo ataskaita jungtinei pakankamo ir riboto užtikrinimo užduočiai, aiškiai nurodoma, kuri (-ios) nuomonė (-ės) ar išvada (-os) yra modifikuojama (-os);
 - ii) nurodomas subjektas, kurio informacija apie tvarumą buvo užtikrinimo užduoties objektas;
 - iii) nurodomas arba apibūdinimas praktikuojančio asmens gauto užtikrinimo (pakankamo arba riboto) lygis arba skirtingi užtikrinimo dėl skirtingų informacijos apie tvarumą dalių lygiai (žr. A542 dalį);
 - iv) nurodoma arba apibūdinama informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, įskaitant (jei taikoma) tvarumo dalykus, ir kaip tokia informacija buvo pateikta (žr. A543–A544 dalis);
 - v) nurodoma data arba laikotarpis (-iai), kurį (-iuos) apima informacija apie tvarumą;
 - vi) pareiškiama išvada, kuri (žr. A545R–A547 dalis):
 - a. pakankamo užtikrinimo atveju turi būti pareiškiama teigiama išvada, kad informacija apie tvarumą yra visais reikšmingais atžvilgiais parengta ar teisingai pateikta pagal taikomus kriterijus; arba
 - b. riboto užtikrinimo atveju turi būti pareiškiama tokia išvada, kurioje būtų nurodyta, ar, remdamasis atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, praktikuojantis asmuo pastebi dalyką (-us), verčiantį (-čius) jį manyti, kad informacija apie tvarumą nėra visais reikšmingais atžvilgiais parengta ar teisingai pateikta pagal taikomus kriterijus;
 - vii) nurodomi taikomi kriterijai, kurie yra tvarkos kriterijai, subjekto nustatyti kriterijai ar abu. Jeigu tai subjekto nustatyti kriterijai, nurodoma, kur jie pateikti (žr. A548–A551 dalis);
 - viii) išvada pagal 190 dalies c punkto vi papunktį turi būti formuluojama atsižvelgiant į (žr. A545R–A547 dalis):
 - a. informaciją apie tvarumą ir taikomus kriterijus; arba
 - b. atitinkamos (-ų) šalies (-ių) padarytą pareiškimą; ir
 - ix) išvada turi (kai taikoma) informuoti numatomus vartotojus, kokiame kontekste praktikuojančio asmens išvada turi būti skaitoma (žr. A552 dalis);
- d) išvados pagrindas pateikiamas iš karto po skyriaus „Išvada“ kartu su antrašte „Nuomonės pagrindas“ pakankamo užtikrinimo ataskaitoje, „Išvados pagrindas“ – riboto užtikrinimo

ataskaitoje. Jungtinės pakankamo ir riboto užtikrinimo užduoties užtikrinimo ataskaitoje pateikiama (-os) atitinkama (-os) antraštė (-ės), kurioje (-iose):

- i) teigiama, kad užtikrinimo užduotis atlikta pagal 5000-ąją TTUS „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“ (žr. A553 dalį);
- ii) riboto užtikrinimo užduoties atveju nurodoma, kad:
 - a. riboto užtikrinimo užduoties procedūros skiriasi savo pobūdžiu ir atlikimo laiku nuo pakankamo užtikrinimo užduoties procedūrų ir yra mažesnės apimties; ir
 - b. todėl riboto užtikrinimo užduoties metu gauto užtikrinimo lygis yra gerokai žemesnis nei užtikrinimo, kuris būtų gautas pakankamo užtikrinimo užduoties metu, lygis;
- iii) pateikiama nuorodą į užtikrinimo ataskaitos skyrių, kuriame apibūdinta praktikuojančio asmens atsakomybė pagal šią TTUS (žr. 190 dalies h punktą);
- iv) teigiama, kad praktikuojantis asmuo laikosi nepriklausomumo ir kitų etikos reikalavimų, tokių kaip:
 - a. TASESV kodeksas, susijęs su tvarumo užtikrinimo užduotimis; arba
 - b. kiti profesiniai reikalavimai arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimai, kartu:
 - i. nurodant tokius reikalavimus; ir
 - ii. įvardijant atitinkamą instituciją, kurios vertinimu, tokie reikalavimai yra nemažiau griežti nei TASESV kodekso nuostatos, susijusios su tvarumo užtikrinimo užduotimis;
- v) jeigu pagal atitinkamus etikos reikalavimus praktikuojantis asmuo privalo viešai atskleisti, kada jis laikėsi nepriklausomumo reikalavimų, taikomų tam tikrų subjektų tvarumo užtikrinimo užduotims, pareiškime pagal pirmiau pateiktą iv punktą turi būti nurodyta, kad praktikuojantis asmuo yra nepriklausomas nuo subjekto pagal nepriklausomumo reikalavimus, taikomus tokių subjektų tvarumo užtikrinimo užduotims (žr. A554 dalį);
- vi) teigiama, kad įmonė, kurios nariu yra praktikuojantis asmuo, taiko:
 - a. 1-ąją TKVS; arba
 - b. kitus profesinius reikalavimus arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimus, kartu:
 - i. nurodant tokius reikalavimus; ir
 - ii. įvardijant atitinkamą instituciją, kurios vertinimu, tokie reikalavimai yra nemažiau griežti nei 1-asis TKVS;
- vii) teigiama, ar praktikuojantis asmuo mano, kad jo surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami praktikuojančio asmens išvadai pagrįsti; ir
- viii) jeigu praktikuojantis asmuo pareiškia modifikuotą išvadą – apibūdinamas (-i) dalykas (-ai), dėl kurio (-ių) išvada buvo modifikuota;
- e) jei taikoma, skyrius su antrašte „Kita informacija“, pateikiant dalykus pagal 202 dalį;
- f) skyrius su antrašte „Atsakomybė už informaciją apie tvarumą“, kuriame:

- i) nurodoma, kad vadovybė ar, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys privalo (žr. A555–A556 dalis):
 - a. parengti ir, jei taikoma, teisingai pateikti informaciją apie tvarumą pagal taikomus kriterijus (žr. A557 dalį); ir
 - b. sukurti, įdiegti ir palaikyti tokią vidaus kontrolę, kuri, vadovybės vertinimu, yra būtina, kad galima būtų parengti informaciją apie tvarumą pagal taikomus kriterijus ir kad tokioje informacijoje apie tvarumą nebūtų reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos; ir
- ii) jei asmenys, atsakingi už informacijos apie tvarumą rengimo proceso priežiūrą yra kiti nei asmenys, vykdanys f punkto i papunktyje nurodytas pareigas, nurodo asmenis, atsakingus už priežiūrą (žr. A556 dalį);
- g) jei taikoma, skyrius su antrašte „Įgimti apribojimai rengiant informaciją apie tvarumą“, kuriame apibūdinami reikšmingi įgimti apribojimai, susiję su tvarumo dalykų matavimu ir vertinimu pagal taikomus kriterijus, įskaitant įgimtus apribojimus, susijusius su į ateitį orientuota informacija, pateikta informacijoje apie tvarumą (žr. A494, A558–A560 ir A579 dalis);
- h) skyrius su antrašte „Praktikuojančio asmens atsakomybė“, kuriame nurodoma, kad (žr. A555 dalį):
 - i) praktikuojančio asmens tikslas yra suplanuoti ir atlikti užtikrinimo užduotį, siekiant gauti ribotą ar, atitinkamai, pakankamą užtikrinimą dėl to, ar informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti užtikrinimo ataskaitą, kurioje pateikiama išvada (riboto užtikrinimo atveju) ar nuomonė (pakankamo užtikrinimo atveju);
 - ii) iškraipymus gali lemti apgaulė arba klaida, ir:
 - a. jie laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai tikėtis, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos numatomų vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis informacija apie tvarumą; arba
 - b. jei reikšmingumas taikomuose kriterijuose apibrėžiamas ar apibūdinamas kitaip, pateikiamas toks apibrėžimas ar apibūdinimas;
 - iii) praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą ir laikosi profesinio skepticizmo principo visos užduoties metu;
 - iv) praktikuojantis asmuo atlieka rizikos vertinimo procedūras, taip pat:
 - a. riboto užtikrinimo atveju – įgyja supratimą apie vidaus kontroles, susijusias su užduotimi, kad galėtų nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo lygiu, bet ne išvados dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo pateikimo tikslais. Jeigu riboto užtikrinimo ataskaitoje pateikiama išvada dėl vidaus kontrolės efektyvumo, praktikuojantis asmuo turi praleisti frazę, kad praktikuojančio asmens atliktas vidaus kontrolės vertinimas nėra skirtas pateikti išvadą dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo; arba
 - b. pakankamo užtikrinimo atveju – įgyja supratimą apie vidaus kontroles, susijusias su užduotimi, kad galėtų nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu, bet ne nuomonės apie subjekto vidaus kontrolės efektyvumą pareiškimo tikslais. Jeigu pakankamo užtikrinimo ataskaitoje pateikiama nuomonė dėl vidaus kontrolės efektyvumo, praktikuojantis asmuo turi praleisti frazę, kad praktikuojančio

asmens atliktas vidaus kontrolės vertinimas nėra skirtas pareikšti nuomonę dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo;

- v) praktikuojantis asmuo parengia ir atlieka procedūras:
 - a. riboto užtikrinimo atveju – kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką atskleidimo lygiu; arba
 - b. pakankamo užtikrinimo atveju – kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu;
- vi) reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidos neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti suokalbhis, klastojimas, tyčinis praleidimas, klaidinantis aiškinimas arba vidaus kontrolių nepaisymas;
- i) riboto užtikrinimo atveju – skyrius su antrašte „Atlikto darbo santrauka“, kuriame pateikiama informacinė santrauka darbo, kuris buvo atliktas kaip praktikuojančio asmens išvados pagrindas. Šiame skyriuje turi būti taip apibūdintas atliktų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis, kad vartotojai galėtų suprasti praktikuojančio asmens gautą ribotą užtikrinimą (žr. A561–A565R dalis).
- j) praktikuojančio asmens parašas;
- k) vieta, kurioje užduoties lyderis vykdo savo praktiką, pagal jurisdikciją;
- l) užtikrinimo ataskaitos data. Užtikrinimo ataskaitos data turi būti ne ankstesnė nei data, kurią (žr. A566 dalį):
 - i) praktikuojantis asmuo surinko įrodymų, pagrindžiančių praktikuojančio asmens išvadą, įskaitant įrodymus, kad atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys patvirtino, jog jie priima atsakomybę už informaciją apie tvarumą; ir
 - ii) užbaigiama užduoties kokybės peržiūra, jei pagal 1-ąją TKVS arba įmonės politikas arba procedūras būtina atlikti užduoties kokybės peržiūrą.

Užtikrinimo ataskaitoje nurodomas užduoties lyderio vardas ir pavardė

191. Užduoties lyderio vardas ir pavardė turi būti nurodomi, kai užtikrinimo ataskaita dėl informacijos apie tvarumą rengiama įmonėms, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, išskyrus, kai, labai retais atvejais, pagrįstai tikima, kad toks atskleidimas gali sukelti grėsmę asmens saugumui. Jeigu labai retais atvejais praktikuojantis asmuo ketina nenurodyti užduoties lyderio vardo ir pavardės užtikrinimo ataskaitoje, tokį ketinimą praktikuojantis asmuo turi aptarti su už valdymą atsakingais asmenimis, kad galėtų juos informuoti apie praktikuojančio asmens atliktą reikšmingos grėsmės asmens saugumui tikimybės ir sunkumo vertinimą (žr. A570–A572 dalis).

Nuoroda į praktikuojančio asmens ekspertą užtikrinimo ataskaitoje

192. Jeigu praktikuojantis asmuo užtikrinimo ataskaitoje pateikia nuorodą į praktikuojančio asmens eksperto darbą, tokia ataskaita neturėtų būti formuluojama taip, kad galima būtų identifikuoti ekspertą, nebent to reikalaujama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus, arba kitaip padaryti prielaidą, kad praktikuojančio asmens atsakomybė už tokioje ataskaitoje pareikštą išvadą sumažėja dėl tokio eksperto dalyvavimo (žr. A99, A573–A575 dalis).

Kitos ataskaitos pateikimo pareigos

193. Jeigu praktikuojantis asmuo, be pagal šį TTUS reikalaujamų vykdyti pareigų, užtikrinimo ataskaitoje dėl informacijos apie tvarumą aptaria kitas ataskaitos pateikimo pareigas, tokios kitos

ataskaitos pateikimo pareigos turi būti apibūdintos atskirame užtikrinimo ataskaitos skyriuje su antrašte „Ataskaita dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“ arba kita antrašte, kuri atitiktų tokio skyriaus turinį. Jeigu kitos ataskaitos pateikimo pareigos apima tokius pačius ataskaitos elementus, kurie pateikti pagal šį TTUS reikalaujamas ataskaitos pateikimo pareigas, kitos ataskaitos pateikimo pareigos gali būti nurodomos tame pačiame skyriuje, kaip ir susiję ataskaitos elementai, reikalaujami pagal šį TTUS (žr. A576–A577 dalis).

194. Jeigu kitos ataskaitos pateikimo pareigos nurodomos tame pačiame skyriuje kaip susiję ataskaitos elementai, reikalaujami pagal šį TTUS, praktikuojančio asmens ataskaitoje būtina aiškiai atskirti kitas ataskaitos pateikimo pareigas nuo pagal šį TTUS reikalaujamų ataskaitos pateikimo pareigų (žr. A578 dalį).
195. Jeigu užtikrinimo ataskaitoje yra atskiras skyrius, kuriame nurodomos kitos ataskaitos pateikimo pareigos, 190 dalies reikalavimai turi būti pateikti skyriuje su antrašte „[Riboto, Pakankamo ar Riboto ir pakankamo] užtikrinimo ataskaita dėl informacijos apie tvarumą“. „Ataskaita dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“ turėtų būti nurodoma po „[Riboto, Pakankamo ar Riboto ir pakankamo] užtikrinimo ataskaita dėl informacijos apie tvarumą“. (žr. A578 dalis).
196. Jeigu pagal įstatymus ar kitus teisės aktus praktikuojantis asmuo privalo naudoti specialų užtikrinimo ataskaitos išdėstymą ar formuluotę, užtikrinimo ataskaitoje turi būti pateikiama nuoroda į šį TTUS tik, jeigu užtikrinimo ataskaitoje pateikiami bent tie elementai, kurie nurodyti 190 ir 191 dalyse.

Užduotys, atliktos tiek pagal 5000-ąjį TTUS, tiek pagal kitus užtikrinimo standartus

197. Iš praktikuojančio asmens gali būti reikalaujama atlikti užtikrinimo užduotį pagal konkrečios jurisdikcijos užtikrinimo standartus (toliau – kiti užtikrinimo standartai), bet atlikdamas užtikrinimo užduotį jis papildomai rėmėsi šiuo TTUS. Tokiu atveju praktikuojančio asmens ataskaitoje gali būti pateikiama nuoroda ne tik į kitus užtikrinimo standartus, bet ir į šį TTUS, tačiau praktikuojantis asmuo gali tą daryti tik tada, kai:
- a) tarp kitų užtikrinimo standartų ir šio TTUS reikalavimų nėra prieštaravimo, dėl kurio praktikuojančiam asmeniui tektų:
 - i) padaryti kitokią išvadą; arba
 - i) neįtraukti „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų dalykų“ pastraipos, kuri konkrečiomis aplinkybėmis, reikalaujamos pagal šį TTUS; ir
 - b) užtikrinimo ataskaitoje pateikiami bent tie elementai, kurie nurodyti 190 ir 191 dalyse, jeigu praktikuojantis asmuo naudoja kituose užtikrinimo standartuose nurodytą išdėstymą arba formuluotę. Užtikrinimo ataskaitoje turi būti nurodyti kiti užtikrinimo standartai, įskaitant tai, kokiai jurisdikcijai kiti užtikrinimo standartai priklauso.

Nemodifikuota išvada

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
198R. Praktikuojantis asmuo turi pareikšti nemodifikuotą riboto užtikrinimo išvadą, kai jis nusprendžia, kad, remdamasis atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, praktikuojantis asmuo nepastebėjo dalyko (-ų), verčiančio (-ių) praktikuojantį asmenį manyti, kad: a) atitikties kriterijų atveju – informacija	198P. Praktikuojantis asmuo turi pareikšti nemodifikuotą pakankamo užtikrinimo išvadą, kai jis nusprendžia, kad: a) atitikties kriterijų atveju – informacija apie tvarumą visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal taikomus kriterijus; arba b) teisingo pateikimo kriterijų atveju –

Ribotas užtikrinimas	Pakankamas užtikrinimas
apie tvarumą visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengta pagal taikomus kriterijus; arba b) teisingo pateikimo kriterijų atveju – informacija apie tvarumą visais reikšmingais atžvilgiais nėra teisingai pateikta pagal taikomus kriterijus.	informacija apie tvarumą visais reikšmingais atžvilgiais yra teisingai pateikta pagal taikomus kriterijus.

„Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos

199. Jei, praktikuojančio asmens nuomone, yra būtina (žr. A579–A582 dalis):

- a) atkreipti numatomų vartotojų dėmesį į informacijoje apie tvarumą pateiktą ar atskleistą dalyką, kuris, praktikuojančio asmens sprendimu, yra toks svarbus, kad turi esminės reikšmės numatomiems vartotojams suprantant informaciją apie tvarumą („Dalyko pabrėžimo“ pastraipa); arba
- b) komunikuoti informacijoje apie tvarumą nepateiktą ar neatskleistą dalyką, kuris, praktikuojančio asmens sprendimu, yra svarbus tam, kad numatomi vartotojai suprastų užduotį, praktikuojančio asmens pareigas ar užtikrinimo ataskaitą („Kitų dalykų“ pastraipa); ir

tai nėra draudžiama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus, praktikuojantis asmuo tai turi padaryti užtikrinimo ataskaitos pastraipoje (su atitinkama antrašte), kurioje aiškiai nurodoma, kad praktikuojančio asmens išvada dėl tokio dalyko nėra modifikuojama.

200. Jeigu taikomi kriterijai yra skirti taikyti konkrečiu tikslu, praktikuojantis asmuo turi pateikti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą, kurioje skaitytojai būtų įspėjami apie šį faktą, ir kad dėl to informacija apie tvarumą gali būti netinkama naudoti kitiems tikslams. (žr. A583–A584 dalis).

Kita informacija

201. Jeigu praktikuojantis asmuo iki užtikrinimo ataskaitos datos gauna kitos informacijos, užtikrinimo ataskaitoje turi būti pateiktas atskiras skyrius pagal 190 dalies e punktą, išskyrus, kai praktikuojantis asmuo atsisako pateikti išvadą – tokiu atveju skyrius „Kita informacija“ nėra pateikiamas (žr. A585 dalį).

202. Jeigu praktikuojančio asmens ataskaitoje privalo būti skyrius „Kita informacija“, kaip nurodyta 201 dalyje, jame būtina pateikti:

- a) pareiškimą, kad vadovybė ar, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys yra atsakingi už kitą informaciją;
- b) kitą informaciją, jeigu ją praktikuojantis asmuo gavo iki užtikrinimo ataskaitos datos;
- c) pareiškimas, kad praktikuojančio asmens išvada neapima kitos informacijos ir, atitinkamai, kad praktikuojantis asmuo dėl jos nepateikia išvados (žr. A586 dalį);
- d) praktikuojančio asmens atsakomybės, susijusios su kitos informacijos skaitymu, nagrinėjimu ir išvados dėl jos pateikimu, apibūdinimą pagal šio TTUS reikalavimus; ir
- e) vieną iš toliau pateiktų:
 - i) pareiškimą, kad praktikuojantis asmuo neturi ką pranešti dėl kitos informacijos; arba

- ii) pareiškimą, apibūdinantį neištaisytą reikšmingą kitos informacijos iškraipymą, jeigu praktikuojantis asmuo nusprendė, kad egzistuoja neištaisytas reikšmingas kitos informacijos iškraipymas.

Modifikuota išvada

203. Praktikuojantis asmuo turi pareikšti modifikuotą išvadą esant tokioms aplinkybėms:

- a) kai, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, esama apimties apribojimo, o tokio dalyko poveikis gali būti reikšmingas. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo turi pareikšti sąlyginę išvadą arba atsisakymą pateikti išvadą (žr. A587, A593R–A595 dalis).
- b) kai, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo turi pareikšti sąlyginę išvadą arba neigiamą išvadą (žr. A588–A590, A593R–A595 dalis).

204. Praktikuojantis asmuo turi pareikšti sąlyginę išvadą, kai, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, dalyko poveikis ar galimas poveikis nėra tiek reikšmingas ir paplitęs, kad reikėtų pareikšti neigiamą išvadą arba atsisakyti pareikšti išvadą. Sąlyginę išvadą turi būti pareiškama, nurodant „išskyrus“ dalyko, dėl kurio modifikuojama išvada, poveikį ar galimą poveikį (žr. A591–A594P dalis).

205. Jeigu praktikuojantis asmuo pareiškia sąlyginę išvadą dėl apimties apribojimo, tačiau jam taip pat žinomas (-i) dalykas (-ai), dėl kurio (-ių) informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta, praktikuojantis asmuo turi užtikrinimo ataskaitoje pateikti aiškų apimties apribojimo ir dalyko (-ų), dėl kurio (-ių) informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta, apibūdinimą.

206. Jeigu vadovybės ar, atitinkamai, už valdymą atsakingų asmenų pareiškimas, padarytas informacijoje apie tvarumą, nurodo ir tinkamai paaiškina, kad informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta, praktikuojantis asmuo turi:

- a) pareikšti sąlyginę arba neigiamą išvadą, suformuluotą atsižvelgiant į informaciją apie tvarumą ir taikomus kriterijus; arba
- b) jei pagal užduoties sąlygas specialiai reikalaujama suformuluoti išvadą atsižvelgiant į atitinkamos (-ų) šalies (-ių) padarytą pareiškimą, pateikti besąlyginę išvadą, tačiau į užtikrinimo ataskaitą įtraukti „Dalyko pabrėžimo“ pastraipą, pateikiančią nuorodą į atitinkamos (-ų) šalies (-ių) padarytą pareiškimą, kuris nurodo ir tinkamai paaiškina, kad informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta.

Lyginamoji informacija

207. Praktikuojantis asmuo turi nustatyti, ar pagal taikomus kriterijus (arba įstatymus ar kiti teisės aktus) reikalaujama įtraukti lyginamąją informaciją į informaciją apie tvarumą, ir, jei to reikalaujama, ar lyginamoji informacija yra tinkamai pateikta (žr. A596 dalį).

208. Nustatydamas, ar lyginamoji informacija yra tinkamai pateikta, praktikuojantis asmuo turi įvertinti, ar (žr. A597–A598 dalis):

- a) lyginamoji informacija yra suderinta su praėjusiame laikotarpyje patektu atskleidimu, o jeigu nėra, ar nesuderinamumai yra išspręsti remiantis taikomais kriterijais; ir
- b) kriterijai, skirti išmatuoti ar įvertinti informaciją apie tvarumą ir atspindėti lyginamojoje informacijoje, atitinka kriterijus, taikytus dabartiniu laikotarpiu, arba, jeigu buvo pakeitimų, ar jie buvo tinkamai pritaikyti ir atskleisti.

209. Jeigu praktikuojančio asmens užtikrinimo išvadoje nėra nuorodos į lyginamąją informaciją ir praėjusiam laikotarpije ji nebuvo užtikrinimo užduoties objektas, praktikuojantis asmuo turi „Kitų dalykų“ pastraipoje nurodyti tokį faktą. Tačiau toks pareiškimas neatleidžia praktikuojančio asmens nuo prievolės laikytis 207–208 dalių reikalavimų (žr. A599–A600 dalis).
210. Jeigu praktikuojančio asmens išvadoje nėra nuorodos į lyginamąją informaciją, bet praėjusiam laikotarpije ji buvo užtikrinimo užduoties objektas, praktikuojantis asmuo turi „Kitų dalykų“ pastraipoje nurodyti (žr. A599–A600 dalis):
- a) jeigu, palyginti su dabartiniu laikotarpiu, užtikrinimo užduotis už praėjusį laikotarpį suteikia kitokio lygio užtikrinimą arba skiriasi užduoties apimtis, – tokį faktą ir kad buvo tokių skirtumų; arba
 - b) jeigu užtikrinimo užduotį už praėjusį laikotarpį atliko ankstesnis praktikuojantis asmuo:
 - i) tokį faktą;
 - ii) ankstesnio praktikuojančio asmens pateiktos išvados tipą;
 - iii) išvados modifikavimo priežastis, jei ji buvo modifikuota; ir
 - iv) ataskaitos datą.
211. Jeigu praktikuojantis asmuo, nepriklausomai nuo to, ar jo išvadoje pateikiama nuoroda į lyginamąją informaciją, sužino, kad pateiktoje lyginamojoje informacijoje gali būti reikšmingas iškraipymas, jis turi (žr. A601 dalį):
- a) aptarti tokį dalyką su vadovybe ir atlikti procedūras, tinkamas atsižvelgiant į aplinkybes;
 - b) apsvarstyti įtaką užtikrinimo ataskaitai; ir
 - c) jei pateiktoje lyginamojoje informacijoje yra reikšmingas iškraipymas ir lyginamoji informacija nebuvo pakoreguota:
 - i) praktikuojantis asmuo turi užtikrinimo ataskaitoje pareikšti sąlyginę arba neigiamą išvadą, jei jo išvadoje pateikiama nuoroda į lyginamąją informaciją; arba
 - ii) praktikuojantis asmuo turi užtikrinimo ataskaitoje įterpti „Kitų dalykų“ pastraipą, kurioje būtų aprašytos aplinkybės, turinčios įtakos lyginamajai informacijai, jei jo išvadoje nėra pateikiama nuoroda į lyginamąją informaciją.

Dokumentavimas

Dalykai, paaiškinę po užtikrinimo ataskaitos datos

212. Jeigu išskirtinėmis aplinkybėmis praktikuojantis asmuo atlieka naujas ar papildomas procedūras arba padaro naujas išvadas po užtikrinimo ataskaitos datos, jis turi dokumentuoti šiuos dalykus (žr. A602 dalį):
- a) susidariusias aplinkybes;
 - b) atliktas naujas ar papildomas procedūras, surinktus įrodymus bei padarytas išvadas ir jų įtaką užtikrinimo ataskaitai; ir
 - c) kada ir kas padarė bei peržiūrėjo susijusius užduoties dokumentavimo pakeitimus.

* * *

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

Ižanga

Informacija apie tvarumą (žr. 2–5 dalis)

- A1. Informacija apie tvarumą dažnai naudojama pateikti įžvalgas apie su tvarumu susijusią riziką ir galimybes, kad vartotojai suprastų ir įvertintų tvarumo dalykų poveikį subjektui arba subjekto faktinį ar potencialų – teigiamą arba neigiamą – poveikį aplinkai, visuomenei ar ekonomikai.
- A2. Tvarkos kriterijai nustato tvarumo dalykų matavimo ir vertinimo principus ir koncepcijas. Nors tvarkoje gali nebūti nurodyta, kaip matuoti ir vertinti visus tvarumo dalykus, paprastai joje būna įtvirtinti pakankami platūs principai, kuriais remdamasis subjektas gali pasirinkti ir taikyti ataskaitų teikimo politikas, kurios yra suderintos su pagrindinėmis tvarkos reikalavimų koncepcijomis ir atitinka jų tikslus.
- A3. Pagal tvarumo atskaitomybės tvarką arba subjekto nustatytus kriterijus gali būti reikalaujama, kad subjektas turėtų teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesą, įskaitant tvarumo dalykų nustatymo ir atrankos procesą bei atskaitomybės aprėptį. Be kitų terminų, toks procesas gali būti įvardijamas kaip subjekto „reikšmingumo vertinimas“ ar „reikšmingumo procesas“, nes procesas apima reikšmingumo taikymą nustatant, kuri informacija, susijusi su numatomų vartotojų informacijos poreikiais, yra reikšminga atskaitomybės tikslais. 2 priedas iliustruoja, kaip praktikuojantis asmuo visos užduoties metu vertina subjekto procesą, skirtą nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą.
- A4. Kaip apibūdinta 80 dalyje, užtikrinimo užduoties prisiėmimo ir tęsimu metu, praktikuojantis asmuo privalo turėti preliminarų žinių apie teiktiną informaciją apie tvarumą ir apie tai, ar užduotis apima visą tokią informaciją apie tvarumą ar jos dalį.

Šio TKVS prielaidos (žr. 6–7 dalis)

- A5. Tam tikros jurisdikcijos įstatymuose, kituose teisės aktuose ar profesiniuose reikalavimuose gali būti nurodyti atitinkami etikos reikalavimai arba reikalavimai, susiję su kokybės valdymu, kurie turi būti taikomi atliekant užtikrinimo užduotį ir kuriuose gali būti paaiškinta, kokios nuostatos laikomos „ne mažiau griežtomis“ nei TASESV kodekso atitinkami etikos reikalavimai, taikomi užtikrinimo užduotims, ir 1-ojo TKVS reikalavimai dėl įmonės atsakomybės už kokybės valdymo sistemą.

Etikos reikalavimai (žr. 6 dalies a punktą, 7 dalį)

- A6. Kaip paaiškinta A58 dalyje, TASESV kodekse yra nurodyti pagrindiniai etikos principai, įtvirtinantys elgesio, kurio tikimasi iš užtikrinimo užduotį atliekančio praktikuojančio asmens, standartus, taip pat jame yra nustatyti tarptautiniai nepriklausomumo standartai. Pagrindiniai principai yra sąžiningumas, objektyvumas, profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas, konfidencialumas ir profesionalus elgesys. A59 dalyje apibūdinta TASESV kodekso konceptualieji pagrindai, kurių užtikrinimo užduotį atliekantis praktikuojantis asmuo privalo laikytis, kai reaguoja į grėsmes pagrindinių principų laikymuisi. A60–A61 dalyse apibūdinti dalykai, dėl kurių gali kilti potencialios grėsmės laikymuisi ir kurie gali turėti įtakos arba daryti poveikį praktikuojančio asmens nepriklausomumui.
- A7. A62 dalyje paaiškinta, kad profesiniai reikalavimai arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimai dėl atitinkamų etikos reikalavimų laikymosi yra ne mažiau griežti nei TASESV kodekso nuostatos, susijusios su užtikrinimo užduotimis, kai tokie reikalavimai taikomi A58–A61 dalyse nurodytiems dalykams ir nustato prievoles, kurias vykdant įgyvendinami TASESV kodekso reikalavimų, susijusių su tokiomis užduotimis, tikslai.

Kokybės valdymas (žr. 6 dalies b punktą, 7 dalį)

- A8. Kaip paaiškinta A68 dalyje, šis TTUS buvo parengtas atsižvelgiant į daugybę priemonių, kurių imtasi užtikrinimo užduočių kokybei užtikrinti. Tokios priemonės apima visoje įmonėje įdiegtą kokybės valdymo sistemą.
- A9. A69 dalyje paaiškinta įmonės pareiga sukurti, įdiegti ir naudoti užtikrinimo užduočių kokybės valdymo sistemą. A70 dalyje apibūdinti komponentai tokios sistemos, kuri sukurta pagal 1-ojo TKVS reikalavimus.
- A10. Kaip paaiškinta A73 dalyje, profesiniai reikalavimai arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimai dėl įmonės pareigos sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą yra ne mažiau griežti nei 1-ojo TKVS reikalavimai, kai jie taikomi visiems A69–A71 dalyse nurodytiems dalykams ir nustato įmonės prievoles, kurias vykdydama ji įgyvendina 1-ojo TKKS tikslus ir reikalavimus.
- A11. Pagal 1-ąjį TKVS įmonės tikslas yra sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą, kuri suteikia įmonei pakankamą užtikrinimą, kad:
- a) įmonė ir jos darbuotojai vykdo savo pareigas laikydamiesi profesinių standartų, taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų, ir atlieka užduotis laikydamiesi šių standartų bei reikalavimų; ir
 - b) įmonės ar užduoties lyderių išleistos užduočių ataskaitos yra tinkamos pagal aplinkybes.

Šio TTUS taikymo sritis

Informacijos apie tvarumą rūšys ir pateikimas (žr. 8 dalį)

- A12. Subjekto pateikta informacija apie tvarumą gali apimti tik tam tikrus dalykus, tokius kaip pasirinkti rodikliai, tikslai ar pagrindiniai veiklos rezultatų rodikliai. Be to, informacija apie tvarumą gali apimti daugybę įvairių aspektų nei reikalaujama pagal tvarumo atskaitomybės tvarką arba įstatymus ar kitus teisės aktus, arba tokius aspektus, kuriuos subjektas nusprendžia pateikti savo noru.
- A13. Informacija apie tvarumą gali būti pateikiama skirtingais būdais, pavyzdžiui, atskiroje tvarumo ataskaitoje, kurią subjektas išleidžia kaip savo metinės ataskaitos dalį (pvz., atskirai nurodoma ataskaita metinėje ataskaitoje, kaip vadovybės ataskaitos ar vadovybės pastabų dalis), pateikia integruotoje ataskaitoje arba naudodamas kokį nors kitą ataskaitų teikimo mechanizmą. Informacija apie tvarumą, priklausomai nuo taikomų kriterijų, gali būti pateikiama kaip atskiro subjekto informacija arba apimti grupei priklausančių subjektų ar kitų subjektų ataskaitą teikiančio subjekto vertės grandinėje informaciją.
- A14. Kai kuriais atvejais pagal tvarumo atskaitomybės tvarką gali būti leidžiama įtraukti informaciją apie tvarumą darant nuorodą į kitus šaltinius, tokius kaip audituotos finansinės ataskaitos ar kitas vadovybės ataskaitos skyrius (t. y. skyrius, kuris neapima teiktinos informacijos apie tvarumą). Informacija, įtraukiama darant nuorodą, gali būti audito ar užtikrinimo užduoties objektu. Jeigu tvarumo užtikrinimo užduotis apima tokią informaciją, praktikuojantis asmuo, atsakingas už tvarumo užtikrinimo užduotį, gali nuspręsti surinkti įrodymų pasinaudodamas finansinių ataskaitų auditoriaus ar kito užtikrinimo užduotį atliekančio praktikuojančio asmens darbu. Tokiais atvejais taikomi šio TTUS reikalavimai dėl kito praktikuojančio asmens darbo naudojimo, įskaitant reikalavimą komunikuoti (kiek tai būtina atsižvelgiant į aplinkybes) apie pastebėjimus kito praktikuojančio asmens darbe.

Pakankamo ir riboto užtikrinimo užduotys (žr. 9 dalį)

A15. Kai atskleidimas yra susijęs su daugybe temų aspektų, atskiros išvados gali būti pateikiamos dėl kiekvieno aspekto. Kiekviena išvada yra pareiškiama tokia forma, kuri būtų tinkama pakankamo užtikrinimo užduoties ar riboto užtikrinimo užduoties tikslais. Nuorodos TTUS'uose į išvadą užtikrinimo ataskaitoje apima kiekvieną išvadą, kai pateikiamos atskiros išvados.

Apibrėžtys (žr. 18 dalį)*Tvirtinimai*

A16P. Praktikuojantis asmuo naudoja tvirtinimus potencialiems skirtingų rūšių iškraipymams, kurie gali atsirasti, apsvarstyti, kai jis pakankamo užtikrinimo užduoties metu nustato, vertina ir reaguoja į reikšmingo iškraipymo riziką. Šių tvirtinimų pavyzdžiai pateikti A415P dalyje.

Komponentas

A17. Tvarkos kriterijuose gali būti nurodyta, kad teiktina informacija apie tvarumą turi būti to paties ataskaitas teikiančio subjekto kaip ir susijusios finansinės ataskaitos (taip pat žr. A35 dalį). Taikant TTUS'us, komponentai, apimantys subjektus arba verslo vienetus, kurie turi būti įtraukti į ataskaitas teikiančio subjekto grupės finansines ataskaitas (pvz., patronuojančiosios įmonės patronuojamosios įmonės), yra vadinami grupės komponentais. Pagal tvarkos kriterijus taip pat gali būti reikalaujama išplėsti informaciją apie tvarumą įtraukiant kitų subjektų, kurie yra ataskaitas teikiančio subjekto vertės grandinės pradinėje (angl. *upstream*) arba galutinėje (angl. *downstream*) grandyje, informaciją. Taikant TTUS'us, komponentai, kurie apima tokius subjektus, yra vadinami vertės grandinės komponentais.

Komponento praktikuojantis asmuo

A18. Komponento praktikuojančiu asmeniu gali būti asmenys iš tinklo įmonės, įmonės, kuri nėra tinklo įmonė, ar kito praktikuojančio asmens įmonės padalinio.

A19. Tam tikromis aplinkybėmis, praktikuojantis asmuo gali pakankamai ir tinkamai įsitraukti į kitos įmonės darbą, atliekamą vertės grandinės komponente. Pavyzdžiui, ataskaitas teikiantis subjektas gali turėti tiesioginių verslo ryšių su tiekėju, kuris leidžia vadovybei sudaryti sąlygas praktikuojančiam asmeniui gauti prieigą prie tokio subjekto informacijos ar įmonės, kuri atliko darbą dėl tokios informacijos. Tokiais atvejais, jei praktikuojantis asmuo ketina naudoti tokį darbą ir gali pakankamai ir tinkamai įsitraukti į darbą, TTUS'ų taikymo tikslais kita įmonė yra komponento praktikuojantis asmuo.

Kriterijai

A20. Kriterijai, ypač tvarkos kriterijai, gali apimti gaires dėl teiktinų tvarumo dalykų (įskaitant temas ir tokių temų aspektus). Kriterijai taip pat gali nustatyti, kaip tokie tvarumo dalykai turi būti matuojami ar vertinami arba kaip jie turi būti pateikiami ar atskleidžiami.

Atskleidimas

A21. Šiame TTUS terminas „atskleidimas“ vartojamas tvarumo užtikrinimo užduočių kontekste ir reiškia informaciją apie tvarumą, susijusią su tam tikru temos aspektu. Todėl numatyta, kad jis turi kitą reikšmę nei „atskleidimas finansinėse ataskaitose“, apibrėžta ar apibūdinta finansinės atskaitomybės tvarkose.

A22. 1 priede paaiškintas ryšys tarp tvarumo dalykų, informacijos apie tvarumą ir susijusio atskleidimo. Atskleidimas gali apimti kiekybinę ar kokybinę informaciją, be to gali skirtis forma ir apimtimi. Vadovybės atskleidimas laikomas atskaitos tašku svarstant, ar praktikuojantis asmuo gali ir kaip gali derinti tam tikrą atskleidimą užduoties planavimo ir atlikimo tikslais (taip pat žr. A285–A287 dalis).

Užduoties lyderis

A23. Asmuo, paskirtas užduoties lyderiu, gali būti įmonės partneris ar kitas aukštesnio lygio pareigas einantis darbuotojas (pvz., direktorius ar vadovas). Ar pagal šį TTUS yra leidžiama asmeniui būti užduoties lyderiu priklauso nuo to, kaip įmonėje priskiriama atsakomybė, ir nuo to, ar įstatymuose, kituose teisės aktuose arba profesiniuose reikalavimuose numatyti reikalavimai, nurodantys, kam gali būti leidžiama prisiimti atsakomybę už užduotį.

A24. Šiame TTUS vartojamas terminas „užduoties lyderis“ yra lygiavertis 1-ajame TKVS vartojamam terminui „užduoties partneris“.

Užduoties rizika

A25. Užduoties rizika nereiškia ir neapima praktikuojančio asmens verslo rizikos, tokios kaip bylinėjimosi nuostoliai, neigiama reklama ar kiti įvykiai, kylantys dėl konkrečių tvarumo dalykų.

A26. Paprastai užduoties riziką gali sudaryti šie komponentai:

- a) rizika, kuriai praktikuojantis asmuo nedaro tiesioginės įtakos ir kurią sudaro:
 - i) informacijos apie tvarumą jautrumas reikšmingam iškraipymui prieš įvertinant susijusias kontrolės priemones, kurias subjektas taiko (įgimta rizika); ir
 - ii) rizika, kad subjekto vidaus kontrolė laiku neužkirs kelio reikšmingam iškraipymui informacijoje apie tvarumą, jo nenustatys ir neištaisys (kontrolės rizika); ir
- b) rizika, kuriai praktikuojantis asmuo daro tiesioginę įtaką ir kuri yra rizika, kad praktikuojantis asmuo, atlikdamas procedūras, nenustatys reikšmingo iškraipymo (aptikimo rizika).

A27P. Tik labai retais atvejais yra įmanoma arba ekonomiškai naudinga sumažinti užduoties riziką iki nulio. Todėl pakankamas užtikrinimas yra mažesnis nei absoliutus užtikrinimas dėl tokių veiksmų kaip:

- testavimas atrankos būdu;
- įgimti vidaus kontrolės apribojimai;
- faktas, kad dauguma įrodymų, kuriuos praktikuojantis asmuo gali surinkti, yra labiau įtikinamo, nei apsprendžiančio pobūdžio;
- profesinio sprendimo priėmimas renkant ir vertinant įrodymus bei formuluojant išvadas, pagrįstas tokiais įrodymais;
- kai kuriais atvejais – tvarumo dalykų charakteristikos (pvz., į ateitį orientuota informacija).

Užduoties grupė

A28. Užduoties grupė apima darbuotojus, kurių tarpe yra vidaus ekspertų, ir, jei taikoma, komponento praktikuojančius asmenis. Kitas praktikuojantis asmuo nepriklauso užduoties grupei.

A29. Vidaus auditoriai, teikiantys tiesioginę pagalbą, yra vidaus auditoriai, kurie atlieka procedūras, kai praktikuojantis asmuo tokiam darbui vadovauja, jį prižiūri ir peržiūri. Nors jie gali atlikti procedūras, kurios yra panašios į praktikuojančio asmens atliekamas procedūras, tačiau vidaus auditoriai nėra nepriklausomi nuo subjekto taip, kaip to reikalaujama iš praktikuojančio asmens. Todėl jie

nėra užduoties grupės nariai. Pagal kai kurių jurisdikcijų įstatymus arba kitus teisės aktus praktikuojančiam asmeniui gali būti uždrausta arba iki tam tikro lygio apribota naudoti vidaus audito funkcijos darbą arba vidaus auditorių tiesioginę pagalbą.

Subjektas

A30. Identifikuojama juridinio asmens ar ūkio subjekto dalimi gali būti, pavyzdžiui, atskira gamykla ar kitos rūšies subjektas, toks kaip atliekų sąvartynas.

Įmonė

A31. Organizacija, atliekanti užtikrinimo užduotį, gali turėti įvairių rūšių teisinę struktūrą ir gali būti neapibrėžiama kaip įmonė.

Apgaulė

A32. Nors subjektyviems sprendimams dėl informacijos apie tvarumą būdingas tam tikras vadovybės šališkumas, tačiau, esant siekiui suklaidinti, vadovybės šališkumas yra laikomas turintis apgaulės požymių.

A33. A323, A473 ir A479 dalyse pateikti dalykų, susijusių su reikšmingais iškraipymais dėl apgaulės ar vadovybės šališkumo rengiant informaciją apie tvarumą pavyzdžiai, taip pat pavyzdžiai to, kur ir kaip iškraipymai gali atsirasti informacijoje apie tvarumą, bei, atitinkamai, informacijoje apie tvarumą esančių iškraipymų dėl apgaulės pavyzdžiai.

Grupė

A34. Atskiras juridinis asmuo, sudarytas iš filialų ir padalinių, šio TTUS taikymo tikslais taip pat laikomas grupe, jei tokių filialų ir padalinių informacija apie tvarumą yra sujungiama ir įtraukiama į atskiro juridinio asmens informaciją apie tvarumą.

Grupės informacija apie tvarumą

A35. Tvarkos kriterijuose gali būti nurodyta, kad teiktina informacija apie tvarumą turi būti to paties ataskaitas teikiančio subjekto kaip ir susijusios finansinės ataskaitos. Pavyzdžiui, jei konsoliduotosios finansinės ataskaitos turi būti parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, informacija apie tvarumą apims tų pačių subjektų ar verslo vienetų informaciją, įtrauktą į konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Pagal kriterijus taip pat gali būti reikalaujama išplėsti informaciją apie tvarumą įtraukiant kitų subjektų, kurie yra vertės grandinės pradinėje arba galutinėje grandyje, informaciją. Tokia informacija apie tvarumą, įskaitant vertės grandinės informaciją, pagal TTUS'us laikoma „grupės informacija apie tvarumą“.

Numatomi vartotojai

A36. Numatomi vartotojai yra, pavyzdžiui, akcininkai, investuotojai, skolintojai ir kiti kreditoriai, kurie gali naudoti informaciją apie tvarumą priimti sprendimus dėl išteklių paskirstymo. Kiti numatomi vartotojai, kurie gali domėtis organizacijos pateikta informacija apie tvarumą, yra klientai, mokesčių mokėtojai, darbuotojai, konkurentai, pradžios institucijos, centriniai bankai ir institucijos, atsakingos už finansinio stabilumo priežiūrą, viešojo pirkimo sutartis sudarantys subjektai, partneriai, tiekėjai, bendruomenė, vietos tautos, vyriausybė, reguliavimo institucijos ir interesų grupės.

A37. Kai kuriais atvejais gali būti kitų numatomų vartotojų, kuriems užtikrinimo ataskaita nėra adresuojama. Praktikuojančiam asmeniui gali nepavykti nustatyti visų, kurie skaitys užtikrinimo ataskaitą, ypač, kai daugybė žmonių turi galimybę susipažinti su ja. Tokiais atvejais, ypač kai yra tikėtina, kad galimi vartotojai gali turėti daugybę skirtingų interesų tvarumo dalykais, numatomais

vardotojais gali būti laikomos tik pagrindinės suinteresuotosios šalys, turinčios reikšmingų ir bendrų interesų. Numatomas vartotojus galima nustatyti įvairiais būdais, pavyzdžiui, remiantis sutartimi tarp praktikuojančio asmens ir vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų arba įstatymais ar kitais teisės aktais.

- A38. Kai kuriais atvejais konkretūs vartotojai (pavyzdžiui, skoliniojai) gali prašyti, kad atitinkama (-os) šalis (-ys) pasirūpintų, jog būtų atlikta užtikrinimo užduotis dėl informacijos apie tvarumą, kuri buvo parengta pagal kriterijus, skirtus taikyti konkrečiais tikslais. Kai užduotis atliekama remiantis kriterijais, kurie skirti taikyti konkrečiais tikslais, pagal 200 dalį reikalaujama pateikti pareiškimą, įspėjantį skaitytojus apie tokį faktą. Be to, praktikuojantis asmuo taip pat gali nuspręsti, kad būtų tinkama nurodyti, jog užtikrinimo ataskaita yra skirta tik konkrečioms vartotojams. Priklausomai nuo užduoties aplinkybių, to galima pasiekti apribojant užtikrinimo ataskaitos platinimą arba naudojimą (žr. A584 dalį).

Partneris

- A39. Kaip nurodyta A31 dalyje, užtikrinimo užduotį atliekantis subjektas gali būti neapibrėžiamas kaip įmonė. Todėl asmuo, turintis teisę įsipareigoti įmonės vardu atlikti profesinių paslaugų užduotį, gali neiti partnerio pareigų.

Atskaitomybės aprėptis

- A40. Kai kuriais atvejais atskaitomybės aprėptis gali būti nurodyta tvarkos kriterijuose. Kitais atvejais atskaitomybės aprėptį gali nustatyti subjektas. Tokiu atveju atskaitomybės aprėptis bus subjekto nustatytų kriterijų dalimi. Atskaitomybės aprėptis gali kisti priklausomai nuo skirtingų temų ar temų aspektų (pvz., kai kurių pagrindinių veiklos rezultatų rodiklių aprėptis dėl tvarumo dalykų pobūdžio gali skirtis nuo kitų tokių rodiklių aprėpties).
- A41. Nors subjekto informacija apie tvarumą ir finansinės ataskaitos gali būti susiję su tam tikru ataskaitas teikiančiu subjektu, informacijai apie tvarumą taikoma atskaitomybės aprėptis gali skirtis nuo finansinių ataskaitų parengimo tikslais nustatytos aprėpties. Pavyzdžiui, informacijai apie tvarumą taikoma atskaitomybės aprėptis gali apimti veiklas, operacijas, santykius ir išteklius nuo subjekto vertės grandinės pradžios iki jos pabaigos. Subjekto tiekimo grandinė yra jos vertės grandinės dalis.

Pagrindinės procedūros

- A42. Analitinės procedūros, atliekamos kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, iš esmės laikomos pagrindinėmis, todėl pagal šį TTUS reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo nusistatytų lūkesčius kaip pagrindą vertinant tokių procedūrų rezultatus (žr. 143R ir 143P dalis). Analitinės procedūros taip pat gali būti naudojamos kaip rizikos vertinimo procedūros, siekiant nustatyti nesuderinamumus, neįprastus įvykius ar sąlygas, taip pat sumas, rodiklius ir tendencijas, rodančius, kad yra dalykų, kurie gali daryti poveikį užduočiai. Informacija apie nustatytus neįprastus ar netikėtus santykius gali praversti praktikuojančiam asmeniui, kai jis nustato reikšmingo iškraipymo riziką, įskaitant reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės.

Informacija apie tvarumą

- A43. Kaip paaiškinta 2 dalyje, informacija apie tvarumą yra informacija apie tvarumo dalykus. Ji gali apimti daugybę temų ir tokių temų aspektų. 2 dalyje taip pat paaiškinta, kad įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba tvarumo atskaitomybės tvarkose gali būti pateikti skirtingi tvarumo dalykų, temų ar tokių temų aspektų apibūdinimai. Toliau pateikti temų ir temų aspektų pavyzdžiai:

Temos	
<i>Aplinkos</i>	- Klimatas, įskaitant emisijas - Energija, pavyzdžiui, energijos rūšis ir vartojimas - Vanduo ir nuotekos, pvz., vandens vartojimas ir nuotekų išleidimas - Biologinė įvairovė, pavyzdžiui, įtaka biologinei įvairovei arba saugomos ir atkurtos buveinės
<i>Socialinės</i>	- Darbo sąlygų kūrimas, pavyzdžiui, įvairovė ir lygios galimybės, mokymas ir lavinimas, darbuotojų sveikata ir sauga - Žmogaus teisės ir ryšiai su bendruomene, pavyzdžiui, vietos bendruomenių įtrauktis, poveikio vertinimai ir plėtros programos - Klientų sveikata ir sauga
<i>Valdysenos</i>	Tvarumo dalykų įgyvendinimo ir jų poveikio stebėseną, valdymas ir priežiūra
Temų aspektai	
- Poveikio analizė, įskaitant poveikio mastą - Strategija ir verslo modelis - Rizika ir galimybės - Su rizika ir galimybėmis susijusios naujovės - Rizikos ir galimybių finansinis poveikis - Rizikos valdymas arba mažinimas - Valdysenos - Parametrai ir pagrindiniai veiklos rezultatų rodikliai - Uždaviniai - Rizikos stebėsenos ir valdymo vidaus kontrolė - Scenarijų analizė	

A44. Kaip paaiškinta 5 dalyje, užtikrinimo užduotis gali neapimti visos pateiktos informacijos apie tvarumą. Todėl, TTUS'ų taikymo tikslais, terminas „informacija apie tvarumą“ turi būti suprantama kaip informacija, kuri yra užtikrinimo objektas. Informacija apie tvarumą, kuri nėra užtikrinimo užduoties objektas, bet kuri pateikta dokumente ar dokumentuose, apimančiuose informaciją apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas ir dėl kurios rengiama užtikrinimo ataskaita, yra laikoma kita informacija.

Tvarumo dalykai

A45. Įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba tvarumo atskaitomybės tvarkose gali būti pateikti skirtingi tvarumo dalykų apibūdinimai arba apibrėžtys. Priklausomai nuo kriterijų, tvarumo dalykai gali apimti:

- poveikį subjekto strategijai, verslo modeliui ar veiklos rezultatams;

- subjekto veiklos, produktų ir paslaugų poveikį aplinkai, visuomenei ar ekonomikai; arba
- subjekto tvarumo politikas, planus, tikslus ar uždavinius.

A46. Be poveikio, kriterijuose taip pat gali būti nurodyta rizika ir galimybės (pvz., kokių galimai pagrįstai tikėtiną poveikį su tvarumu susijusi rizika ir galimybės galėtų daryti subjekto perspektyvoms) arba priklausomybės (pvz., visoje subjekto vertės grandinėje naudojami šaltiniai ir santykiai, kurie gali daryti poveikį subjekto strategijai ar verslo modeliui).

Užtikrinimo užduoties atlikimas pagal TTUS'us

Su užduotimi susijusių standartų laikymasis (žr. 19–20 dalis)

- A47. Kai kuriais atvejais su užduotimi gali būti susijęs ir kitas TTUS. Kitas TTUS yra susijęs su užduotimi, kai toks TTUS yra įsigaliojęs, TTUS dalykas yra susijęs su užduotimi ir esama sąlygų, kurias TTUS nagrinėja.
- A48. TAS'ai³ ir TPUS'ai⁴ skirti taikyti istorinės finansinės informacijos auditams ir peržiūroms, todėl atitinkamai netaikomi kitoms užtikrinimo užduotims. Tačiau juose gali būti pateiktos gairės dėl užduoties proceso, skirtos praktikuojantiems asmenims, atliekantiems tvarumo užtikrinimo užduotį pagal šį TTUS.

TTUS tekstas (žr. 21 dalį)

A49. TTUS'uose yra nurodyti praktikuojančio asmens tikslai dėl TTUS laikymosi ir reikalavimai, kuriuos vykdydamas praktikuojantis asmuo gali pasiekti šių tikslų. Be to, juose pateiktos susijusios gairės, išdėstytos kaip taikymo ir kita aiškinamoji medžiaga, įvadinė medžiaga, kuriomis remiantis galima būtų geriau suprasti TTUS, ir apibrėžtys.

A50. TTUS nurodyti tikslai parodo, kokiomis aplinkybėmis TTUS reikalavimai yra nustatomi, ir padeda:

- a) suprasti, kas turi būti pasiekta; ir
- b) nuspręsti, ar reikia padaryti daugiau, kad tikslai būtų pasiekti.

Tikimasi, kad praktikuojančiam asmeniui tinkamai taikant TTUS reikalavimus, jis turės pakankamai pagrindo pasiekti tikslus. Kadangi užtikrinimo užduočių aplinkybės labai skiriasi ir TTUS negali numatyti visų tokių aplinkybių, praktikuojantis asmuo privalo nustatyti procedūras, būtinas atitinkamų TTUS'ų reikalavimams įvykdyti ir juose nurodytiems tikslams pasiekti. Priklausomai nuo užduoties aplinkybių, gali būti tam tikrų dalykų, dėl kurių praktikuojantis asmuo turės atlikti ne tik atitinkamuose TTUS'uose nurodytas, bet ir papildomas procedūras, kad pasiektų tokiuose TTUS'uose nurodytus tikslus.

A51. TTUS'ų reikalavimai išreiškiami žodžiu „turi“.

A52. Jeigu reikia, taikymo ir kitoje aiškinamojoje medžiagoje pateikiami papildomi reikalavimų paaiškinimai ir gairės dėl tokių reikalavimų vykdymo. Konkrečiai joje gali būti:

- preciziškiau paaiškinta, ką reiškia reikalavimas ir ko juo siekiama;
- pateikti tokiais aplinkybėmis tinkami pavyzdžiai.

Nors neprivaloma laikytis šių gairių, tačiau jos yra aktualios, siekiant tinkamai vykdyti reikalavimus. Taikymo ir kitoje aiškinamojoje medžiagoje taip pat gali būti pateikta pagrindinė informacija apie TTUS nagrinėjamus dalykus. Prireikus, į taikymo ir kitą aiškinamąją medžiagą įtraukiami papildomi svarstymai, skirti viešajame sektoriuje veikiantiems subjektams arba

³ Tarptautiniai audito standartai (TAS'ai)

⁴ Tarptautiniai susijusių paslaugų standartai (TSPS'ai)

mažesniems ar mažiau sudėtingiems subjektams. Tokie papildomi svarstymai praverčia vykdant TTUS'ų reikalavimus. Vis dėlto jie neapriboja ir nesumažina praktikuojančio asmens atsakomybės už TTUS reikalavimų vykdymą ir laikymąsi.

- A53. TTUS pateiktos apibrėžtys skirtos padėti nuosekliai taikyti ir aiškinti TTUS, o ne pakeisti kitu tikslu įstatymuose, kituose teisės aktuose ar kitur pateiktas apibrėžtis.
- A54. Priedai yra taikymo ir aiškinamosios medžiagos dalis. Priedų tikslas ir paskirtis yra paaiškinti susijusio TTUS pagrindinėje dalyje arba priedo antraštėje ir įžangoje.

Atitinkamų reikalavimų laikymasis (žr. 22–23 dalis)

- A55. Nors kai kurias procedūras privaloma atlikti tik pakankamo užtikrinimo užduočių metu, jos taip pat gali būti tinkamos kai kurių riboto užtikrinimo užduočių metu.
- A56. Šio TTUS ir bet kokių kitų atitinkamų TTUS'ų reikalavimai formuluojami taip, kad praktikuojantis asmuo galėtų įgyvendinti TTUS nurodytus tikslus ir kartu bendrus praktikuojančio asmens tikslus. Todėl, išskyrus išimtiniais atvejais, praktikuojantis asmuo privalo laikytis kiekvieno reikalavimo, kuris yra tinkamas atsižvelgiant į užtikrinimo užduoties aplinkybes.

Nukrypimo nuo atitinkamo reikalavimo dokumentavimas (žr. 24 dalį)

- A57. Taikomi tik tie užduoties dokumentavimo reikalavimai, kurie yra tinkami atsižvelgiant į aplinkybes. Reikalavimas neaktualus tik tais atvejais, kai jis yra sąlyginis ir sąlygos neegzistuoja (pavyzdžiui, reikalavimas modifikuoti praktikuojančio asmens išvadą dėl negalėjimo surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, tačiau juos surinkti yra įmanoma).

Užtikrinimo užduoties prisiėmimas ir tęsimas

Atitinkami etikos reikalavimai, įskaitant susijusius su nepriklausomumu (žr. 26 dalies a punktą, 34–37 dalis)

- A58. TASESV kodekse yra nurodyti pagrindiniai etikos principai, įtvirtinantys elgesio, kurio tikimasi iš užtikrinimo užduotį atliekančio praktikuojančio asmens, standartus, taip pat jame yra nustatyti tarptautiniai nepriklausomumo standartai. Pagrindiniai principai yra sąžiningumas, objektyvumas, profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas, konfidencialumas ir profesionalus elgesys. TASESV kodekse taip pat nurodyta, kokį požiūrį turi taikyti apskaitos profesionalas, kad galėtų laikytis pagrindinių principų ir, atitinkamais atvejais, tarptautinių nepriklausomumo standartų. Atitinkamos jurisdikcijos įstatymuose ir kituose teisės aktuose (pavyzdžiui, privatumo apsaugos įstatymuose) taip pat gali būti nuostatų dėl etikos reikalavimų, įskaitant nepriklausomumą, turinčių įtakos informacijos konfidencialumui.
- A59. TASESV kodekse pateikti conceptualieji pagrindai, kurių užtikrinimo užduotį atliekantis praktikuojantis asmuo privalo laikytis, kai reaguoja į grėsmes pagrindinių principų laikymuisi tokiais būdais:
- a) nustato grėsmes pagrindinių principų laikymuisi. Grėsmės priskiriamos vienai ar kelioms iš šių kategorijų:
 - i) savanaudiški interesai;
 - ii) savikontrolė;
 - iii) tarpininkavimas;

- iv) familiarumas; ir
- v) įbauginimas;
- b) įvertina tai, ar tokios nustatytos grėsmės yra priimtino lygio; ir
- c) jeigu nustatytos grėsmės pagrindinių principų laikymuisi nėra priimtino lygio, reaguoja į jas pašalindamas grėsmes sukeliančias aplinkybes, taiko apsaugos priemones grėsmėms sumažinti iki priimtino lygio arba atsisako atlikti užduotį, jeigu atsisakymas yra leidžiamas pagal taikomus įstatymus arba kitus teisės aktus.

A60. TASESV kodekse pateikti reikalavimai ir taikymo medžiaga įvairiomis temomis, dėl kurių gali kilti potencialios atitikties grėsmės. Tokios temos yra:

- interesų konfliktai;
- profesionalo skyrimai;
- antroji nuomonė;
- atlygiai ir kitų rūšių mokėjimai;
- skatinimai, įskaitant dovanas ir svetingumą;
- kliento turto saugojimas;
- atsakas į įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą.

A61. TASESV kodekse apibrėžtas nepriklausomumas apima nuomonės ir veiksmų nepriklausomumą. Nepriklausomumas užtikrina galimybę padaryti užtikrinimo išvadą nepasiduodant veiksnių, kurie galėtų pakenkti tokiai išvadai, įtakai. Nepriklausomumas sustiprina gebėjimą veikti sąžiningai, išlikti objektyviam ir išlaikyti profesinį skepticizmą. TASESV kodekse pateikti tarptautiniai nepriklausomumo standartai nagrinėja įvairius dalykus, kurie gali paveikti praktikuojančio asmens nepriklausomumą. Tokie dalykai yra:

- atlygiai;
- dovanos ir svetingumas;
- esamas ar gresiantis bylinėjimasis;
- finansiniai interesai;
- paskolos ir garantijos;
- verslo santykiai;
- šeimos ir asmeniniai santykiai;
- neseniai buvę užtikrinimo kliento darbuotojai;
- direktoriaus ar pareigūno pareigos užtikrinimo kliento įmonėje;
- įdarbinimas užtikrinimo kliento įmonėje;
- ilgalaikiai darbuotojų santykiai su užtikrinimo klientu;
- ne užtikrinimo paslaugų teikimas užtikrinimo užduočių klientams.

A62. Profesiniai reikalavimai arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimai dėl atitinkamų etikos reikalavimų laikymosi yra ne mažiau griežti nei TASESV kodekso nuostatos dėl tvarumo

užtikrinimo užduočių, kai tokie reikalavimai taikomi A58–A61 dalyse nurodytiems dalykams ir nustato prievolės vykdyti TASESV kodekso reikalavimus dėl tokių užduočių.

- A63. Atitinkama institucija galėtų būti nacionalinis standartų rengėjas, reguliavimo institucija arba įstaiga, atsakinga už audito, užtikrinimo ar susijusių atitinkamų etikos reikalavimų laikymosi priežiūrą, arba valdžios institucijos pripažinta paskirtoji akreditacijos organizacija.

Viešojo sektoriaus subjektams taikomos nuostatos (žr. 26 dalies a punktą, 34 dalį)

- A64. Teisės aktuose nustatytose priemonėse gali būti numatytos viešojo sektoriaus praktikuojančių asmenų nepriklausomumo apsaugos priemonės. Tačiau viešojo sektoriaus praktikuojantiems asmenims arba viešojo sektoriaus užtikrinimo užduotis atliekančioms įmonėms, priklausomai nuo pagal konkrečią jurisdikciją suteikiamų įgaliojimų, gali tekti pritaikyti savo požiūrį, kad galėtų užtikrinti atitiktį 34 daliai. Jeigu pagal viešajame sektoriuje suteiktus įgaliojimus negalima atsisakyti atlikti užduoties, tuo tikslu gali būti daromas viešas pareiškimas atskleidžiant aplinkybes, dėl kurių, jei jos atsirastų privačiame sektoriuje, praktikuojantis asmuo būtų priverstas atsisakyti atlikti užduotį.

Užduoties lyderio atsakomybė už prisiėmimo ir tęsimo procesą (žr. 28 dalį)

- A65. Pagal 1-ąjį TKVS reikalaujama, kad įmonė, prieš nusprenddama priimti ir tęsti užduotį, turi priimti sprendimą dėl to, ar ji turės galimybę atlikti užduotį pagal profesinius reikalavimus, taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus. Užduoties lyderis, siekdamas nustatyti, ar išvados dėl santykių su klientais ir užduočių prisiėmimo ir tęsimo yra tinkamos, gali naudoti šiuo klausimu įmonės svarstytą informaciją. Jeigu užduoties lyderis abejoja dėl priimtų išvadų tinkamumo, jis gali aptarti šių išvadų pagrindą su asmenimis, dalyvaujančiais prisiėmimo ir tęsimo procese.
- A66. Jeigu užduoties lyderis tiesiogiai dalyvauja įmonės prisiėmimo ir tęsimo procese, jis žinos, kokią informaciją įmonė gavo arba naudojo tinkamoms išvadoms padaryti. Be to, tiesiogiai dalyvaudamas tokiam procese užduoties lyderis gali nustatyti, kad buvo laikomasi įmonės politikų arba procedūrų ir kad padarytos išvados yra tinkamos.
- A67. Kai pagal įstatymus arba kitus teisės aktus įmonė privalo priimti arba tęsti užtikrinimo užduotį, užduoties lyderis gali atsižvelgti į įmonės gautą informaciją apie užduoties pobūdį ir aplinkybes.

Įmonės lygio kokybės valdymas (žr. 30 dalį)

- A68. Šis TTUS buvo parengtas atsižvelgiant į daugybę priemonių, kurių imtasi tvarumo užtikrinimo užduočių kokybei užtikrinti. Tokios priemonės gali būti:

- reikalavimai kompetencijai, pavyzdžiui, išsilavinimas ir patirtis, nuolatinis kvalifikacijos kėlimas, taip pat reikalavimai dėl mokymosi visą gyvenimą;
- visoje įmonėje įdiegta kokybės valdymo sistema, t. y. 1-ojo TKVS ar profesiniai reikalavimai arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimai, kurie yra ne mažiau griežti;
- kai taikoma, 1-ajame TKVS nurodytos priemonės, užduoties kokybės peržiūrų atlikimas pagal 2-ąjį TKVS;⁵
- išsamus rinkinys etikos reikalavimų, įskaitant detalius nepriklausomumo reikalavimus, remiantis pagrindiniais sąžiningumo, objektyvumo, profesinės kompetencijos, atidumo, konfidencialumo ir profesionalaus elgesio principais.

⁵ 2-asis TKVS „Užduoties kokybės peržiūros“

A69. 1-ajame TKVS nagrinėjama įmonės pareiga sukurti, įdiegti ir naudoti užtikrinimo užduočių kokybės valdymo sistemą. Jis nustato įmonės pareigą nustatyti kokybės tikslus, nustatyti ir vertinti riziką, susijusią su kokybės tikslų pasiekimu, taip pat parengti ir įgyvendinti atsaką į tokią riziką, įskaitant specialius atsakus. 1-ajame TKVS nurodyti atsakai apima įmonės pareigą nustatyti užduotims, kurioms privaloma kokybės peržiūra, taikomas politikas arba procedūras. 2-ajame TKVS nagrinėjami tokie klausimai kaip užduoties kokybės peržiūrą atliekančio asmens paskyrimas ir tinkamumas, užduoties kokybės peržiūros atlikimas ir dokumentavimas.

A70. Kokybės valdymą sudaro šie aštuoni komponentai:

- a) įmonės rizikos vertinimo procesas;
- b) valdysena ir vadovavimas;
- c) atitinkami etikos reikalavimai;
- d) santykių su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimas bei tęsimas;
- e) užduočių atlikimas;
- f) ištekliai;
- g) informacija ir komunikacija; ir
- h) stebėsenos ir taisymo procesas.

Įmonėse arba nacionaliniuose reikalavimuose gali būti vartojama skirtinga terminologija arba nurodomos tvarkos kokybės valdymo sistemos komponentams apibūdinti.

A71. Įmonės kokybės valdymo sistema apima stebėsenos ir taisymo proceso nustatymą. Toks procesas skirtas:

- teikti įmonei tinkamą, patikimą ir laiku parengtą informaciją apie kokybės valdymo sistemos sukūrimą, įdiegimą ir naudojimą;
- imtis tinkamų veiksmų kaip atsako į nustatytus trūkumus, kad įmonė juos laiku ištaisytų.

A72. Paprastai užduoties grupė gali pasikliauti įmonės kokybės valdymo sistema, nebent:

- remdamasi savo supratimu arba praktine patirtimi, užduoties grupė nustato, kad įmonės politikos arba procedūros nėra efektyvi priemonė atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes; arba
- įmonės ar kitų šalių pateikta informacija apie tokių politikų arba procedūrų efektyvumą verčia manyti kitaip.

Pavyzdžiui, užduoties grupė gali pasikliauti įmonės kokybės valdymo sistema, susijusia su:

- darbuotojų kompetencija ir gebėjimais naudojant įdarbinimo ir formalaus mokymo priemones;
- nepriklausomumu renkant ir perduodant atitinkamą su nepriklausomumu susijusią informaciją;
- santykių su klientais palaikymu vadovaujantis įmonės politikomis ir procedūromis dėl santykių su klientais ir užtikrinimo užduočių prisiėmimo bei tęsimo;
- griežtų priežiūros ir teisinių reikalavimų laikymusi pasitelkiant įmonės stebėsenos ir taisymo procesą.

- A73. Profesiniai reikalavimai arba įstatymų ar kitų teisės aktų reikalavimai dėl įmonės pareigos sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą yra ne mažiau griežti nei 1-ojo TKVS reikalavimai, kai jie taikomi visiems A69–A71 dalyse nurodytiems dalykams ir nustato įmonės prievolę vykdyti 1-ajame TKKS nustatytus reikalavimus.
- A74. Atitinkama institucija galėtų būti nacionalinis standartų rengėjas, reguliavimo institucija arba įstaiga, atsakinga už audito, užtikrinimo ar susijusių atitinkamų etikos reikalavimų laikymosi priežiūrą, arba valdžios institucijos pripažinta paskirtoji akreditacijos organizacija.

Kokybės valdymas užduoties lygiu

Bendra atsakomybė už kokybės valdymą ir jos siekimą (žr. 31–32 dalis)

- A75. Užduoties lyderis gali įvairiais būdais pademonstruoti, kad prisiima atsakomybę už užduoties kokybės valdymą ir jos siekimą bei pakankamą ir tinkamą dalyvavimą visos užduoties metu. Tokie būdai yra:
- dalyvavimas prisiėmimo ir tęsimo procese, siekiant įsitikinti, kad buvo laikomasi įmonės politikų arba procedūrų dėl santykių su klientais ir užtikrinimo užduočių prisiėmimo bei tęsimo;
 - užduoties planavimas ir atlikimas (įskaitant tinkamą vadovavimą užduoties grupės nariams ir jų darbo priežiūrą) pagal profesinius standartus ar reikalavimus bei taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus;
 - peržiūrų atlikimas pagal įmonės politikas arba procedūras bei užduoties dokumentavimo peržiūra užtikrinimo ataskaitos datą arba iki jos;
 - tinkamas užduoties dokumentavimas, kaip įrodymas, kad praktikuojančio asmens tikslai buvo pasiekti ir kad užduotis buvo atlikta pagal šį TTUS bei atitinkamus teisinius ir priežiūros reikalavimus;
 - tinkamas užduoties grupės konsultavimasis sudėtingais ar ginčytiniais dalykais.
- A76. Užduoties lyderis yra visiškai atsakingas ir kartu atskaitingas už šio TTUS reikalavimų vykdymą. Frazė „užduoties lyderis turi prisiimti atsakomybę už...“ taikoma tiems reikalavimams, kai užduoties lyderiui leidžiama perduoti procedūrų, užduočių arba veiksmų parengimą ir atlikimą tinkamų įgūdžių arba patirties turintiems užduoties grupės nariams. Kai šio TTUS reikalavimuose nurodoma „užduoties lyderis turi...“, šis TTUS aiškiai numato, kad užduoties lyderis privalo vykdyti reikalavimą arba pareigą. Tokiais atvejais užduoties lyderis gali gauti informacijos iš įmonės ar kitų užduoties grupės narių, kad įvykdytų reikalavimą.
- A77. Pagal 1-ąjį TKVS reikalaujama, kad įmonė nustatytų kokybės tikslus, susijusius su įmonės valdysena ir vadovavimu, kurie suteikia pagrindą kurti, diegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą. Užduoties lyderio atsakomybę už kokybės valdymą ir jos siekimą stiprina įmonės kultūra, kurioje demonstruojamas įsipareigojimas siekti kokybės. Kultūra, kurioje demonstruojamas įsipareigojimas siekti kokybės, puoselėjama ir įtvirtinama užduoties grupės nariams užduočių metu demonstruojant tokį elgesį, kokio iš jų tikimasi.
- A78. Užduoties lyderis savo veiksmais ir atitinkama informacija kitiems užduoties grupės nariams pabrėžia tai, kad kokybė yra esminis dalykas atliekant užtikrinimo užduotį ir tai, kad užtikrinimo užduoties kokybei svarbu:

- a) atlikti darbą, kuris atitinka profesinius standartus ir atitinkamus teisinius ir priežiūros reikalavimus;
- b) laikytis įmonės politikų arba, atitinkamai, procedūrų;
- c) parengti užduoties ataskaitą, kuri būtų tinkama atsižvelgiant į aplinkybes;
- d) turėti galimybę užduoties grupei išsakyti savo abejones nesibaiminant atsakomųjų veiksmų.

A79. Kai procedūros, užduotys ar veiksmai skiriami kitiems užduoties grupės nariams, užduoties lyderis gali skirtingais būdais pademonstruoti, kad jis pakankamai ir tinkamai dalyvavo visos užduoties metu, įskaitant:

- informuodamas paskirtus asmenis apie jų pareigų ir įgaliojimų pobūdį, jiems skirtą darbo apimtį ir tikslus bei pateikdamas kitus būtinus nurodymus ir tinkamą informaciją;
- vadovaudamas paskirtiems asmenims ir prižiūrėdamas jų darbą;
- be pagal 46–49 dalis reikalaujamų veiksmų – peržiūrėdamas paskirtų asmenų darbą, kad galėtų įvertinti padarytas išvadas.

Užduoties grupės narių taikomos įmonės politikos arba procedūros (žr. 32 dalį)

A80. Priklausomai nuo įmonės kokybės valdymo sistemos, įmonės užduoties grupės nariai atsako už įmonės politikų arba procedūrų, taikomų užduočiai, įgyvendinimą. Kadangi užduoties grupės nariai iš kitos įmonės nėra nei užduoties lyderio įmonės partneriai, nei darbuotojai, jiems gali būti netaikoma įmonės kokybės valdymo sistema arba įmonės politikos arba procedūros. Be to, kitos įmonės politikos arba procedūros gali nebūti panašios į užduoties lyderio įmonės politikas arba procedūras. Pavyzdžiui, vadovavimo, darbo priežiūros ir peržiūros politikos arba procedūros gali skirtis, ypač jeigu kita įmonė priklauso jurisdikcijai su kitokia teisine sistema, kalba ar kultūra nei ta, kuriai priklauso užduoties lyderio įmonė. Todėl, jeigu užduoties grupėje yra asmenų iš kitos įmonės, įmonei arba užduoties lyderiui gali tekti imtis kitokių veiksmų, kad įgyvendintų įmonės politikas arba procedūras, susijusias su tokių asmenų darbu. Pavyzdžiui, asmenys, kurie nėra darbuotojai, gali neturėti galimybės užpildyti nepriklausomumo deklaracijų tiesiogiai įmonės nepriklausomumo sistemose. Įmonės politikose arba procedūrose gali būti nurodyta, kad tokie asmenys gali pateikti savo nepriklausomumo įrodymus kitais būdais, pavyzdžiui, kaip rašytinį patvirtinimą.

Užduoties lyderio charakteristikos (žr. 33 dalį)

A81. Pagal 1-ąją TKVS įmonė privalo nustatyti kokybės tikslus, kad kiekvienai užduočiai būtų paskirti užduoties grupės nariai, įskaitant užduoties lyderį, turintys tinkamos kompetencijos ir gebėjimų nuosekliai atlikti kokybiškas užduotis.

A82. Pakankamos kompetencijos tvarumo srityje turintis užduoties lyderis geba:

- užduoti praktikuojančio asmens ekspertui tinkamus klausimus ir įvertinti, ar atsakymus galima būtų laikyti pagrįstais atsižvelgiant į užduoties aplinkybes;
- įvertinti praktikuojančio asmens eksperto darbą ir, kiek tai būtina, integruoti jį į bendrą užduoties grupės atliekamą darbą; ir
- prisiimti atsakomybę už padarytas išvadas dėl užduoties.

A83. Kompetencijos tvarumo srityje pakankamumas vertinamas atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Skirtingoms užduotims reikalinga skirtinga kompetencija. Siekiant nustatyti, ar užduoties lyderis turi pakankamai kompetencijos tvarumo srityje, kad galėtų prisiimti atsakomybę už padarytas

išvadas dėl užduoties, turi būti priimtas profesinis sprendimas, be to, gali prireikti apsvarstyti šiuos veiksniai:

- sprendimas, kuris priimamas vertinant, ar kriterijai, kurių, kaip tikisi praktikuojantis asmuo, bus laikomasi rengiant informaciją apie tvarumą, yra tinkami užduoties aplinkybėms;
- sprendimas, kuris priimamas nustatant, ar informacija apie tvarumą, kurią apima užtikrinimo užduotis, yra tinkama;
- tvarumo dalykų pobūdis ir sudėtingumas;
- kaip preciziškai galima nustatyti tvarumo dalykus, o gal nustatymui būdingas didelis neapibrėžtumas, kurį gali prireikti gerai išmanyti arba dėl kurio priimti reikšmingą sprendimą;
- užduoties lyderio ir užduoties grupės kompetencija ir ankstesnė patirtis, susijusi su tvarumo dalykais.

Atitinkami etikos reikalavimai, įskaitant su nepriklausomumu susijusius reikalavimus

Užduoties lyderio atsakomybė už atitinkamus etikos reikalavimus (žr. 35–37 dalis)

A84. Atviras ir tvirtas tarpusavio komunikavimas apie atitinkamus etikos reikalavimus, taip pat gali padėti užduoties grupės nariams:

- atkreipti dėmesį į atitinkamus etikos reikalavimus, kurie gali būti ypač svarbūs užtikrinimo užduočiai; ir
- informuoti užduoties lyderį apie dalykus, susijusius su tuo, kaip užduoties grupė supranta ir vykdo atitinkamus etikos reikalavimus bei susijusias įmonės politikas arba procedūras.

A85. Pagal 1-ąją TKVS, įmonės atsakai į kokybės riziką, susijusią su atitinkamais etikos reikalavimais, įskaitant susijusią su užduoties grupės narių nepriklausomumu, apima politiką arba procedūras, skirtas nustatyti, įvertinti ir reaguoti į grėsmes, susijusias su atitinkamų etikos reikalavimų laikymusi.

A86. Įmonė, siekdama reaguoti į grėsmes atitinkamų etikos reikalavimų laikymuisi, gali imtis, pavyzdžiui, šių tinkamų veiksmų:

- įmonės politikų arba procedūrų dėl atitinkamų etikos reikalavimų pažeidimų laikymasis, įskaitant komunikavimą ar konsultavimąsi su tinkamais asmenimis, kad galima būtų imtis tinkamų veiksmų, įskaitant, atitinkamai, drausminę (-es) priemonę (-es);
- komunikavimas su už valdymą atsakingais asmenimis;
- komunikavimas su priežiūros institucijomis arba profesinėmis organizacijomis. Kai kuriais atvejais, komunikavimas su priežiūros institucijomis gali būti reikalaujamas pagal įstatymus arba kitus teisės aktus;
- kreipimasis teisinio patarimo;
- atsisakymas atlikti užtikrinimo užduotį, jeigu atsisakymas yra galimas pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus.

Užtikrinimo užduočių atlikimo įgūdžiai ir metodai, profesinis skepticizmas ir profesinis sprendimas

Profesinis skepticizmas (žr. 39 dalį)

A87. Profesinis skepticizmas – tai požiūris, kurio laikantis atkreipiamas dėmesys, pavyzdžiui, į:

- įrodymus, kurie nesuderinami su kitais surinktais įrodymais;

- informaciją, keliančią abejonių dėl atsakymų į paklausimus ar informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, patikimumo;
 - aplinkybes, kurios rodo, kad be pagal atitinkamus TTUS'us reikalaujamų procedūrų, būtina atlikti papildomas procedūras;
 - sąlygas, kurios gali rodyti tikėtiną iškraipymą;
 - sąlygas, kurios gali rodyti galimą apgaule.
- A88. Profesinis skepticizmas būtinas tam, kad įrodymai būtų kritiškai įvertinti. Tokiu atveju kvestionuojami nesuderinami įrodymai ir atsakymų į paklausimus ar informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, patikimumas. Taip pat svarstoma, ar gauti įrodymai yra pakankami ir tinkami atsižvelgiant į aplinkybes. Praktikuojantis asmuo turi laikytis profesinio skepticizmo principo visos užduoties metu, jeigu jis nori, pavyzdžiui, sumažinti riziką, kad:
- nepastebės neįprastų aplinkybių;
 - remdamasis stebėjimais padarys pernelyg apibendrintas išvadas;
 - naudos netinkamas prielaidas procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai nustatyti bei jų rezultatams įvertinti.
- A89. Išskyrus, kai užduoties metu būtina pateikti užtikrinimą dėl to, ar dokumentai yra autentiški, praktikuojantis asmuo gali laikyti įrašus ir dokumentus autentiškais, jei jis neturi priežasčių manyti priešingai. Tačiau praktikuojantis asmuo pagal 90 dalį privalo apsvarstyti informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, patikimumą.
- A90. Negalima tikėtis, kad praktikuojantis asmuo neatsižvelgs į ankstesnę patirtį dėl įrodymus pateikiančių asmenų dorumo ir sąžiningumo. Tačiau įsitikinimas, kad įrodymus pateikiantys asmenys yra dori ir sąžiningi, neatleidžia praktikuojančio asmens nuo pareigos laikytis profesinio skepticizmo principo.
- A91. Profesinio skepticizmo principo laikymuisi užduoties lygiu gali kilti šios kliūtys (sąrašas nebaigtinis):
- ribotas biudžetas, dėl kurio gali būti atsisakyta naudoti pakankamai patyrusius arba techninę kvalifikaciją turinčius žmogiškuosius išteklius, įskaitant, kai reikia, ekspertus;
 - griežtai nustatyti terminai, galintys turėti neigiamos įtakos darbą atliekančių asmenų ir jiems vadovaujančių ir jų darbą prižiūrinčių bei peržiūrinčių asmenų elgesiui;
 - bendradarbiavimo stoka arba netinkamas vadovybės daromas spaudimas, kurie gali neigiamai paveikti užduoties grupės gebėjimą išspręsti sudėtingus arba ginčytinus klausimus;
 - nepakankamos žinios apie subjektą ir jo aplinką, jo vidaus kontrolės sistemą ir taikomus kriterijus;
 - sunkumai, siekiant susipažinti su įrašais, pateikti į patalpas, bendrauti su tam tikrais darbuotojais, klientais, tiekėjais arba kitais asmenimis, ir dėl to galintis atsirasti užduoties grupės šališkumas pasirenkant įrodymų šaltinius ir siekis rinkti įrodymus iš lengviau pasiekiamų šaltinių;
 - per didelis pasitikėjimas automatiniais įrankiais ir būdais, dėl ko užduoties grupė gali nekritiškai vertinti įrodymus;
 - aplinkybės, kai nėra vieno visuotinai priimto būdo tvarumo dalykams išmatuoti ar įvertinti ir informacijai apie tvarumą pateikti, todėl praktikuojantis asmuo gali nenoriai kvestionuoti vadovybės pasirinktą požiūrį;

- užduoties sudėtingumas. Kuo didesnis, sudėtingesnis subjektas ir kuo didesnė jam būdinga įvairovė (pvz., didesnė geografinė aprėptis ir didesnė priklausomybė nuo ilgos ir įvairios tiekimo grandinės), tuo gali būti sudėtingiau suprasti ir įvertinti:
 - ar tvarumo dalykai yra tinkami atsižvelgiant į užduoties aplinkybes; ir
 - kiek dėmesio reikėtų skirti kiekvienam atskleidimui atsižvelgiant į visą informaciją apie tvarumą.

A92. Užduoties grupė, siekdama sumažinti kliūtis laikytis profesinio skepticizmo principo užduoties lygiu, gali imtis šių veiksmų:

- išlikti budriai, kad galėtų pastebėti užduoties pobūdžio arba aplinkybių pokyčius, dėl kurių užduočiai gali prireikti papildomų arba kitokių išteklių;
- aiškiai įspėti užduoties grupę apie atvejus ar situacijas, kuriose jautrumas nesąmoningam arba sąmoningam šališkumui yra didesnis (pvz., srityse, kuriose reikia priimti svarbesnį sprendimą);
- pakeisti užduoties grupės sudėtį, pavyzdžiui, paprašyti, kad užduočiai atlikti būtų paskirti labiau patyrę asmenys, turintys daugiau įgūdžių ar žinių arba specialios ekspertinės kompetencijos;
- pasitelkti labiau patyrusius užduoties grupės narius sudėtingesnėse užduoties srityse arba bendravimui su vadovais, su kuriais sunku arba problematiška susitarti;
- pasitelkti specialių įgūdžių ir žinių turinčius užduoties grupės narius arba praktikuojančio asmens ekspertą, galinčius padėti užduoties grupei sudėtingose arba subjektyviose užduoties srityse;
- pasitelkti tinkamus išteklius procedūroms atlikti, siekiant surinkti įrodymų dėl informacijos apie tvarumą, susijusios su grupės komponentais ir vertės grandinės komponentais;
- pakeisti vadovavimo, darbo priežiūros arba peržiūros pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, pavyzdžiui, atliekant dažnesnę tiesioginę darbo priežiūrą ar išsamesnę tam tikrų darbo dokumentų peržiūrą;
- komunikuoti su už valdymą atsakingais asmenimis, jei vadovybė daro užduoties grupei netinkamą spaudimą arba užduoties grupė susiduria su sunkumais, kai ji siekia susipažinti su įrašais, patekti į patalpas, bendrauti su tam tikrais darbuotojais, klientais, tiekėjais arba kitais asmenimis, iš kurių būtų galima gauti įrodymų.

Profesinis sprendimas (žr. 40 dalį)

A93. Profesinis sprendimas yra būtina tinkamo užtikrinimo užduoties atlikimo sąlyga. Taip yra todėl, kad norint paaiškinti atitinkamus etikos reikalavimus ir TTUS'us bei ir priimti kompetentingus sprendimus visos užduoties metu, būtina naudotis reikiama kvalifikacija, žiniomis ir patirtimi apie užduoties faktus ir aplinkybes. Profesinio skepticizmo principo būtina laikytis ypač priimant sprendimus dėl:

- to ar yra išankstinės sąlygos užtikrinimo užduočiai atlikti;
- reikšmingumo ir užduoties rizikos;
- procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties, kai jomis siekiama įvykdyti šio TTUS ir bet kokių kitų atitinkamų TTUS'ų reikalavimus bei surinkti įrodymus. Taip pat sprendimus dėl to, ar ir koku mastu būtina atlikti procedūras visoje subjekto vertės grandinėje;
- įvertinimo, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų įrodymų ir to, ar reikia padaryti daugiau, kad šio TTUS ir bet kokių kitų atitinkamų TTUS'ų tikslai būtų pasiekti. Riboto užtikrinimo

užduoties atveju, profesinis sprendimas ypač svarbus vertinant, ar buvo gautas prasmingo lygio užtikrinimas;

- tinkamų išvadų, daromų remiantis surinktais įrodymais;
- veiksmų, kurių būtina imtis, siekiant laikytis profesinio skepticizmo principo;
- to ar užduoties lyderis pakankamai ir tinkamai dalyvavo visos užduoties metu, kad tuo remdamasis jis galėtų nustatyti, ar priimti reikšmingi sprendimai ir padarytos išvados yra tinkami atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes.

A94. Profesinio sprendimo, kurio tikimasi iš praktikuojančio asmens, skiriamasis požymis yra tas, kad tokį sprendimą priima praktikuojantis asmuo, kuris, pasinaudodamas savo išsilavinimu, žiniomis ir patirtimi, įgijo pagrįstiems sprendimams priimti reikalingą kompetenciją.

A95. Praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą remdamasis jam žinomais faktais ir aplinkybėmis. Profesiniai sprendimai turi būti priimami visos užduoties metu ir tinkamai dokumentuojami. Profesinis sprendimas gali būti vertinamas pagal tai, ar iš padaryto sprendimo matyti, kad buvo kompetentingai taikyti užtikrinimo arba matavimo ar vertinimo principai, ir ar sprendimas yra tinkamas atsižvelgiant į praktikuojančiam asmeniui iki jo užtikrinimo ataskaitos datos žinomus faktus ir aplinkybes bei juos atitinka. Profesinis sprendimas negali būti naudojamas pateisinti nutarimus, kurių neįmanoma pagrįsti užduoties faktais ir aplinkybėmis ar pakankamais tinkamais įrodymais.

Užduoties ištekliai (žr. 41 dalį)

A96. Ištekliai – tai žmogiškieji, technologiniai ir intelektualiniai ištekliai. Žmogiškieji ištekliai apima užduoties grupės narius ir, jei taikoma, praktikuojančio asmens išorės ekspertą. Technologiniai ištekliai apima technologinius įrankius, kuriais naudodamasis praktikuojantis asmuo gali geriau ir efektyviau valdyti užduotį. Intelektiniai ištekliai apima, pavyzdžiui, užtikrinimo užduočių metodikas, diegimo įrankius, užtikrinimo užduočių vadovus, pavyzdines programas, šablonus, kontrolinius klausimynus arba formas.

A97. Siekdamas nustatyti, ar užduoties grupei buvo paskirta arba leista naudoti pakankamai tinkamų išteklių užduočiai atlikti, užduoties lyderis paprastai gali pasikliauti atitinkamomis įmonės politikomis arba procedūromis (įskaitant išteklius). Pavyzdžiui, užduoties lyderis, remdamasis įmonės pateikta informacija ir naudodamas įmonės patvirtintas technologijas procedūroms atlikti, galėtų pasikliauti įmonės technologinio vystymo, diegimo ir priežiūros programomis.

Užduoties grupės kompetencija ir gebėjimai (žr. 42 dalį)

A98. Siekdamas nustatyti, ar užduoties grupė turi tinkamos kompetencijos tvarumo dalykais bei kompetencijos ir gebėjimų pasinaudoti užtikrinimo įgūdžiais ir metodais, užduoties lyderis turi atsižvelgti į tokius dalykus kaip grupės:

- supratimas ir praktinė patirtis, įgyta atliekant panašaus pobūdžio ir sudėtingumo tvarumo užtikrinimo užduotis ir dalyvaujant tinkamuose mokymuose;
- užduočiai keliamų profesinių reikalavimų ir taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų supratimas;
- užduočiai tinkama ekspertinė patirtis tvarumo dalykais;

- ekspertinė patirtis naudoti įmonės IT arba automatinius įrankius ir būdus, kuriuos užduoties grupė turi pasitelkti planuodama ir atlikdama užduotį;
- žinios apie atitinkamą veiklos sritį, kurioje veikia subjektas;
- įstatymų, kitų teisės aktų ar verslo praktikos, susijusios su subjekto veikla tam tikros jurisdikcijos teritorijoje, išmanymas;
- gebėjimas laikytis profesinio skepticizmo principo ir priimti profesinį sprendimą;
- įmonės politikų arba procedūrų supratimas.

A99. Tvarumo užtikrinimo užduotys gali būti susijusios su daugybe įvairių tvarumo dalykų, reikalaujančių specialių įgūdžių ir žinių, kurių neturi užduoties lyderis ir kiti užduoties grupės nariai, todėl naudojamas praktikuojančio asmens eksperto darbas. Praktikuojančio asmens ekspertu gali būti praktikuojančio asmens pasitelktas vidaus ekspertas (kuris yra užduoties grupės narys) arba praktikuojančio asmens išorės ekspertas. Praktikuojančio asmens vidaus ekspertu gali būti praktikuojančio asmens įmonės arba tinklo įmonės partneris arba darbuotojas (t. y. personalo narys), įskaitant laikinus darbuotojus. Praktikuojančio asmens ekspertas gali būti reikalingas padėti praktikuojančiam asmeniui atlikti vieną ar daugiau iš toliau nurodytų užduočių.

Pavyzdžiui:

- įgyti supratimą apie subjektą ir jo aplinką, įskaitant vidaus kontrolę;
- atlikti rizikos vertinimo procedūras;
- reaguoti į riziką, taip pat nustatyti ir įgyvendinti bendrus atsakus į įvertintą informacijos apie tvarumą reikšmingo iškraipymo riziką;
- įvertinti surinktų įrodymų pakankamumą ir tinkamumą, kad galima būtų suformuluoti išvadą dėl informacijos apie tvarumą.

A100. Siekiant nuspręsti, ar pasitelkti praktikuojančio asmens ekspertą, gali būti svarstomi šie dalykai:

- ar vadovybė, rengdama informaciją apie tvarumą, pasitelkė vadovybės ekspertą (žr. A101 dalį);
- informacijos apie tvarumą pobūdis ir reikšmingumas bei jos sudėtingumas;
- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika;
- tikėtinas procedūrų, skirtų reaguoti į nustatytą riziką, pobūdis, įskaitant praktikuojančio asmens žinias ir ekspertinę patirtį, susijusią su ekspertų darbu dėl tokių dalykų, bei galimybė pasinaudoti alternatyviais įrodymų šaltiniais.

A101. Kai vadovybė, rengdama informaciją apie tvarumą, pasitelkia vadovybės ekspertą, praktikuojančio asmens sprendimui, ar pasitelkti praktikuojančio asmens ekspertą, poveikį taip pat gali daryti šie veiksniai:

- vadovybės eksperto darbo pobūdis, apimtis ir tikslai;
- ar vadovybės ekspertas yra subjekto pasamdytas, ar jo pasitelktas teikti tam tikras paslaugas;
- kiek vadovybė gali kontroliuoti vadovybės eksperto veiklą ar daryti jai įtaką;
- vadovybės eksperto kompetencija ir gebėjimai;
- ar vadovybės ekspertas veikia vadovaudamasis techniniais veiklos standartais ar kitais profesiniais arba tam tikros veiklos srities reikalavimais;

- bet kokių vadovybės eksperto darbo kontrolės priemonių subjekto viduje pobūdis ir apimtis.

A102. Kuo sudėtingesnė užduotis, įskaitant jos geografinę aprėptį ir tai, kiek informacijos yra gauta iš subjekto vertės grandinės, tuo gali būti svarbiau apsvastyti, kaip praktikuojančio asmens eksperto ar kito praktikuojančio asmens darbas turėtų būti integruojamas visos užduoties metu.

Pakankamas ir tinkamas dalyvavimas įmonės, kuri nėra praktikuojančio asmens įmonė, darbe (žr. 43 dalį)

A103. Pagal 31 dalį reikalaujama, kad užduoties lyderis pakankamai ir tinkamai dalyvautų visos užduoties metu. A75 ir A79 dalyse pateikti pavyzdžiai, kaip užduoties lyderis galėtų pademonstruoti, kad jis pakankamai ir tinkamai dalyvauja užduotyje. Kai praktikuojantis asmuo ketina surinkti įrodymų naudodamas darbą, kurį atliko arba atliks įmonė, kuri nėra praktikuojančio asmens įmonė, naudodamasis tokiais pavyzdžiais užduoties lyderis gali nustatyti, ar jis galės pakankamai ir tinkamai dalyvauti tokiaame darbe.

A104. Kai atliekamas darbas, susijęs su grupės komponento informacija apie tvarumą, daroma prielaida, kad praktikuojantis asmuo paprastai pakankamai ir tinkamai dalyvauja tokiaame darbe.

A105. Tam tikrais atvejais praktikuojantis asmuo gali sužinoti, kad įmonė (įskaitant kitą praktikuojančio asmens įmonės ar tinklo įmonės biurą) atliko atskirą užduotį dėl grupės komponento informacijos apie tvarumą. Pavyzdžiui, tokia įmonė atliko atskirą užtikrinimo užduotį dėl patronuojamosios įmonės išmetamų šiltnamio efektą sukeliančių dujų, įtrauktą į grupės informaciją apie tvarumą. Nors praktikuojantis asmuo negali tame dalyvauti, nes atskira užduotis jau buvo užbaigta, jis vis tiek gali siekti surinkti įrodymų naudodamas tokios kitos įmonės darbą grupės tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais. Esant tokioms aplinkybėms, taikomi 50–55 dalių reikalavimai, įskaitant reikalavimą nustatyti, ar įrodymai, surinkti naudojant tokio kito praktikuojančio asmens darbą, yra tinkami praktikuojančio asmens tikslais. Jeigu ateinančiais laikotarpiais numatoma atlikti panašią atskirą užduotį, susijusią su tuo grupės komponentu, praktikuojantis asmuo galėtų į tai atsižvelgti rengdamas grupės užduoties bendrą strategiją ir užduoties planą, taip pat pasitelkti tokią kitą įmonę kaip komponento praktikuojantį asmenį (žr. 96 dalį).

A106. Pakankamas ir tinkamas dalyvavimas įmonės, kuri nėra praktikuojančio asmens įmonė, darbe gali būti neįmanomas dėl to, kad toks darbas jau buvo atliktas, praktikuojančio asmens prieiga prie tokios įmonės darbo yra apribota įstatymais ar kitais teisės aktais arba darbas yra susijęs su vertės grandinės komponentu, bet nei subjekto vadovybė, nei praktikuojantis asmuo neturi prieigos teisės prie kitos įmonės darbo. Taip pat, jei remiantis užduoties lyderio dalyvavimo mastu negalima nustatyti, kad priimti reikšmingi sprendimai ir padarytos išvados dėl įmonės, kuri nėra praktikuojančio asmens įmonė, darbo yra tinkami, užduoties lyderis paprastai negalės padaryti išvados, kad jo dalyvavimas buvo pakankamas ir tinkamas. Siekdamas nustatyti 43 nurodytus dalykus, užduoties lyderis taip pat gali atsižvelgti į įmonės politikas arba procedūras.

Nepakankami arba netinkami paskirti arba leidžiami naudoti ištekliai (žr. 44 dalį)

A107. Užduoties lyderis, siekdamas nustatyti, kad paskirti arba leidžiami naudoti ištekliai yra nepakankami ar netinkami atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, bei imtis reikiamų veiksmų, turi priimti profesinį sprendimą. Pavyzdžiui, jei į įmonės suteiktą užtikrinimo užduoties programinę įrangą nėra integruota naujų ar pakoreguotų procedūrų, susijusių su tvarumo atskleidimu pagal naujus ar pakeistus tvarkos kriterijus, laiku komunikavus įmonei tokią informaciją, ji galės nedelsdama imtis veiksmų programinei įrangai atnaujinti ir išleisti patikslintą jos versiją arba suteikti alternatyvių išteklių, kad atlikdama užduotį užduoties grupė galėtų laikytis naujų teisės aktų.

A108. Atliekant grupės tvarumo užtikrinimo užduotį, užduoties lyderis, nustatydamas, ar paskirti arba leidžiami naudoti ištekliai yra pakankami ir tinkami, gali apsvarstyti, ar būtina pasitelkti komponento praktikuojančius asmenis, turinčius žinių ir ekspertinės patirties tam tikrų jurisdikcijų įstatymų, kitų teisės aktų, kalbos ar kultūros srityse.

A109. Jeigu paskirti arba leidžiami naudoti ištekliai yra nepakankami arba netinkami atsižvelgiant į audito užduoties aplinkybes ir nebuvo leidžiama naudoti papildomų arba alternatyvių išteklių, galima imtis tokių veiksmų:

- pakeisti planuotą vadovavimo, priežiūros ir peržiūros pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį (žr. 47 dalį);
- aptarti subjekto ataskaitų pateikimo terminų pratęsimą su vadovybe ar su už valdymą atsakingais asmenimis, jeigu pratęsimas yra leistinas pagal galiojančius įstatymus ar kitus teisės aktus;
- vadovautis įmonės nuomonių skirtumų sprendimo politikomis arba procedūromis, jeigu užduoties lyderis negauna užduočiai reikalingų išteklių;
- vadovautis įmonės atsisakymo atlikti užduotį politikomis arba procedūromis, jeigu atsisakymas yra galimas pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus.

Paskirtų arba leidžiamų naudoti išteklių naudojimas (žr. 45 dalį)

A110. Įmonės politikose arba procedūrose gali būti numatytos nuostatos arba atsakomybė, taikytinos užduoties grupei, kai procedūroms atlikti naudojami įmonės patvirtinti technologiniai įrankiai ir dėl to gali tekti pasitelkti specialių įgūdžių ar kompetencijos turinčius asmenis gautam rezultatui įvertinti arba išanalizuoti. Gali būti reikalaujama, kad užduoties grupė, laikydamasi įmonės politikų arba procedūrų, naudotų įmonės užtikrinimo užduočių metodiką ir konkrečius įrankius bei gaires. Užduoties grupė taip pat galėtų apsvarstyti, ar, atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes, būtų tinkama ir aktualu naudoti intelektinius išteklius, pavyzdžiui, tam tikros veiklos srities užtikrinimo užduočių metodiką arba susijusius vadovus ir pagalbines darbo priemones.

Vadovavimas, priežiūra ir peržiūra

Užduoties lyderio atsakomybė už vadovavimą, priežiūrą ir peržiūrą (žr. 46 dalį)

A111. Pagal 1-ąją TKVS taip pat reikalaujama, kad toks vadovavimas, priežiūra ir peržiūra būtų suplanuoti ir įvykdyti taip, kad mažesnę patirtį turintiems užduoties grupės nariams vadovautų, jų darbą prižiūrėtų ir peržiūrėtų labiau patyrę užduoties grupės nariai.

A112. Vadovavimas užduoties grupėms, jų darbo priežiūra ir peržiūra – tai įmonės atsakai, įgyvendinami užduoties lygiu, todėl užduoties lyderis, valdydamas užduoties kokybę, gali papildomai tikslinti jų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Atitinkamai, atliekant skirtingas užduotis, vadovavimo, priežiūros ir peržiūros strategija bus nevienoda ir priklausys nuo užduoties pobūdžio ir aplinkybių. Tokioje strategijoje paprastai numatomas įmonės politikų arba procedūrų ir kartu konkrečių užduočių pritaikytų atsakų įgyvendinimas.

A113. Kai užduoties lyderis ne pats vienas atlieka užduotį arba kai užduoties pobūdis ir aplinkybės yra sudėtingesnės (pvz., kai užduoties grupės nariai veikia kelių jurisdikcijų teritorijose), užduoties lyderiui gali tekti paskirti vadovavimo, darbo priežiūros ir peržiūros funkciją kitiems užduoties grupės nariams. Tačiau kadangi užduoties lyderis prisiima bendrą atsakomybę už užduoties kokybės valdymą ir jos siekimą bei už pakankamą ir tinkamą dalyvavimą užduoties metu, užduoties lyderis turi nustatyti vadovavimo, priežiūros ir peržiūros pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį pagal 47 dalies reikalavimus. Tokiais atvejais darbuotojai arba užduoties grupės nariai gali pateikti užduoties lyderiui informaciją, kuria remdamasis jis galėtų nustatyti 47 dalyje nurodytus dalykus.

Vadovavimas

A114. Vadovavimas gali apimti tokius dalykus kaip užduoties grupės narių informavimas apie šias jų pareigas:

- prisidėti prie kokybės valdymo ir jos siekimo užduoties lygiu savo elgesiu, komunikavimu ir veiksmais;
- išlaikyti gebėjimą kvestionuoti ir pastebėti sąmoningą ar nesąmoningą šališkumą laikantis profesinio skepticizmo principo, renkant ir vertinant įrodymus;
- reaguoti į grėsmes užduoties kokybės siekimui ir tikėtinam užduoties grupės atsakui. Pavyzdžiui, užduoties grupės nariai neturėtų keisti suplanuotų procedūrų arba jų neatlikti dėl biudžeto ar išteklių apribojimų;
- laikytis atitinkamų etikos reikalavimų;
- suprasti atliekamo darbo tikslus ir detales nurodymus dėl suplanuotų užtikrinimo procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties;
- atitinkamų užduoties grupės narių pareigos atlikti procedūras ir labiau patyrusių grupės narių pareigos vadovauti mažiau patyrusiems užduoties grupės nariams, prižiūrėti ir peržiūrėti jų darbą.

Priežiūra

A115. Priežiūra gali apimti tokius dalykus kaip:

- užduoties pažangos sekimas, kurio metu stebima:
 - pažanga, palyginti su užduoties planu;
 - ar pasiektas atlikto darbo tikslas; ir
 - ar paskirti ištekliai tebėra tinkami;
- tinkamų veiksmų ėmimasis, siekiant išspręsti užduoties metu iškilusius klausimus, pavyzdžiui, paskiriant suplanuotas procedūras labiau patyrusiems užduoties grupės nariams, jeigu klausimai yra sudėtingesni nei iš pradžių buvo tikėtasi;
- dalykų, dėl kurių reikia konsultuotis ar kuriuos užduoties metu turėtų apsvarstyti labiau patyrę užduoties grupės nariai, nustatymas;
- užduoties grupės narių koučingas ir mokymas darbo vietoje, taip padedant jiems ugdyti įgūdžius ir kompetenciją;
- aplinkos, kurioje užduoties grupės nariai gali išsakyti savo abejones nebijodami atsakomųjų veiksmų, kūrimas.

Peržiūra

A116. Atliekant užduoties grupės darbo peržiūrą, galima apsvarstyti, pavyzdžiui, ar:

- darbas atliktas pagal įmonės politikas arba procedūras, profesinius reikalavimus, taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus;
- buvo pastebėti svarbūs dalykai, kurie turi būti toliau svarstomi;
- vyko atitinkamos konsultacijos ir jų metu padarytos išvados buvo dokumentuotos bei įgyvendintos;
- būtina peržiūrėti atlikto darbo pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį;
- atliktas darbas pagrindžia padarytas išvadas ir yra tinkamai dokumentuotas;
- surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami praktikuojančio asmens išvadai pagrįsti;
- procedūrų tikslai buvo pasiekti;

Vadovavimo, priežiūros ir peržiūros pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties nustatymas (žr. 47 dalį)

A117. Remdamasis vadovavimo užduoties grupės nariams, jų darbo priežiūros ir peržiūros strategija, užduoties lyderis gali įvykdyti šio TTUS reikalavimus ir padaryti išvadą, kad jis pakankamai ir tinkamai dalyvavo visos užduoties metu, pagal 186 dalies d punkto i papunkčio reikalavimus.

A118. Požiūris į tai, kaip bus vadovaujama, prižiūrima ir peržiūrima, gali būti pritaikytas priklausomai nuo:

- ankstesnės užduoties grupės narių patirties su subjektu ir dalyku;
- užduoties sudėtingumo;
- įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos;
- atskirų darbų atliekančių užduoties grupės narių kompetencijos ir gebėjimų;
- to, koku būdu (nuotoliniu ar bendraujant asmeniškai) turėtų būti atliekamos atlikto darbo peržiūros;
- užduoties grupės struktūros ir jos narių buvimo vietos;
- ar užduoties grupės nariai yra iš praktikuojančio asmens įmonės, tinklo įmonės ar įmonės, kuri nėra tinklo įmonė.

Užduoties dokumentavimo peržiūra (žr. 48 dalį)

A119. Reikšmingus dalykus galima išspręsti užduoties lyderiui priimtinu būdu praktikuojančio asmens išvados datą arba anksčiau, jeigu užduoties lyderis užduoties dokumentavimą peržiūri laiku ir tinkamais užduoties atlikimo etapais. Užduoties lyderis neprivalo peržiūrėti viso užduoties dokumentavimo.

A120. Siekdamas nustatyti, kokius reikšmingus sprendimus užduoties grupė priėmė, užduoties lyderis turi priimti profesinį sprendimą. Įmonės politikose arba procedūrose gali būti nurodyti dalykai, dėl kurių paprastai būtina priimti reikšmingus sprendimus. Reikšmingi sprendimai gali būti priimami dėl dalykų, susijusių su užduoties planavimu ir atlikimu, taip pat su užduoties grupės padarytomis išvadomis.

Reikšmingų sprendimų pavyzdžiai:

- ar teiktinos informacijos apie tvarumą apimtis ir užtikrinimo užduoties apimtis yra tinkamos atsižvelgiant į aplinkybes;

- su užduoties planavimu susiję dalykai, pavyzdžiui, reikšmingumo svarstymas arba nustatymas;
- užduoties grupės sudėtis, įskaitant darbuotojus, turinčius ekspertinės patirties vienu ar keliais tvarumo dalykais, sprendžiamais užduoties metu;
- sprendimas pasitelkti praktikuojančio asmens ekspertą, įskaitant sprendimą pasitelkti išorės ekspertą;
- užduoties grupės atliekamos rizikos vertinimo procedūros, įskaitant situacijas, kai nustatydama ir vertindama reikšmingo iškraipymo riziką užduoties grupė turi priimti reikšmingą sprendimą;
- grupės tvarumo užtikrinimo užduoties atveju:
 - siūlomas požiūris į užduotį, kai sprendžiama, kur įrodymai turi būti surinkti ir kas tą padarys;
 - sprendimai dėl komponento praktikuojančių asmenų pasitelkimo ir kito praktikuojančio asmens darbo naudojimo, įskaitant, pavyzdžiui, sritis, kuriose informacijos apie tvarumą įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika yra didesnė;
- procedūrų, atliktų užduoties srityse, kuriose būtina priimti reikšmingą sprendimą, rezultatai;
- praktikuojančio asmens eksperto arba kito praktikuojančio asmens atlikto darbo įvertinimas ir dėl to padarytos išvados;
- užduoties metu nustatytų ištaisytų ir neištaisytų iškraipymų reikšmingumas ir išsprendimas;
- dalykų, kurie gali daryti poveikį užtikrinimo ataskaitai, vertinimas, įskaitant praktikuojančio asmens išvados modifikavimą.

A121. Siekdamas nustatyti kitus dalykus, kuriuos reikia peržiūrėti, užduoties lyderis priima profesinį sprendimą, pavyzdžiui, atsižvelgdamas į:

- užduoties pobūdį ir aplinkybes;
- tai, kuris užduoties grupės narys atliko darbą;
- dalykus, susijusius su naujausio tikrinimo rezultatais;
- įmonės politikų arba procedūrų reikalavimus.

Formalių komunikacijų raštu peržiūra (žr. 49 dalį)

A122. Siekdamas nustatyti, kurias komunikacijas raštu peržiūrėti, užduoties lyderis priima profesinį sprendimą atsižvelgdamas į užduoties pobūdį ir aplinkybes. Pavyzdžiui, atliekant užduotį įprasta tvarka, užduoties lyderiui gali neprireikti peržiūrėti komunikacijų tarp užduoties grupės ir vadovybės.

Kitų darbo naudojimas

Kito praktikuojančio asmens darbo naudojimas (žr. 50–55 dalis)

A123. Naudojant kito praktikuojančio asmens darbą, gali būti naudojamas jau užbaigtas darbas arba darbas, kuris dar atliekamas, bet bus užbaigtas iki praktikuojantis asmuo užbaigs užduotį. Toks darbas gali būti tam tikru būdu susijęs su tvarumo dalykais arba laikomas kitu užtikrinimo arba ne užtikrinimo darbu, kuris, praktikuojančio asmens sprendimu, aktualus tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais. Praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą dėl to, ar kito praktikuojančio

asmens darbas yra aktualus ir tinkamas praktikuojančio asmens užduoties tikslais, ir tai, kiek toks darbas gali būti naudojamas atsižvelgiant į aplinkybes. Praktikuojančio asmens procedūrų, skirtų įvertinti kito praktikuojančio asmens darbą pagal 50 dalį, mastas priklausys nuo šių dalykų:

- bendro darbo reikšmingumo praktikuojančio asmens atliekamai užduočiai. Pavyzdžiui, kuo labiau atskleidimas, dėl kurio praktikuojantis asmuo ketina surinkti įrodymų naudodamas kito praktikuojančio asmens darbą, yra reikšmingas bendrai informacijai apie tvarumą, tuo platesnio masto procedūras jis turės atlikti. Taip pat jis turės komunikuoti su kitu praktikuojančiu asmeniu ir nustatyti, ar būtina peržiūrėti papildomą tokio kito praktikuojančio asmens darbo dokumentavimą pagal 54 dalį;
- praktikuojančio asmens galimybės bendrauti su kitu praktikuojančiu asmeniu ir gauti prieigą prie jo darbo. Pavyzdžiui, kai kito praktikuojančio asmens darbas yra susijęs su vertės grandinės komponento informacija, nei ataskaitas teikiančio subjekto vadovybė, nei praktikuojantis asmuo gali neturėti teisės bendrauti su tokia kita įmone ir gauti prieigos prie jos darbo. A135 dalyje paaiškintos aplinkybės, kurioms esant gali atsirasti apimties apribojimas dėl kito praktikuojančio asmens darbo naudojimo; ir
- ar yra prieinama kito praktikuojančio asmens parengta viena daugumai skirta ataskaita (žr. 51 dalį).

A124. A136–A151 dalių gairės dėl kito praktikuojančio asmens eksperto darbo naudojimo taip pat gali praversti, kai įrodymai yra renkami naudojant kito praktikuojančio asmens darbą, ypač A137 ir A151 dalyse apibūdinti svarstyliniai dalykai.

Atitinkamų etikos reikalavimų, kurie taikomi, kai naudojamas kito praktikuojančio asmens darbas, laikymasis (žr. 50 dalies a punktą)

A125. Atitinkami etikos reikalavimai gali apimti nuostatas dėl etinių įsipareigojimų, kuriuos praktikuojantis asmuo privalo vykdyti naudodamas kito praktikuojančio asmens darbą. Tokie įsipareigojimai gali skirtis priklausomai nuo to, ar kitas praktikuojančio asmens atliekamas darbas yra užtikrinimo ar ne užtikrinimo darbas.

A126. Sprendžiant, ar kito praktikuojančio asmens atliekama užduotis yra užtikrinimo užduotis, atsižvelgiama į aplinkybes. Siekiant atskirti užtikrinimo užduotį nuo ne užtikrinimo užduoties, apsvarstomi šie dalykai:

- užduoties pobūdis. Pavyzdžiui, sutartų procedūrų užduotis, atliekama pagal 4400-ąjį tarptautinį sutartų procedūrų standartą⁶, ir konsultacijų (patarimų teikimo) užduotys nėra laikomos užtikrinimo užduotimis;
- procedūrų, atliktų dėl užduoties, pobūdis. Pavyzdžiui, patikrinimo arba patvirtinimo užduotis gali būti užtikrinimo užduotimi, jeigu atliekama pagal pripažintus standartus, kuriais remdamasis praktikuojantis asmuo gali parengti ir atlikti procedūras, skirtas surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, užtikrinimo išvadai pagrįsti;
- kito praktikuojančio asmens ataskaitos formuluotė. Pavyzdžiui, ataskaita dėl užtikrinimo užduoties apima praktikuojančio asmens nuomonę, išvadą ar kitos formos užtikrinimo pareiškimą remiantis atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais. Ataskaitos, kuriose pateikiami tik praktikuojančio asmens pastebėjimai, neturėtų būti laikomos užtikrinimo užduočių ataskaitomis.

Kito praktikuojančio asmens kompetencijos ir gebėjimų įvertinimas (žr. 50 dalies b punktą)

A127. Siekiant nustatyti, ar kitas praktikuojantis asmuo turi tinkamos kompetencijos ir gebėjimų, būtina

⁶ 4400-asis tarptautinis susijusių paslaugų standartas (persvarstytas) „Sutartų procedūrų užduotys“

priimti profesinį sprendimą. Tam įtakos turi kito praktikuojančio asmens darbo pobūdis ir aplinkybės. A141 dalyje apibūdinti šaltiniai, susiję su praktikuojančio asmens eksperto darbu, taip pat gali būti aktualūs vertinant kito praktikuojančio asmens kompetenciją ir gebėjimus. Kiti galimai aktualūs veiksniai yra įstatymų ir kitų teisės aktų, kalbos ir kultūros nuoseklumas ar panašumas. Kai kitas praktikuojantis asmuo yra kita įmonė, priklausanti tam pačiam tinklui kaip ir praktikuojančio asmens įmonė, ir jis privalo laikytis bendrų tinklo reikalavimų arba naudojasi bendromis tinklo paslaugomis, praktikuojantis asmuo galėtų pasikliauti tokiais tinklo reikalavimais, pavyzdžiui, dėl profesinio mokymo ar įdarbinimo arba dėl bendrų sistemų, politikų, metodologijų ir susijusių diegimo įrankių naudojimo.

Kito praktikuojančio asmens darbo pobūdžio, apimties ir tikslų įvertinimas (žr. 50 dalies c punktą);

A128. Siekiant įvertinti, ar tokio praktikuojančio asmens darbo pobūdis, apimtis ir tikslai yra tinkami praktikuojančio asmens tikslais, gali reikėti įgyti supratimą apie šiuos dalykus:

- kito praktikuojančio asmens atliktos užduoties pobūdį, įskaitant, ar tai yra riboto ar pakankamo užtikrinimo užduotis ir ar užduotis turi pagrįstą tikslą;
- užtikrinimo užduočiai tinkamus taikomus kriterijus;
- užduoties apimtį;
- ar darbas buvo atliktas pagal pripažintus standartus;
- ar atliktas darbas apima kontrolės priemonių testus, pagrindines procedūras arba tiek vienas, tiek kitas procedūras; ir
- ar darbas buvo atliktas remiantis įmonės lygio politikomis arba procedūromis, kurios skirtos reglamentuoti kokybės valdymą.

Vienos daugumai skirtos ataskaitos gavimas ir įvertinimas (žr. 51–52 dalis)

A129. Vertindamas kito praktikuojančio asmens darbą, praktikuojantis asmuo gali gauti ir įvertinti vieną daugumai skirtą ataskaitą, kaip apibūdinta 51 dalyje. Tokioje ataskaitoje gali būti nurodytos užtikrinimo procedūros ir jų rezultatai, įskaitant išimtis ir kitą susijusią informaciją, kuri gali turėti poveikį praktikuojančio asmens išvadoms. Tai, kad kitas praktikuojantis asmuo tokioje ataskaitoje nurodė išimtis arba pateikė modifikuotą išvadą, savaime nereiškia, kad ataskaita nebus naudinga užtikrinimo užduočiai dėl ataskaitas teikiančio subjekto informacijos apie tvarumą. Priešingai, išimties arba dalykas, dėl kurio išvada buvo modifikuota, pateikti vienoje daugumai skirtoje ataskaitoje, yra svarstomi atsižvelgiant į jų reikšmę pateiktos informacijos vartotojams. Vertindamas išimtis ar dalykus, dėl kurių išvada buvo modifikuota, praktikuojantis asmuo gali bandyti aptarti tokius dalykus su kitu praktikuojančiu asmeniu, jei tai įmanoma atsižvelgiant į aplinkybes. Tokia komunikacija priklauso nuo to, ar ataskaitas teikiantis subjektas susisieks su vertės grandinės subjektu ir gaus tokio subjekto sutikimą, kad vyktų tokia komunikacija.

A130. Priklausomai nuo to, kokio pobūdžio yra informacija, kuri yra vienos daugumai skirtos ataskaitos arba kito praktikuojančio asmens parengtos kitos aktualios užtikrinimo ataskaitos objektas, tokioje ataskaitoje gali būti nurodytos papildomos vartotojo įmonės kontrolės priemonės, kurias gali tekti vartotojo įmonei (jei jos jai aktualios) parengti ir įdiegti, kad turėtų tinkamą pagrindą naudoti informaciją, gautą informacijos apie tvarumą rengimo metu.

A131. Praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad viena daugumai skirta ataskaita nesuteikia pakankamų tinkamų įrodymų (pvz., atliktų procedūrų ir jų rezultatų apibūdinimas nesuteikia pakankamai įrodymų praktikuojančio asmens tikslais). Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar būtų įmanoma išsiaiškinti papildomų dalykų apie kito praktikuojančio asmens procedūras ir išvadas komunikuojant su tokiu praktikuojančiu asmeniu. Jeigu neįmanoma atsižvelgiant į aplinkybes, praktikuojančiam asmeniui gali prireikti atlikti kitas procedūras pakankamiems

tinkamiems įrodymams apie vertės grandinės subjekto informaciją surinkti.

Komunikacijos su kitu praktikuojančiu asmeniu (žr. 53 dalį)

A132. Užduoties grupė gali prašyti, kad kitas praktikuojantis asmuo komunikuotų apie tokius tinkamus dalykus:

- ar kitas praktikuojantis asmuo laikėsi etikos reikalavimų, kurie yra taikomi užduočiai, įskaitant užtikrinimo užduočiai keliamus nepriklausomumo reikalavimus;
- informaciją apie įstatymų ar kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus, dėl kurių informacija apie tvarumą galėtų būti reikšmingai iškraipyta;
- neištaisytų iškraipymų, kuriuos per užduotį nustatė kitas praktikuojantis asmuo ir kurie nėra aiškiai nesvarbūs, sąrašą;
- galimo šališkumo rengiant tinkamą informaciją požymius;
- bet kokių vidaus kontrolės trūkumų, kuriuos per užduotį nustatė kitas praktikuojantis asmuo, apibūdinimą;
- kitus reikšmingus dalykus, įskaitant apgaulę arba įtariamą apgaulę, kuriuos kitas praktikuojantis asmuo komunikavo arba ketina komunikuoti subjektui;
- bet kokius kitus dalykus, kurie gali būti susiję su informacija apie tvarumą arba į kuriuos kitas praktikuojantis asmuo nori atkreipti užduoties grupės dėmesį, įskaitant rašytiniuose pareiškimuose, kuriuos subjektas turėjo pateikti kito praktikuojančio asmens prašymu, pastebėtos išimties;
- bendrus kito praktikuojančio asmens pastebėjimus, išvadas arba nuomonę.

A133. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad kito praktikuojančio asmens komunikacijos nėra tinkamos praktikuojančio asmens tikslais, praktikuojantis asmuo gali, pavyzdžiui, apsvarstyti, ar:

- iš kito praktikuojančio asmens galima gauti išsamesnės informacijos (pvz., per tolesnius aptarimus ar susitikimus);
- praktikuojantis asmuo gali gauti išsamesnės informacijos atlikęs kito praktikuojančio asmens papildomo dokumentavimo peržiūrą; arba
- kyla abejonių dėl kito praktikuojančio asmens kompetencijos ar gebėjimų.

Kito praktikuojančio asmens atlikto darbo papildomo dokumentavimo peržiūra (žr. 54 dalį)

A134. Siekiant nustatyti, ar reikia peržiūrėti kito praktikuojančio asmens papildomą dokumentavimą, galima atsižvelgti į šiuos dalykus:

- kito praktikuojančio asmens atlikto darbo pobūdį, laiką ir apimtį;
- kito praktikuojančio asmens kompetenciją ir gebėjimus;
- kito praktikuojančio asmens priimtus reikšmingus sprendimus bei padarytus pastebėjimus ar išvadas apie dalykus, kurie svarbūs informacijai apie tvarumą.

Įrodymai, surinkti naudojant kito praktikuojančio asmens darbą, yra netinkami praktikuojančio asmens tikslais (žr. 55 dalį)

A135. Apimtis laikoma apribota, kai praktikuojantis asmuo negali:

- surinkti įrodymų, kurie būtų tinkami jo tikslais, naudodamas kito praktikuojančio asmens darbą; ir
- naudodamas kitas priemones surinkti pakankamų tinkamų įrodymų dėl atskleidimo, dėl

kurio praktikuojantis asmuo ketino naudoti kito praktikuojančio asmens darbą kaip įrodymą. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo įvertina poveikį užduočiai ir užtikrinimo ataskaitai pagal 185 dalį.

Praktikuojančio asmens eksperto darbo naudojimas (žr. 56–57 dalys)

A136. Praktikuojantis asmuo prisiima visą atsakomybę už pareikštą užtikrinimo išvadą ir tokia jo atsakomybė nesumažėja dėl to, kad jis naudoja praktikuojančio asmens eksperto darbą. Nepaisant to, jei praktikuojantis asmuo, naudojantis kito praktikuojančio asmens darbą, pagal šį TTUS padaro išvadą, kad tokio eksperto darbas yra tinkamas praktikuojančio asmens tikslais, praktikuojantis asmuo gali priimti tokio eksperto pastebėjimus arba išvadas eksperto srityje kaip tinkamą įrodymą.

A137. 56–57 dalyse nurodytam reikalavimui įvykdyti reikalingų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis skirsis priklausomai nuo aplinkybių. Reikėtų apsvarstyti šiuos dalykus:

- praktikuojančio asmens eksperto darbo reikšmę atsižvelgiant į užduoties aplinkybes (taip pat žr. A140 dalį);
- atskleidimo, su kuriuo susijęs tokio eksperto darbas, pobūdį;
- informacijos apie tvarumą, su kuria susijęs tokio eksperto darbas, įvertintą reikšmingo iškreipimo riziką;
- praktikuojančio asmens turimas žinias ir patirtį, susijusius su tokio eksperto ankščiau atliktu darbu.

A138. Susitarimas dėl atitinkamų praktikuojančio asmens ir praktikuojančio asmens eksperto vaidmenų ir atsakomybės taip pat gali apimti susitarimą dėl prieigos prie vienas kito užduoties dokumentavimo ir jų saugojimo. Praktikuojančio asmens vidaus ekspertas yra užduoties grupės narys, todėl tokio eksperto darbo dokumentai yra užduoties dokumentavimo dalis.

A139. Esant veiksmingai abipusei komunikacijai lengviau tinkamai suderinti praktikuojančio asmens eksperto procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį su užtikrinimo užduoties darbu bei tinkamai pakoreguoti praktikuojančio asmens eksperto tikslus užduoties metu. Nustačius konkrečius partnerius ar darbuotojus, kurie palaikys ryšius su praktikuojančio asmens ekspertu, ir šio eksperto ir subjekto komunikavimo tvarką, lengviau komunikuoti laiku ir veiksmingai, ypač didesnių užduočių metu.

A140. Jeigu naudojamas praktikuojančio asmens eksperto darbas, kai kurias pagal 56 dalį reikalaujamas procedūras būtų tikslinga atlikti užduoties prisiėmimo ar tęsimo etape. Tai ypač taikytina tais atvejais, kai praktikuojančio asmens eksperto darbas yra visapusiškai susiejamas su kitų užtikrinimo užduočių atliekančių darbuotojų darbu ir kai praktikuojančio asmens eksperto darbas yra naudojamas pradinioose užduoties etapuose, pavyzdžiui, pradinio planavimo ir rizikos vertinimo procedūrų metu.

Praktikuojančio asmens eksperto kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo įvertinimas (žr. 56 dalies a punktą)

A141. Praktikuojančio asmens eksperto kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas yra veiksniai, kurie daro reikšmingą poveikį tam, ar praktikuojančio asmens eksperto darbas bus tinkamas praktikuojančio asmens tikslais. Informaciją apie praktikuojančio asmens eksperto kompetenciją, gebėjimus ir objektyvumą galima gauti iš įvairių šaltinių.

Pavyzdžiui:

- ankstesnė asmeninė patirtis dėl tokio eksperto darbo;
- aptarimai su tokiu ekspertu;
- aptarimai su kitais, kurie yra susipažinę su tokio eksperto darbu;
- žinios apie eksperto kvalifikaciją, narystę profesinėje organizacijoje ar veiklos srities asociacijoje, licenciją verstis praktika ar kitas išorinio pripažinimo formas;
- supratimas, ar toks ekspertas daro darbą vadovaudamasis techniniais veiklos standartais ar kitais profesiniais arba tam tikros veiklos srities reikalavimais, pavyzdžiui, etikos standartais ir kitais narystės profesinėje organizacijoje ar veiklos srities asociacijoje reikalavimais, licencijavimo įstaigos išleista akreditavimo standartais;
- eksperto paskelbti moksliniai veikalai ar išleistos knygos;
- praktikuojančio asmens įmonės kokybės valdymo sistema (žr. A68–A74 dalis).

A142. Praktikuojančio asmens ekspertas, kuris yra tinklo įmonės partneris ar darbuotojas, privalo laikytis įmonės politikų arba procedūrų dėl tinklo reikalavimų ir tinklo paslaugų, nustatytų kaip įmonės kokybės valdymo sistemos dalis. Kai kuriais atvejais praktikuojančio asmens vidaus ekspertui, kuris priklauso tinklo įmonei, gali tekti laikytis bendrų kokybės valdymo politikų arba procedūrų kaip ir praktikuojančio asmens įmonei, jei jie priklauso tam pačiam tinklui.

A143. Kokybės valdymas užduoties lygiu įgyvendinamas naudojant įmonės kokybės valdymo sistemą ir atsižvelgiant į konkrečias užduoties aplinkybes ir pobūdį. Praktikuojantis asmuo gali pasikliauti įmonės susijusiomis politikomis arba procedūromis dėl vidaus eksperto darbo tinkamumo įvertinimo. Pavyzdžiui, dalyvaudami įmonės mokymo programose vidaus ekspertai gali įgyti reikiamų žinių apie sąsajas tarp jų ekspertinės patirties ir užtikrinimo proceso. Tai, kad pasikliaunama tokiomis programomis, gali turėti poveikį praktikuojančio asmens procedūrų, skirtų įvertinti praktikuojančio asmens vidaus eksperto darbo tinkamumą, pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai.

A144. Pagal 1-ąją TKVS reikalaujama, kad įmonė turėtų politikas arba procedūras dėl kokybės rizikos, kuri kyla naudojant paslaugų teikėjo išteklius, o tai apima išorės eksperto pasitelkimą. Praktikuojančio asmens išorės ekspertas nėra užduoties grupės narys, todėl jis neprivalo laikytis įmonės politikų arba procedūrų, reguliuojančių jos kokybės valdymo sistemą.

Praktikuojančio asmens išorės eksperto kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo įvertinimas (žr. 56 dalies a–b punktai)

A145. Atitinkami etikos reikalavimai, kurių praktikuojantis asmuo turi laikytis naudodamas praktikuojančio asmens išorės eksperto darbą, gali apimti nuostatas dėl praktikuojančio asmens etinių įsipareigojimų, susijusių su įvertinimu, ar išorės ekspertas turi reikiamos kompetencijos, gebėjimų ir objektyvumo praktikuojančio asmens tikslais. Remiantis tokiomis nuostatomis gali būti draudžiama praktikuojančiam asmeniui naudoti praktikuojančio asmens išorės eksperto darbą, jei praktikuojantis asmuo:

- a) negali nustatyti, ar išorės ekspertas turi reikiamos kompetencijos arba gebėjimų, ir ar jis yra objektyvus;
- b) nustatė, kad išorės ekspertas neturi reikiamos kompetencijos arba gebėjimų; arba
- c) nustatė, kad neįmanoma eliminuoti aplinkybių, dėl kurių kyla grėsmė eksperto objektyvumui, arba naudoti apsaugos priemonių tokioms grėsmėms sumažinti iki priimtino lygio.

A146. Vertinimas, ar grėsmės objektyvumui yra priimtino lygio, gali priklausyti nuo praktikuojančio

asmens išorės eksperto vaidmens ir eksperto darbo reikšmės užduoties aplinkybėmis. Kai kuriais atvejais gali nepavykti eliminuoti aplinkybių, dėl kurių kyla grėsmės, arba naudoti apsaugos priemonės grėsmėms sumažinti iki priimtino lygio, pavyzdžiui, jeigu pasiūlytas praktikuojančio asmens išorės ekspertas yra asmuo, kuris vaidino reikšmingą vaidmenį rengiant informaciją apie tvarumą.

A147. Vertinant praktikuojančio asmens išorės eksperto objektyvumą gali būti tinkama atlikti šiuos veiksmus:

- pateikti paklausimus ir atitinkamai (-oms) šaliai (-ims) apie bet kokius žinomus interesus, kurie atitinkamą (-as) šalį (-is) sieja su ekspertu ir kurie gali turėti poveikį eksperto objektyvumui;
- aptarti su ekspertu bet kokias taikytinas apsaugos priemonės, įskaitant bet kokius tokiam ekspertui taikytinus profesinius reikalavimus, ir įvertinti, ar apsaugos priemonės yra tinkamos grėsmėms sumažinti iki priimtino lygio. Su ekspertu gali būti tinkama aptarti šiuos interesus ir santykius:
 - finansiniai interesai;
 - verslo ir asmeniniai santykiai;
 - tokio eksperto teikiamos kitos paslaugos.

Kai kuriais atvejais praktikuojančiam asmeniui taip pat gali būti tinkama gauti rašytinius pareiškimus iš praktikuojančio asmens išorės eksperto dėl bet kokių su subjektu ar užduoties šalimi turimų interesų ir santykių, kurie tokiam ekspertui yra žinomi.

Praktikuojančio asmens eksperto turimos ekspertinės patirties srities supratimas (žr. 56 dalies c punktą)

A148. Pakankamai gerai suprasdamas praktikuojančio asmens eksperto turimos ekspertinės patirties sritį praktikuojantis asmuo gali:

- a) susitarti su praktikuojančio asmens ekspertu dėl jo darbo praktikuojančio asmens tikslais pobūdžio, apimties (įskaitant, kai taikoma, kiekybiniam atskleidimui taikytino reikšmingumo arba kitų nuostatų dėl kokybiniam atskleidimui taikytino reikšmingumo) ir objektyvumo;
- b) suprasti, kokias prielaidas, duomenis ir metodus, įskaitant atitinkamus modelius, naudoja praktikuojančio asmens ekspertas, ar jie yra bendrai priimti tokio eksperto darbo srityje, ar jie yra tinkami atsižvelgiant į užduoties aplinkybes;
- c) įvertinti tokio eksperto darbo tinkamumą praktikuojančio asmens tikslais.

Susitarimas su praktikuojančio asmens ekspertu (žr. 56 dalies c–d punktus)

A149. Praktikuojančio asmens eksperto darbo pobūdis, apimtis ir objektyvumas gali labai skirtis priklausomai nuo aplinkybių, kaip ir praktikuojančio asmens ir jo eksperto atitinkami vaidmenys bei atsakomybė, taip pat komunikacijos tarp praktikuojančio asmens ir jo eksperto pobūdis, laikas ir apimtis. Todėl reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo ir jo ekspertas susitartų dėl tokių dalykų neatsižvelgdami į tai, ar ekspertas yra praktikuojančio asmens išorės ekspertas ar praktikuojančio asmens vidaus ekspertas.

A150. A137 dalyje nurodyti dalykai gali turėti įtakos tam, kiek detalai ir formaliai praktikuojantis asmuo susitaria su praktikuojančio asmens ekspertu, įskaitant tai, ar būtų tinkama tokį susitarimą sudaryti raštu. Toliau nurodyti veiksniai, gali, pavyzdžiui, rodyti, kad būtinas detalesnis susitarimas nei paprastai arba susitarimas turėtų būti sudaromas raštu:

- praktikuojančio asmens ekspertas turės prieigą prie neskelbtinos ar konfidencialios

subjekto informacijos;

- praktikuojančio asmens ir jo eksperto atitinkami vaidmenys ar atsakomybė skiriasi nuo tų, kurių paprastai tikimasi;
- taikomi kelių jurisdikcijų teisiniai ar reguliavimo reikalavimai;
- dalykas, su kuriuo susijęs praktikuojančio asmens eksperto darbas, yra labai sudėtingas;
- praktikuojantis asmuo anksčiau nenaudojo eksperto atlikto darbo;
- kuo didesnio masto darbą atlieka praktikuojančio asmens ekspertas, tuo jis turi didesnę reikšmę užduoties aplinkybėmis.

Praktikuojančio asmens eksperto darbo tinkamumo įvertinimas (žr. 57 dalį)

A151. Siekiant įvertinti praktikuojančio asmens eksperto darbo tinkamumą praktikuojančio asmens tikslais, gali būti atliekamos šios procedūros:

- paklausimų praktikuojančio asmens ekspertui pateikimas;
- praktikuojančio asmens eksperto darbo dokumentų ir ataskaitų peržiūra;
- tokios patvirtinamojo pobūdžio procedūros kaip:
 - praktikuojančio asmens eksperto darbo stebėjimas;
 - paskelbtų duomenų, tokių kaip statistinės ataskaitos iš geros reputacijos ir patikimų šaltinių, analizė;
 - patvirtinimai iš trečiųjų šalių dėl aktualių dalykų;
 - detaliosios analitinės procedūros; ir
 - skaičiavimų atlikimas iš naujo;
- aptarimas su kitu ekspertu, turinčiu atitinkamos ekspertinės patirties, kai, pavyzdžiui, praktikuojančio asmens eksperto pastebėjimai ar išvados yra nesuderinamos su praktikuojančio asmens surinktais įrodymais;
- praktikuojančio asmens eksperto ataskaitos aptarimas su vadovybe.

Vidaus audito funkcijos darbo naudojimas (žr. 59 dalį)

A152. Siekiant nustatyti, ar vidaus audito funkcijos darbas gali būti naudojamas užduoties tikslais, būtina apsvarstyti, ar numatytas vidaus audito funkcijos darbas, kuris buvo atliktas arba planuojamas atlikti, pobūdis ir apimtis yra tinkami atsižvelgiant į praktikuojančio asmens požiūrį į užduotį.

A153. Tai, kiek vidaus audito funkcijos organizacinis statusas ir atitinkamos politikos bei procedūros padeda užtikrinti vidaus auditorių objektyvumą ir funkcijos kompetencijos lygį, yra ypač svarbu nustatant, ar naudoti vidaus audito funkcijos darbą konkrečiomis aplinkybėmis, ir jei naudoti, tai kokio pobūdžio ir apimties funkcijos darbą naudoti.

A154. Veiksniai, kurie gali turėti įtakos praktikuojančiam asmeniui, siekiančiam įvertinti, ar vidaus audito funkcija laikosi sistemiškumo ir drausmės principo, yra tokie:

- dokumentuotų vidaus audito procedūrų arba gairių buvimas, tinkamumas ir naudojimas, kai jos apima tokias sritis kaip rizikos vertinimas, darbo programos, dokumentavimas ir ataskaitų teikimas, ir kai jų pobūdis ir apimtis atitinka subjekto dydį ir aplinkybes;
- ar vidaus audito funkcija turi tinkamą kokybės kontrolės politiką ir procedūras, pavyzdžiui, politikas ir procedūras, kurios taikytinos vidaus audito funkcijai (pavyzdžiui, susijusios su

vadovavimu, žmogiškaisiais ištekliais ir užduoties vykdymu), arba kokybės kontrolei keliamus reikalavimus, nurodytus atitinkamų profesinių organizacijų vidaus auditoriams parengtuose standartuose. Tokios organizacijos taip pat gali nustatyti atitinkamus reikalavimus, tokius kaip periodinių išorinių kokybės vertinimų atlikimas.

Komunikacijos tarp asmenų, dalyvaujančių užduotyje (žr. 60 dalį)

A155. Aiški ir laiku vykdoma komunikacija apie atsakomybę kartu su aiškiais nurodymais apie būtino atlikti darbo pobūdį, laiką ir apimtį bei dalykus, kurie, kaip tikimasi, bus komunikuojami praktikuojančiam asmeniui, padeda įtvirtinti veiksmingą abipusę komunikaciją. Taip pat esant veiksmingai abipusei komunikacijai galima nustatyti tai, ko tikimasi iš darbo, atliekamo skirtingose vietovėse (pvz., komponentų praktikuojančių asmenų). Be to, praktikuojančiam asmeniui lengviau vadovauti tokiam darbui, jį prižiūrėti ir peržiūrėti. Naudodamasis tokia komunikacija užduoties lyderis taip pat gali pabrėžti būtinybę laikytis profesinio skepticizmo principo atliekant tokį darbą.

A156. Kiti veiksniai, kurie taip pat gali prisidėti prie veiksmingos abipusės komunikacijos, gali būti:

- pateiktų nurodymų aiškumas (pvz., komponento praktikuojančiam asmeniui);
- abipusis supratimas apie aktualius klausimus ir tikėtinus veiksmus, kurių imamasi remiantis komunikacijos procesu;
- komunikacijos formos. Pavyzdžiui, dalykai, į kuriuos būtina reaguoti laiku, gali būti kur kas tinkamiau aptarti per susitikimą nei susirašinėjant elektroniniais laiškais;
- abipusis supratimas tarp praktikuojančio asmens ir komponento praktikuojančio asmens dėl to, kokie asmenys yra atsakingi už komunikacijų apie konkrečius dalykus valdymą;
- procesas, kurio metu atsiskaitoma praktikuojančiam asmeniui dėl atlikto darbo rezultatų ar reikšmingų problemų, su kuriomis susidurta darbo metu.

A157. Komunikacijos priklauso nuo užduoties faktų ir aplinkybių, taip pat nuo, pavyzdžiui, komponento praktikuojančių asmenų dalyvavimo pobūdžio ir apimties bei to, kokių mastu praktikuojantis asmuo ir komponento praktikuojantys asmenys laikosi bendros kokybės valdymo sistemos, arba nuo praktikuojančio asmens išorės eksperto dalyvavimo.

A158. Komunikacijų formą gali lemti tokie veiksniai kaip:

- dalyko svarba, sudėtingumas ir tai, kaip greitai jį reikia išspręsti;
- ar apie dalyką buvo arba, kaip tikimasi, bus komunikuojama subjekto vadovybei ar už valdymą atsakingiems asmenims.

A159. Tinkamas komunikacijų laikas gali skirtis priklausomai nuo užduoties aplinkybių. Aktualiomis aplinkybėmis gali būti darbo, kurį turi atlikti kiti asmenys, pobūdis, laikas ir apimtis. Pavyzdžiui, apie planavimo dalykus dažnai komunikuojama užduoties pradžioje. Pradinės tvarumo užtikrinimo užduoties atveju, komunikavimas gali būti vykdomas kaip susitarimo dėl užduoties sąlygų proceso dalis.

Stebėsena ir taisymas (žr. 63 dalį)

A160. Apsvarstęs informaciją, kurią įmonė komunikuoja savo stebėsenos ir taisymo proceso metu, ir tai, kaip tokia informacija gali paveikti užduotį, užduoties lyderis gali apsvarstyti įmonės parengtus ir įgyvendintus taisomuosius veiksmus, skirtus reaguoti į nustatytus trūkumus, ir, atsižvelgdamas į užduoties pobūdį bei aplinkybes, atitinkamai juos komunikuoti užduoties grupei. Užduoties

lyderis taip pat gali nustatyti, ar reikia imtis papildomų taisomųjų veiksmų užduoties lygiu. Pavyzdžiui, užduoties lyderis gali nustatyti, kad:

- reikia pasitelkti praktikuojančio asmens ekspertą; arba
- reikia išplėsti vadovavimo užduočiai, jos priežiūros bei peržiūros pobūdį ir apimtį bei prailginti atlikimo laiką toje srityje, kurioje buvo nustatyti trūkumai.

Jeigu nustatytas trūkumas neturi įtakos užduoties kokybei (pvz., jis yra susijęs su technologiniais ištekliais, kurių užduoties grupė nenaudojo), tolesnių veiksmų gali neprireikti.

A161. Įmonės kokybės valdymo sistemos trūkumas dar nebūtinai reiškia, kad užtikrinimo užduotis buvo atlikta ne pagal profesinius standartus ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus ar kad praktikuojančio asmens ataskaita buvo netinkama.

Apgaulė ir įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymas

Apgaulė (žr. 64 dalį)

A162. Laikantis profesinio skepticizmo principo būtina nuolat kelti klausimą, ar surinkta informacija ir įrodymai leidžia daryti prielaidą apie galimo reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės buvimą. Tuo tikslu vertinamas informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, ir, prireikus, tokios informacijos parengimo ir palaikymo kontrolės priemonių patikimumas. Dėl apgaulės būdingų požymių praktikuojančio asmens profesinis skepticizmas yra ypač svarbus svarstant reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės, kuri gali apimti informacijos praleidimą ar sąmoningą šališkumą. A323 dalyje pateikti informacijos apie tvarumą reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės pavyzdžiai. 128R, 128P ir 129–131 dalyse nagrinėjami privalomi praktikuojančio asmens atsakai į apgaulę ar įtariamą apgaulę.

Įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymas (žr. 67 dalį)

A163. Atitinkami etikos reikalavimai gali apimti reikalavimą pranešti atitinkamo lygio vadovybei arba už valdymą atsakingiems asmenims apie nustatytą ar įtariamą įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą. Pagal tam tikrų jurisdikcijų įstatymus ar kitus teisės aktus gali būti draudžiama praktikuojančiam asmeniui komunikuoti apie tam tikrus dalykus su atsakinga šalimi, vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis. Pagal įstatymus ar kitus teisės aktus gali būti konkrečiai draudžiama komunikuoti ar imtis kitų veiksmų, kurie galėtų trukdyti atitinkamai institucijai atlikti faktinio ar įtariamo neteisėto veiksmo tyrimą, įskaitant subjekto perspėjimą. Tokiais atvejais praktikuojančio asmens sprendžiami klausimai gali būti laikomi sudėtingais ir praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad būtų tinkama kreiptis teisingo patarimo.

A164. Pranešimas apie nustatytą ar įtariamą įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar atitinkamus etikos reikalavimus gali apimti įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą, kurį praktikuojantis asmuo pastebi ar apie kurį jis sužino atlikdamas užduotį, tačiau kuris neturi įtakos informacijai apie tvarumą. Pagal šį TTUS nėra tikimasi, kad praktikuojantis asmuo išmanys kitus nei informacijai apie tvarumą įtakos turinčius įstatymus ir kitus teisės aktus. Tačiau pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar atitinkamus etikos reikalavimus gali būti tikimasi, kad praktikuojantis asmuo reaguos į tokį nesilaikymą vadovaudamasis savo žiniomis, profesiniu sprendimu ir patirtimi. Galutinį sprendimą, ar veiksmas iš tikrųjų yra nesilaikymas, priima teismas ar kita atitinkama ginčus nagrinėjanti institucija.

A165. Kai kuriais atvejais gali būti draudžiama pranešti atitinkamai išorės institucijai apie nustatytą ar įtariamą įstatymų ar kitų teisės aktų nesilaikymo atvejį dėl praktikuojančio asmens pareigos užtikrinti konfidencialumą pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar atitinkamus etikos reikalavimus. Kitais atvejais pranešimas atitinkamai išorės institucijai apie nustatytą ar įtariamą nesilaikymą

pagal atitinkamus etikos reikalavimus nebus laikomas pareigos užtikrinti konfidencialumą pažeidimu.

Komunikavimas su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis (žr. 68 dalį)

A166. Be dalykų, kuriuos specialiai reikalaujama komunikuoti pagal šį TTUS, reikšmingi dalykai, kurie, praktikuojančio asmens vertinimu, verti vadovybės ar, atitinkamai, už valdymą atsakingų asmenų dėmesio, gali būti:

- nustatyti vidaus kontrolės trūkumai;
- vadovybės šališkumas rengiant informaciją apie tvarumą;
- informacijos apie tvarumą ar kitos informacijos reikšmingi iškraipymai, kuriuos vadovybė atsisakė ištaisyti;
- ataskaitų teikimo politikos, kurios nėra tinkamos arba nesuderinamos su taikomais kriterijais arba atitinkamoje veiklos srityje naudojamais kriterijais;
- aplinkybės, kurios turi įtakos užtikrinimo ataskaitos (jei tokia rengiama) formai ir turiniui;
- dalykai, susiję su įverčiais, į ateitį orientuota informacija ir įgimtais neapibrėžtumais bei susijusiu atskleidimu;
- reikšmingi dalykai, kurie buvo aptarti arba turėjo būti įtraukti į susirašinėjimus su vadovybe (taip pat žr. A167 dalį);
- reikšmingi sunkumai, iškilę užduoties metu (taip pat žr. A168 dalį).

A167. Reikšmingi dalykai, kurie buvo aptarti arba turėjo būti įtraukti į susirašinėjimus su vadovybe, gali apimti tokius dalykus:

- reikšmingus įvykius ar sandorius, kurie įvyko per metus;
- abejones dėl vadovybės naudojamo eksperto darbo ar informacijos, gautos iš išorės šaltinių;
- reikšmingus dalykus, dėl kurių nesutariama su vadovybe.

A168. Užduoties metu gali iškilti tokie reikšmingi sunkumai:

- reikšmingas vadovybės vėlavimas, subjekto darbuotojų nepasiekiamumas arba vadovybės nenoras suteikti reikiamos informacijos, kad praktikuojantis asmuo galėtų atlikti procedūras;
- nepagrįstai trumpas užduoties atlikimo laikas;
- pakankamiems tinkamiems įrodymams surinkti prireikė netikėtai didelių pastangų;
- nėra informacijos, kurios buvo tikimasi;
- vadovybės nustatyti apribojimai praktikuojančiam asmeniui.

Kai kuriais atvejais tokie sunkumai gali reikšti apimties apribojimą, dėl kurio modifikuojama praktikuojančio asmens išvada.

A169. Be komunikavimo su vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis, praktikuojantis asmuo gali arba turi tiesiogiai komunikuoti su kitomis tinkamomis šalimis, tokiomis kaip reguliuojančiosios ar prudencinės institucijos, apie tam tikrus dalykus. Tokia komunikacija gali būti tinkama visos užduoties metu ar atitinkamose jos etapuose, pavyzdžiui, kai praktikuojantis asmuo nustato dalykus, apie kuriuos būtina pranešti reguliatoriui, arba kai užtikrinimo ataskaita yra baigiama rengti.

Viešojo sektoriaus įmonėms taikomos nuostatos

A170. Viešojo sektoriaus praktikuojantis asmuo gali būti įpareigotas pranešti apie nustatytą ar įtariamą įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą įstatymų leidžiamajam organui ar kitoms valdžios institucijoms arba nurodyti tokius atvejus praktikuojančio asmens ataskaitoje.

Dokumentavimas

Bendri dokumentavimo reikalavimai

Užduoties dokumentavimo forma, turinys ir apimtis (žr. 69–71 dalis)

A171. Praktikuojantis asmuo, turintis patirties tvarumo užtikrinimo srityje, yra asmuo (įmonėje arba už jos ribų), kuris turi praktinės patirties tvarumo užtikrinimo srityje ir pakankamai gerai supranta:

- a) užtikrinimo procesą;
- b) TTUS'us ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus;
- c) verslo aplinką, kurioje subjektas veikia; ir
- d) užtikrinimo ir tvarumo ataskaitų pateikimo dalykus, susijusius su subjekto veiklos sritimi.

A172. Laiku atlikus pakankamą ir tinkamą užduoties dokumentavimą, galima padidinti užtikrinimo užduoties kokybę, be to, lengviau atlikti veiksmingą surinktų įrodymų ir padarytų išvadų peržiūrą ir įvertinimą prieš tai, kai parengiama praktikuojančio asmens ataskaita. Tikėtina, kad užduoties dokumentavimas, atliekamas užbaigus užtikrinimo užduoties darbą, bus mažiau tikslus nei dokumentavimas, kuris atliekamas tokio darbo metu.

A173. Užduoties dokumentavimo forma, turinys ir apimtis priklauso nuo tokių veiksnių kaip:

- subjekto dydis ir sudėtingumas;
- užtikrinimo užduoties apimtis ir atliekamų procedūrų pobūdis. Pavyzdžiui, užduoties dokumentavimo apimtis bus paprastai mažesnė:
 - kai atliekama riboto užtikrinimo užduotis, o ne pakankamo užtikrinimo užduotis;
 - kai užtikrinimo užduotis apima tik tam tikras informacijos apie tvarumą dalis, o ne ją visą;
- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika;
- surinktų įrodymų reikšmingumas;
- užduoties pobūdis ir aplinkybės;
- būtinybė dokumentuoti išvadą arba išvados pagrindą, kuri nėra akivaizdi skaitant užduoties dokumentus dėl atlikto darbo ar surinktus įrodymus;
- naudota užtikrinimo metodologija ar įrankiai.

A174. Vertinant dalyko reikšmingumą būtina objektyviai išanalizuoti faktus ir aplinkybes. Reikšmingais dalykais gali būti, pavyzdžiui:

- dalykai, dėl kurių kyla reikšmingo iškraipymo rizika, kuri rizikos spektre yra įvertinta kaip aukštesnė;
- procedūrų rezultatai, rodantys, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta arba, kad, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, turi būti peržiūrėtas ankstesnis praktikuojančio asmens atliktas reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas ir praktikuojančio asmens atsakai į tokią riziką;

- aplinkybės, kurioms esant praktikuojančiam asmeniui itin sunku atlikti reikiamas procedūras;
- pastebėjimai, dėl kurių modifikuojama užtikrinimo išvada arba į užtikrinimo ataskaitą įtraukiama „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa.

A175. Svarbus veiksnys nustatant užduoties dokumentavimo dėl reikšmingų dalykų formą, turinį ir apimtį yra profesinio sprendimo, priimto atliekant darbą ir vertinant rezultatus, mastas. Užduoties dokumentavimas dėl priimtų profesinių sprendimų (kai tai svarbu) skirtas paaiškinti praktikuojančio asmens išvadas ir pagerinti sprendimų kokybę.

A176. Aplinkybės, kurioms esant būtų tinkama atlikti užduoties dokumentavimą, susijusį su profesinio sprendimo priėmimu, apima dalykus ir sprendimus, kurie yra reikšmingi, kad galima būtų:

- suprasti praktikuojančio asmens išvados priežastį tais atvejais, kai reikalavime nurodoma, kad jis „turi apsvarstyti“ tam tikrą informaciją ar veiksnius, o toks svarstymas yra labai svarbus atliekant konkrečią užduotį;
- pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą dėl sprendimų pagrįstumo (pavyzdžiui, reikšmingų įverčių pagrįstumas);
- pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą dėl dokumento autentiškumo, jeigu pradedamas papildomas tyrimas įvertinus užtikrinimo užduoties metu nustatytas aplinkybes, kurios verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad dokumentas gali būti neautentiškas.

A177. Praktikuojančiam asmeniui nėra būtina ir tikslinga dokumentuoti kiekvieno užduoties metu apsvarstyto dalyko ar priimto profesinio sprendimo. Be to, praktikuojančiam asmeniui nebūtina atskirai dokumentuose nurodyti (pvz., kontroliniame klausime) atitikties dalykams, jeigu atitiktį jiems rodo į užtikrinimo užduoties bylą įtraukti dokumentai.

A178. Jeigu reikalaujama dokumentuojant nurodyti asmenį, kuris peržiūrėjo atliktą darbą, tai nereiškia, kad kiekviename konkrečiame darbo dokumente būtina pateikti peržiūros įrodymus. Tačiau reikalaujama, kad būtų dokumentuojama tai, koks darbas buvo peržiūrėtas, kas ir kada peržiūrėjo tokį darbą.

A179. Dokumentuojant reikšmingų dalykų aptarimus su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir kitais asmenimis neapsiribojama dokumentais, kuriuos parengė praktikuojantis asmuo, kartu įtraukiami kiti atitinkami dokumentai, pavyzdžiui, susitikimų protokolai, kuriuos parengė subjekto darbuotojai ir kuriuos praktikuojantis asmuo patvirtino. Kiti asmenys, su kuriais praktikuojantis asmuo gali aptarti reikšmingus dalykus, gali būti kiti subjekto darbuotojai ir išorės šalys, pavyzdžiui, subjektui profesines konsultacijas teikiantys asmenys.

Galutinės užduoties bylos sudarymas (žr. 72 dalį)

A180. Pagal 1-ąjį TKVS reikalaujama, kad įmonės nustatytų tikslą siekti kokybės laiku atlikti užduoties dokumentavimą po užduoties ataskaitos datos. Atitinkamas galutinis terminas, per kurį turi būti sudaryta galutinė užduoties byla, paprastai būna ne ilgesnis kaip 60 dienų po užtikrinimo ataskaitos datos.

A181. Galutinės užduoties bylos sudarymo užbaigimas po užtikrinimo ataskaitos datos – tai administracinis procesas, kurio metu naujos procedūros nėra atliekamos ir naujos išvados nėra daromos. Tačiau galutinės užduoties bylos sudarymo metu galima daryti užduoties dokumentavimo pakeitimus, jei jie yra administracinio pobūdžio. Tokių pakeitimų pavyzdžiai:

- pakeičiamo dokumentavimo ištrynimasis ar atsisakymas;
- darbo dokumentų rūšiavimas, palyginimas ir kryžminių nuorodų juose pateikimas;

- užbaigimo kontrolinių klausimynų, susijusių su bylos sudarymo procesu, patvirtinimas parašu (angl. *sign-off*);
- įrodymų, kuriuos praktikuojantis asmuo surinko, aptarė ir suderino su atitinkamais užduoties grupės nariais iki užtikrinimo ataskaitos datos dokumentavimas.

A182. Pagal 1-ąją TKVS reikalaujama, kad įmonės nustatytų tikslą siekti kokybės saugant ir laikant užduoties dokumentus, kad jie atitiktų įmonės poreikius ir įstatymus, kitus teisės aktus, atitinkamus etikos reikalavimus arba profesinius standartus. Užtikrinimo užduotims taikomas saugojimo laikotarpis paprastai yra ne trumpesnis kaip penkeri metai nuo užtikrinimo ataskaitos datos.

Dokumentavimas, susijęs su kokybės valdymu (žr. 74 dalį)

A183. Esant aplinkybėms, dėl kurių kyla rizika, kad nebus pasiekta užduoties kokybė, gali būti svarbu laikytis profesinio skepticizmo požiūrio ir dokumentuoti, kaip praktikuojantis asmuo svarstė jo laikytis. Pavyzdžiui, jeigu užduoties lyderis gauna informacijos, dėl kurios įmonė būtų galėjusi atsisakyti atlikti užduotį (žr. 29 dalį), užduoties dokumentavime gali būti paaiškinta, kaip užduoties grupė nagrinėjo tokias aplinkybes.

Išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos

Išankstinių sąlygų egzistavimo nustatymas

Preliminarių žinių apie užduoties aplinkybes įgijimas (žr. 75–76 dalis)

A184. Siekdamas nustatyti, ar išankstinės sąlygos egzistuoja, praktikuojantis asmuo naudoja įgytomis preliminaromis žiniomis apie užduoties aplinkybes (žr. 18 dalyje pateiktą apibrėžtį) ir organizuoja aptarimus su atitinkama (-omis) šalimi (-is) pagal 76 dalį. Praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą, kad galėtų nustatyti preliminarų žinių pobūdį ir apimtį. Praktikuojančio asmens turimos preliminaros žinios paprastai skiriasi savo pobūdžiu ir būna mažesnės apimties nei supratimas, gautas atliekant užduotį.

Preliminarių žinių apie siūlomos užtikrinimo užduoties apimtį įgijimas (žr. 75 dalies b punktą)

A185. Užtikrinimo užduoties apimtis gali būti visa subjekto teiktina informacija apie tvarumą (pvz., subjekto tvarumo ataskaitą) arba tik jos dalis (pvz., apsiribojant tik konkrečiu atskleidimu, tokiu kaip užtikrinimas dėl pagrindinių veiklos rodiklių, susijusių su gaminių perdirbimo rodikliais). Be to, į siūlomos užtikrinimo užduoties apimtį gali įeiti tai, kas patenka į atskaitomybės aprėptį, kurią apima teiktina informacija apie tvarumą, arba tik tam tikros jurisdikcijos, subjektai, veiklos ar objektai atskaitomybės aprėpties ribose. Atskaitomybės aprėptį užtikrinimo užduoties apimties ribose gali nustatyti įstatymai, kiti teisės aktai ar profesiniai reikalavimai, arba ją gali nustatyti atitinkama (-os) šalis (-ys).

Viešojo sektoriaus subjektams taikomos nuostatos (žr. 76 dalį)

A186. Jeigu nenurodyta kitaip, viešojo sektoriaus sąlygomis daroma prielaida, kad tam tikros išankstinės užtikrinimo užduoties sąlygos egzistuoja, pavyzdžiui:

- a) viešojo sektoriaus įmonės vadovybės ar, kai taikoma, už valdymą atsakingų asmenų vaidmenys ir atsakomybė gali būti laikomi tinkami atsižvelgiant į aplinkybes, nes jie paprastai būna nustatyti teisės aktuose;
- b) paprastai pagrįstas tikslas yra aiškiai matomas, nes užduotis yra numatyta teisės aktuose; ir

- c) paprastai pagal teisės aktus reikalaujama, kad praktikuojančio asmens išvada, parengta užduočiai tinkama forma, būtų įtraukta į raštu pateikiamą ataskaitą.

Svarstymas, ar subjektas turi teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesą (žr. 76 dalies a punktą, 2 priedą)

A187. Užtikrinimo užduotis atliekama pagal šį TTUS, atsižvelgiant į tai, kad vadovybė ir, jei taikoma, už valdymą atsakingi asmenys pripažįsta ir supranta, kad jie prisiima atsakomybę už:

- informacijos apie tvarumą parengimą pagal taikomus kriterijus; ir
- tokios vidaus kontrolės sistemos sukūrimą, įdiegimą ir palaikymą, kokia vadovybės ir, jei taikoma, už valdymą atsakingų asmenų vertinimu, yra būtina, kad galima būtų parengti informaciją apie tvarumą pagal taikomus kriterijus (žr. 85 dalį).

Subjekto informacinė sistema ir komunikacija, susijusios su informacijos apie tvarumą rengimu, paprastai apima subjekto procesus, skirtus nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą. Neturint tokio proceso, gali būti sunku nustatyti, ar vadovybė arba, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys turi pakankamą informacijos apie tvarumą pagrindimą.

Vaidmenų ir atsakomybės tinkamumas (žr. 76 dalies b punktą)

A188. Trys užtikrinimo užduoties šalys yra:

- a) užduoties šalis;
- b) praktikuojantis asmuo; ir
- c) numatomi vartotojai.

A189. Jeigu užduotis neturi bent šių trijų šalių, ji neatitiks visų užtikrinimo užduoties elementų pagal *Tarptautinę užtikrinimo užduočių vykdymo sistemą*. Gali būti šie praktikuojančio asmens atsakai:

- prašyti užduoties šalį pakeisti užduoties sąlygas atspindint trijų šalių santykį;
- užduotį atlikti kaip konsultavimo užduotį;
- atlikti sutartų procedūrų užduotį; arba
- atsisakyti užduoties.

Pakankamas informacijos apie tvarumą pagrindimas (žr. 76 dalies b punktą)

A190. Vertindamas, ar vadovybė arba, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys turi pakankamą informacijos apie tvarumą pagrindimą, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar subjektas turi procesą, įskaitant kontrolės priemones, skirtą parengti informaciją apie tvarumą, kuri nebūtų reikšmingai iškraipyta. Kas yra pakankamas pagrįstumas, priklausys nuo informacijoje apie tvarumą nagrinėjamų tvarumo dalykų, pobūdžio ir kitų užduoties aplinkybių.

A191. Jeigu praktikuojantis asmuo sužino, kad subjekto informacijos apie tvarumą, kuri neįeina į siūlomą užtikrinimo užduoties apimtį ir kuri todėl yra laikoma kita informacija, rengimo procesas turi trūkumų, tai gali rodyti, kad vadovybė ar, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys neturi pakankamo pagrindo pateikti tokios informacijos. Tokiais atvejais šio standarto reikalavimų dėl kitos informacijos (žr. 173–176 dalis) aspektai turės poveikį praktikuojančio asmens sprendimui dėl siūlomos užduoties prisiėmimo.

Tinkami tvarumo dalykai (žr. 77 dalį)

A192. Tai, ar tvarumo dalykai, kurie yra užduoties objektas, yra tinkami, nepriklauso nuo užtikrinimo lygio, t. y. jei tvarumo dalykas yra netinkamas pakankamo užtikrinimo užduočiai, tai jis bus netinkamas ir riboto užtikrinimo užduočiai, ir atvirkščiai. Todėl problemos dėl pakankamo užtikrinimo užduočiai netinkamų tvarumo dalykų nepavyks išspręsti keičiant užduotį į riboto užtikrinimo užduotį.

A193. Vertindamas, ar tvarumo dalykai yra tinkami ir ar informacijai apie tvarumą gali būti taikomos procedūros, skirtos surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į tokius dalykus kaip tvarumo dalykų charakteristikos (t. y. kiek jie yra kokybiniai, o kiek kiekybiniai, kiek pagrįsti faktais, o kiek sprendimais, kiek istoriniai ir kiek orientuoti į ateitį, ir ar jie yra susiję su tam tikru laiko momentu ar apima tam tikrą laikotarpį) ir atskaitomybės aprėptis.

Kriterijų tinkamumas ir prieinamumas (žr. 78, 107 dalis)

Kriterijai, kurie yra tinkami tik kai kuriems tvarumo dalykams (žr. 78 dalies a punktą)

A194. Jeigu informacijai apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, nėra tinkamų kriterijų, tačiau praktikuojantis asmuo gali nustatyti vienos ar kelių rūšių atskleidimą, kuriam kriterijai yra tinkami, užtikrinimo užduotis gali būti atliekama dėl tokio atskleidimo.

Kriterijų šaltiniai (žr. 78 dalies b punktą)

A195. Gali būti šie kriterijai:

- a) tvarkos kriterijai:
 - i) kurie įtvirtinti įstatymuose ar kituose teisės aktuose;
 - ii) kurie skirti tam tikrų rūšių subjektams ir kuriuos yra nustačiusi (-ios) organizacija (-os), įgaliota (-os) ar pripažinta (-os) skelbti informacijos apie tvarumą teikimo standartus, parengtus laikantis skaidraus ir tinkamo proceso, kurio metu apsvaustomos įvairių suinteresuotųjų šalių nuomonės ir į jas yra atsižvelgiama;
 - iii) kuriuos bendrai parengė grupė, nesilaikanti skaidraus ir tinkamo proceso;
 - iv) kurie yra paskelbti moksliniuose žurnaluose ar knygose; arba
 - v) kurie parengti parduoti nuosavybės pagrindu;
- b) subjekto nustatyti kriterijai; arba
- c) tvarkos kriterijų ir subjekto nustatytų kriterijų derinys.

A196. Kai kriterijai pasirenkami iš kelių tvarkų ar kai turi būti naudojami subjekto nustatyti kriterijai, praktikuojantis asmuo gali atlikti išsamesnį kriterijų tinkamumo vertinimą, be to, jam gali tekti atsižvelgti į subjektyvumą ir galimą vadovybės šališkumą pasirenkant ar nustatant kriterijus.

A197. Tvarkos kriterijai, kurie įtvirtinti įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba kuriuos nustato įgaliota ar pripažinta organizacija, laikydamosi skaidraus ir tinkamo proceso, gali būti laikomi tinkamais, jeigu nėra netinkamumo požymių. Subjektas, siekdamas taikyti tvarkos kriterijus, gali pasirinkti ir taikyti ataskaitų teikimo politikas, kaip apibūdinta A2 dalyje.

A198. Esant tam tikroms aplinkybėms gali būti netinkama taikyti vien tik tvarkos kriterijų, todėl gali tekti taikyti papildomus tvarkos ar subjekto nustatytus kriterijus, siekiant:

- pakankamai griežtai nustatyti tvarumo dalykų, kurie turi būti išnagrinėti informacijoje apie tvarumą, apimtį;
- apimti subjekto veiklos sritį ar jurisdikcijas, arba kitus veiksnius, susijusius su teiktina informacija apie tvarumą;
- išvengti abstrakčių lūkesčių ar sprendimų apibūdinimo.

Tinkamų kriterijų charakteristikos (žr. 78 dalies c punktą, 107 dalį)

A199. Tinkami kriterijai yra būtini, kad tvarumo dalykus galima būtų pakankamai nuosekliai išmatuoti arba įvertinti profesinio sprendimo kontekste. Neturint tinkamais kriterijais paremtos metmenų sistemos, bet kuri išvada gali būti interpretuojama individualiai arba suprantama klaidingai. Kriterijų tinkamumas labai priklauso nuo konteksto, t. y. jie nustatomi atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Net ir tiems patiems tvarumo dalykams gali būti taikomi skirtingi kriterijai, kurie nulems skirtingą rezultatą. Tinkami kriterijai turi atitikti šias ypatybes:

- a) tinkamumas: remiantis tinkamais kriterijais gaunama informacija apie tvarumą, kuri padeda numatomiems vartotojams priimti sprendimus;
- b) išsamumas: kriterijai yra išsamūs, kai pagal juos parengtoje informacijoje apie tvarumą nėra praleista aktualių veiksmų, kurie, pagrįstai tikėtina, gali daryti poveikį numatomų vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis tokia informacija apie tvarumą. Išsamūs kriterijai, kai taikytina, apima informacijos pateikimo ir atskleidimo etalonus;
- c) patikimumas: remiantis patikimais kriterijais galima pakankamai nuosekliai išmatuoti arba įvertinti tvarumo dalykus, kai juos skirtingi praktikuojantys asmenys taiko panašiomis aplinkybėmis;
- d) neutralumas: remiantis neutraliais kriterijais gaunama nešališka informacija apie tvarumą, kaip to reikalaujama užduoties aplinkybėmis; ir
- e) suprantamumas: remiantis suprantamais kriterijais gaunama informacija apie tvarumą, kurią numatomi vartotojai gali suprasti.

A200. Kiekvienos kriterijų charakteristikos santykinė svarba konkrečiai užduočiai nustatoma priimant profesinį sprendimą.

A201. Kriterijų netinkamumo problema negali būti išspręsta keičiant užtikrinimo lygį. Tai reiškia, kad jei kriterijai yra netinkami pakankamo užtikrinimo užduočiai, jie taip pat yra netinkami riboto užtikrinimo užduočiai, ir atvirkščiai.

Kriterijų prieinamumas vartotojams (žr. 78 dalies d punktą)

A202. Turėdami galimybę naudotis kriterijais numatomi vartotojai gali suprasti, kaip tvarumo dalykai buvo išmatuoti arba įvertinti. Numatomi vartotojai greičiausiai negalės pagrįsti sprendimų dėl informacijos apie tvarumą, jei negalės pasinaudoti tiek tvarkos kriterijais, tiek subjekto nustatytais kriterijais, papildančiais tvarkos kriterijus. Siekdamas nustatyti, ar numatomi vartotojai gali naudoti kriterijus, praktikuojantis asmuo gali apsispręsti, ar jie bus prieinami rašytine forma, pakankamai detalūs, pakankamai aiškūs ir ar juose bus nurodyta taikomų kriterijų versija. Kriterijai gali būti:

- a) pateikiami viešai, pavyzdžiui, skelbiamuose tvarkos kriterijuose arba bendrosios paskirties tvarkoje, kurią galima lengvai pasinaudoti, pavyzdžiui interneto svetainėje;
- b) įterpiami į informaciją apie tvarumą, ypač subjekto nustatytų kriterijų atveju;

- c) pasinaudojant bendru supratimu, pavyzdžiui, laiko matavimo valandomis ir minutėmis kriterijus.

Gebėjimas surinkti reikiamų įrodymų (žr. 79 dalie a punktą)

A203. Siekdamas nustatyti, ar galima surinkti praktikuojančio asmens išvadai pagrįsti reikiamų įrodymų, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti:

- a) tvarumo dalykų charakteristikas ir potencialius įrodymų šaltinius; ir
- b) ar įrodymų nėra dėl užduoties aplinkybių, net jeigu pagrįstai tikima, kad įrodymų gali būti.

A204. Įrodymų pobūdis ir prieinamumas, kurie galėtų turėti poveikį praktikuojančio asmens gebėjimui surinkti įrodymų, gali būti, pavyzdžiui:

- praktikuojančio asmens paskyrimo laikas, subjekto dokumentų saugojimo politika, neadekvačios informacinės sistemos arba atitinkamos (-ų) šalies (ių) nustatytas apribojimas;
- atitinkamos (-ų) šalies (ių) santykių pobūdis, turintis įtakos praktikuojančio asmens prieigai prie įrašų, dokumentavimo ir kitos informacijos, kurių praktikuojančiam asmeniui gali prireikti kaip įrodymų užduočiai užbaigti;
- įrodymai, esantys organizacijose, kurių subjektas nekontroliuoja, pavyzdžiui, subjektuose, kurie priklauso vertės grandinei, bet kurių ataskaitas pateikiantis subjektas nekontroliuoja. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo gali nustatyti, ar subjektas turi sutartinių susitarimų su tokiomis organizacijomis dėl galimybės bendrauti su asmenimis ar gauti informaciją arba užtikrinimo ataskaitas dėl atitinkamų vidaus kontrolių arba atitinkamų tvarumo dalykų išmatavimo arba įvertinimo, ar subjektas turi planų sudaryti tokius susitarimus.

A205. Kai kuriais atvejais praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad, atsižvelgiant į subjekto įrašų būklę ar patikimumą, nėra tikėtina, kad bus galima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų pagrįsti nemodifikuotą išvadą dėl informacijos apie tvarumą. Tai gali būti, pavyzdžiui, tokiais atvejais, kai subjektas turi mažai informacijos apie tvarumą rengimo patirties. Tokiais atvejais būtų tikslingiau dėl informacijos apie tvarumą atlikti sutartų procedūrų užduotį arba konsultavimo užduotį, siekiant pasirengti vėlesniame laikotarpyje atliekamai užtikrinimo užduočiai. Tačiau praktikuojančiam asmeniui atlikus tokias užduotis, gali kilti potencialios grėsmės jo nepriklausomumui, kai vėlesniame laikotarpyje jis atliks užtikrinimo užduotį.

A206R. Įrodymai, kuriuos praktikuojantis asmuo surenka riboto užtikrinimo užduoties metu, yra labiau riboti nei surinkti pakankamo užtikrinimo užduoties metu. Tačiau įrodymų prieinamumo ir pasiekiamumo poreikis yra toks pats nepaisant užtikrinimo lygio, nes pagal 148R dalį gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo riboto užtikrinimo užduoties metu parengtų ir atliktų papildomas procedūras didesniame kiekiu įrodymų surinkti, jeigu praktikuojantis asmuo sužino apie dalyką, kuris verčia jį manyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta (žr. A232 dalį).

Pagrįstas tikslas (žr. 80 dalį)

A207. Jeigu užtikrinimo užduotis yra reikalaujama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus, praktikuojantis asmuo gali daryti prielaidą, kad užduotis turi pagrįstą tikslą, jei nėra priežasčių manyti kitaip.

A208. Kiti dalykai, kuriuos praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti vertindamas, ar užduotis turi pagrįstą tikslą, apima tai:

- ar yra pakankamai pagrindo nustatyti skirtingus užtikrinimo lygius, kai užduotis yra jungtinė pakankamo ir riboto užtikrinimo užduotis;

- ar vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys, jei jie yra kiti nei užduoties šalis, sutiko, kad informacija apie tvarumą būtų teikiama;
- kaip numatomi vartotojai buvo identifikuoti pasirenkant kriterijus, kai subjektas kriterijus pasirenka arba nustato;
- sprendimo lygį ir šališkumo mastą taikant kriterijus;
- ar praktikuojančio asmens darbui taikomi kokie nors apimtys apribojimai;
- ar užduoties šalis ketina netinkamai susieti praktikuojančio asmens vardą su tvarumo dalykais arba informacija apie tvarumą.

Prasmingo lygio užtikrinimas riboto užtikrinimo užduoties metu (žr. 80 dalies a punktą)

A209R. Užtikrinimo, kurį praktikuojantis asmuo ketina gauti, lygis paprastai nematuojamas kiekybiškai. Siekdamas nuspręsti, ar užtikrinimo lygis yra prasmingas atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, praktikuojantis asmuo turi priimti profesinį sprendimą. Riboto užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų pobūdis ir atlikimo laikas skiriasi nuo pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų, be to, jos yra mažesnės apimtys, tačiau vis tiek jų metu planuojama gauti tokį užtikrinimą, kurio lygis būtų prasmingas. Praktikuojančio asmens gautas užtikrinimo lygis būtų prasmingas, kai yra tikėtina, kad dėl jo numatomų vartotojų pasitikėjimas informacija apie tvarumą padidės tiek, kad jis būtų akivaizdžiai didesnis nei mažareikšmis.

A210R. Prasmingo užtikrinimo, gaunamo įvairių riboto užtikrinimo užduočių metu, lygis gali svyruoti nuo lygio, šiek tiek viršijančio užtikrinimą, dėl kurio, tikėtina, numatomų vartotojų pasitikėjimas informacija apie tvarumą padidės tiek, kad jis būtų akivaizdžiai didesnis nei nereikšmingas, iki šiek tiek žemesnio nei pakankamo užtikrinimo lygio. Tai, kas yra prasminga konkrečios užduoties atveju, priklauso nuo sprendimo, priimamo tame intervale, kuris priklauso nuo užduoties aplinkybių, įskaitant numatomų vartotojų kaip grupės informacijos poreikius, kriterijus ir užduoties tvarumo dalykus.

A211R. Toliau nurodyti keli veiksniai, kurie gali būti aktualūs nustatant tai, kas laikoma prasmingu užtikrinimu konkrečios užduoties atveju:

- tvarumo dalykų charakteristikos ir taikomi kriterijai;
- atitinkamos (-ų) šalies (-ių) nurodymai ar kitos nuorodos dėl užduoties pobūdžio. Užduoties sąlygose gali būti, pavyzdžiui, nurodytos konkrečios procedūros, kurias atitinkama (-os) šalis (-ys) laiko būtinomis, arba konkretūs informacijos apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, aspektai, į kuriuos atitinkama (-os) šalis (-ys) norėtų, kad praktikuojantis asmuo sutelktų dėmesį. Tačiau praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad būtina atlikti kitas procedūras tam, kad būtų surinkta pakankamų tinkamų įrodymų ir gautas prasmingas užtikrinimas;
- visuotinai priimta praktika, kurios laikomasi atliekant užtikrinimo užduotis dėl informacijos apie tvarumą;
- numatomų vartotojų kaip grupės informacijos poreikiai. Paprastai, su kuo didesnėmis pasekmėmis numatomi vartotojai susiduria gavę netinkamą išvadą, kai informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta, tuo didesnis į užtikrinimas yra būtinas, kad jis būtų prasmingas šiems vartotojams. Pavyzdžiui, kartais numatomi vartotojai, gavę netinkamą išvadą, gali susidurti su tokiomis didelėmis pasekmėmis, kad praktikuojančiam asmeniui gali tekti atlikti pakankamo užtikrinimo užduotį, kad jis galėtų gauti tokį užtikrinimą, kuris būtų prasmingas atsižvelgiant į aplinkybes;
- numatomų vartotojų lūkesčiai, kad praktikuojantis asmuo pateiks riboto užtikrinimo išvadą dėl informacijos apie tvarumą per trumpą laiką ir mažomis sąnaudomis.

Užtikrinimo užduoties apimties tinkamumas (žr. 80 dalies c punktą)

A212. Siekdamas nustatyti, ar užtikrinimo užduoties apimtis yra tinkama, paprastai praktikuojantis asmuo atsižvelgia į rezultatus, kuriuos jis gavo įvertinęs ar, atitinkamai, nustatęs 78 dalies c punkte nurodytas charakteristikas.

A213. Jeigu užtikrinimo užduotis apima tik dalį subjekto pateikiamos informacijos apie tvarumą (pvz., kai teikiama ataskaita apie darbo sąlygų kūrimą, subjektas prašo užtikrinimo tik dėl atskleidimo apie darbuotojų sveikatą ir saugą), praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar užduoties apimties nustatymo priežastys yra tinkamos.

A214. Subjektas gali neturėti pagrįsto pagrindo visam atskleidimui informacijoje apie tvarumą, pavyzdžiui, kai subjekto procesas, kurį jis naudoja rengdamas visą informaciją apie tvarumą ar jos dalį, yra pradiniam vystymo etape. Tokiais atvejais, jei leidžiama pagal taikomus kriterijus, gali būti galima įtraukti tik tas informacijos apie tvarumą sritis, kurių parengimo procesas yra labiau išvystytas ir kurios yra užtikrinimo užduoties objektas, nes jos atitiko tokioms sritims nustatytas išankstines sąlygas.

A215. Tam tikrų jurisdikcijų teritorijose, kuriose pagal įstatymus ar kitus teisės aktus nereikalaujama užtikrinimo dėl informacijos apie tvarumą, ypač dėl savanoriškai pateikiamos informacijos apie tvarumą, gali būti pagrįstų priežasčių neįtraukti visos subjekto pateikiamos informacijos apie tvarumą į užtikrinimo užduoties apimtį. Siekdamas nustatyti, ar informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, yra tinkama, praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į tai:

- a) ar yra tikėtina, kad informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, patenkins numatomų vartotojų informacijos poreikius; ir
- b) kaip informacija apie tvarumą bus pateikta ir ar numatomi vartotojai gali netinkamai suprasti, kas yra ir kas nėra užtikrinimo užduoties objektas.

A216. Aplinkybių, kurioms esant informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, gali būti netinkama, pavyzdžiai:

- netinkamas pagrindas neįtraukti pateiktinos informacijos apie tvarumą į užduoties apimtį;
- užtikrinimo užduotis neapima informacijos apie tvarumą, kuri gali būti lengvai išmatuota arba įvertinta, ir, neįtraukus tokios informacijos apie tvarumą į užtikrinimo užduotį, vartotojai gali būti suklaidinti;
- užtikrinimo užduotis neapima informacijos apie tvarumą, kuri gali būti svarbi numatomiems vartotojams priimant sprendimus;
- užtikrinimo užduotis apima informaciją apie tvarumą, kurią numatomi vartotojai gali suprasti kaip teigiamą, ir neapima informacijos apie tvarumą, kuri yra neigiama (pvz., sričių, kuriose subjektas neįvykdė uždavinių arba nesiėmė veiksmų tikslams pasiekti);
- į atskaitomybės aprėptį neįeina reikšmingi subjektai, operacijos ar objektai, o tai gali klaidinti numatomus vartotojus.

A217. Vertindamas kriterijų tinkamumą, praktikuojantis asmuo gali kartu apsvarstyti kriterijų taikymą rengiant kitą (-as) informacijos apie tvarumą dalį (-is), kuri (-ios) nėra užtikrinimo užduoties objektas. Dėl to praktikuojantis asmuo galėtų apsvarstyti šiuos dalykus:

- ar, informacijoje apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, gali būti praleistos aktualios informacijos apie tvarumą dalys ir ar dėl tokios praleistos informacijos kyla abejonių dėl to, ar užduoties tikslas yra pagrįstas; ir

- ar ir kaip informacija apie tvarumą yra naudojama paties rengėjo sprendimų priėmimo procese, pavyzdžiui:
 - jei informacija, susijusi su subjekto sprendimais, yra svarbi jo suinteresuotosioms šalims, tuomet galima būtų pagrįstai tikėtis, kad subjektas naudos tokią informaciją savo paties sprendimų priėmimo procese;
 - jei subjektas naudoja informaciją savo paties sprendimų priėmimo procese, tuomet galima būtų pagrįstai tikėtis, kad vartotoją gali dominti tokia informacija;
 - jei subjektas nenaudoja informacijos savo paties sprendimų priėmimo procese, gali kilti klausimų dėl to, kodėl informacija yra pateikiama, ir ar būtų šališkumo pasirenkant tik tą informaciją apie tvarumą, kurią lengva priskirti užtikrinimo užduočiai kaip objektą arba kuri subjektą parodo iš teigiamos pusės.

Po užduoties prisiėmimo nustatoma, kad išankstinės sąlygos neegzistuoja (žr. 82–83 dalis)

A218. Jeigu praktikuojantis asmuo po prisiėmimo proceso nustato, kad viena ar kelios 76 dalyje nurodytos išankstinės sąlygos neegzistuoja, tačiau tęsia užtikrinimo užduotį, toks dalykas gali būti išnagrinėtas užtikrinimo ataskaitoje. Pavyzdžiui:

- kai, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, numatomi vartotojai gali būti suklaidinti, nes taikomi kriterijai arba tvarumo dalykai yra netinkami, gali būti, priklausomai nuo dalyko reikšmingumo ir paplitimo, pareiškiama sąlyginė arba neigiama išvada;
- kitomis aplinkybėmis būtų tinkama pareikšti sąlyginę išvadą arba atsisakyti pareikšti išvadą, priklausomai nuo dalyko reikšmingumo ir paplitimo, įvertinto remiantis praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu.

Užtikrinimo užduoties sąlygos

Susitarimas dėl užtikrinimo užduoties sąlygų (žr. 85 dalį)

A219. Tiek užduoties šalis, tiek praktikuojantis asmuo turėtų būti suinteresuoti tuo, kad praktikuojantis asmuo raštu komunikuotų apie susitartas užduoties sąlygas prieš pradėdamas užduotį, kad būtų išvengta nesusipratimų. Raštu parengto susitarimo ar sutarties forma ir turinys skirsis priklausomai nuo užduoties aplinkybių. Pavyzdžiui, jeigu užduoties sąlygos išsamiai apibrėžiamos įstatymuose ar kituose teisės aktuose, praktikuojantis asmuo neturi jų įrašyti į raštu parengtą susitarimą, išskyrus tai, kad taikomi tokie įstatymai ar kiti teisės aktai, ir kad atitinkama (-os) šalis (-ys) pripažįsta ir supranta savo atsakomybę pagal tokius įstatymus ar kitus teisės aktus.

A220. Siekdamas susitarti dėl užduoties sąlygų, jei tai nėra draudžiama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus, praktikuojantis asmuo gali prašyti, kad vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys sutiktų pateikti informaciją ar galimybę bendrauti su asmenimis, pavyzdžiui:

- bendrauti su kitais praktikuojančiais asmenimis, teikiančiais audito ar užtikrinimo ataskaitas dėl visos kitos informacijos ar jos dalies (pvz., su subjekto finansinių ataskaitų auditoriumi, jei kita informacija apima finansines ataskaitas);
- įgaliojimą gauti informaciją, aktualią užtikrinimo užduočiai dėl informacijos apie tvarumą, iš kitų praktikuojančių asmenų;
- įgaliojimą dalintis informacija, kurios prašo finansinių ataskaitų auditorius ir kuri yra aktuali finansinių ataskaitų auditui ar peržiūrai;
- prireikus, įgaliojimą komunikuoti su kitais praktikuojančiais asmenimis apie pastebėjimus.

A221. Apibūdindamas savo atsakomybę užduoties sąlygose, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti atsakomybę, kurią būtina nurodyti užtikrinimo ataskaitoje pagal 190 dalies h punktą.

A222. Įstatymai ar kiti teisės aktai, ypač viešajame sektoriuje, gali įpareigoti skirti praktikuojantį asmenį ir jam suteikti konkrečias teises, pavyzdžiui, teisę gauti atitinkamos (-ų) šalies (-ių) įrašus ir kitą informaciją, taip pat nustatyti atsakomybę, pavyzdžiui, reikalavimą praktikuojančiam asmeniui pranešti ministrui, įstatymų leidybos institucijoms ar visuomenei, jei atitinkama (-os) šalis (-ys) bando apriboti užduoties apimtį.

Užtikrinimo užduoties sąlygų keitimas (žr. 87 dalį)

A223. Atitinkama (-os) šalis (-ys) gali prašyti pakeisti užtikrinimo užduoties sąlygas, tačiau tam gali nebūti pagrįstos priežasties. Tokių atvejų pavyzdžiai:

- a) pakeisti pakankamą užtikrinimą į ribotą užtikrinimą, nes neįmanoma surinkti pakankamų tinkamų įrodymų; arba
- b) pakeisti taip, kad informacija apie tvarumą nebūtų užtikrinimo užduoties objektas, siekiant išvengti užtikrinimo išvados modifikavimo.

A224. Aplinkybių pasikeitimas, turintis įtakos numatomų vartotojų poreikiams arba dėl kurių klaidingai suprantamas užduoties pobūdis, gali būti pagrįstas pagrindas prašyti pakeisti užduotį, pavyzdžiui, iš užtikrinimo užduoties į ne užtikrinimo užduotį arba iš pakankamo užtikrinimo užduoties į riboto užtikrinimo užduotį.

Įrodymai

Procedūrų parengimas ir atlikimas, siekiant surinkti pakankamų tinkamų įrodymų (žr. 89 dalį)

A225. Praktikuojančio asmens išvadai ir užtikrinimo ataskaitai pagrįsti būtini įrodymai. Jie yra kaupiamojo pobūdžio ir pirmiausia renkami užduoties metu atliekant procedūras. Tačiau jie gali apimti ir informaciją, gautą iš kitų šaltinių, tokių kaip ankstesnės užduotys (tik jeigu praktikuojantis asmuo nustatė, ar po ankstesnės užduoties neįvyko kokių nors pokyčių, kurie gali turėti įtakos informacijos aktualumui dabartinei užduočiai) ar įmonės santykių su klientais ir užtikrinimo užduočių prisiėmimo ar tęsimo politikos arba procedūros, taip pat informaciją, gautą naudojant kito praktikuojančio asmens darbą. Įrodymai apima informaciją, kuri pagrindžia ar patvirtina atskleidimą, taip pat bet kokią informaciją, kuri prieštarauja tokiam atskleidimui.

A226. Praktikuojantis asmuo, laikydamasi šio TTUS, renka įrodymus rengdamas ir atlikdamas procedūras, įskaitant rizikos vertinimo procedūras ir tolesnes procedūras. Procedūros pobūdis priklauso nuo jos tikslo ir rūšies. Atliekamos tokių rūšių procedūros kaip paklausimai, patikra, stebėjimas, patvirtinimas, skaičiavimas ir atlikimas iš naujo bei analitinės procedūros.

Nešališkas procedūrų rengimo ir atlikimo būdas (žr. 89 dalies a punktą)

A227. Nesąmoningas ir sąmoningas šališkumas gali turėti įtakos užduoties grupės profesiniams sprendimams, kuriuos ji priima rengdama ir atlikdama procedūras. Jis taip pat gali kliudyti vadovautis profesinio skepticizmo principu. Žinodamas apie tokį šališkumą procedūrų rengimo ir atlikimo procese, praktikuojantis asmuo gali sumažinti jam kylančias kliūtis vadovautis profesinio skepticizmo principu, kai jis kritiškai vertina įrodymus ir nustato, ar buvo surinkta pakankamų tinkamų įrodymų. Žinodamas tokius dalykus praktikuojantis asmuo taip pat gali parengti ir atlikti procedūras, skirtas išvengti šių dalykų:

- didesnės reikšmės suteikimo įrodymams, kurie patvirtina atskleidimą, o ne įrodymams, kurie prieštarauja tokiam atskleidimui ar verčia juo abejoti (patvirtinimo šališkumas);

- pradinės informacijos ar įrodymų dalies naudojimo kaip pagrindo, į kurį atsižvelgiant vertinama vėlesnė informacija ar įrodymai (prisirišimo šališkumas);
- didesnės reikšmės suteikimo informacijai, kuri pirmiausia ateina į galvą, arba informacijai, kuri gauta iš lengviau prieinamų ar pasiekiamų šaltinių (prieinamumo šališkumas);
- didesnės reikšmės suteikimo ar netinkamo pasiklovimo rezultatais, gautais naudojant automatines sistemas ar skaitmenizuotą informaciją, arba prielaidos darymo dėl jų tinkamumo neatlikus atitinkamų procedūrų (automatizavimo šališkumas);
- netinkamo pasiklovimo informacija, kurią parengė ekspertas ar kitas praktikuojantis asmuo, arba prielaidos darymo dėl jos tinkamumo neatlikus atitinkamų procedūrų (viršenybės šališkumas).

A228. Siekiant informaciją gauti nešališku būdu, gali tekti ją rinkti iš kelių šaltinių (taip pat žr. A255–A257 dalis).

Procedūros, kurios tinkamos atsižvelgiant į aplinkybes (žr. 89 dalies b punktą)

A229. Procedūros yra laikomos tinkamomis atsižvelgiant į aplinkybes, kai jų pobūdis nustatomas, jos atliekamos per tokį laiką ir tokia apimtimi, kad būtų pasiektas numatytas tokių procedūrų tikslas. Tikslas, dėl kurio procedūros yra atliekamos, gali būti susijęs su rizikos vertinimo procedūromis, tolesnėmis procedūromis ir kitomis procedūromis, siekiant laikytis šio TTUS. Tikslas gali būti, pavyzdžiui, surinkti įrodymų dėl to, ar įvykis įvyko arba dėl to, ar atskleidimas yra išsamus.

A230. Rengdamas ir atlikdamas procedūras, kurios yra tinkamos atsižvelgiant į aplinkybes ir kuriomis siekiama surinkti įrodymų, skirtų įvykdyti numatytą tokių procedūrų tikslą, praktikuojantis asmuo gali apsvastyti tai, ar informacija, ketinama naudoti kaip įrodymas:

- tikėtina bus pateikta skaitmeniniu, rašytiniu ar žodiniu formatu, ar ji yra susijusi su konkrečiu momentu ar laikotarpiu ir ar ji bus gauta iš vidaus ar išorės šaltinių;
- yra būtina dėl daugybės atskleidimų ir kaip tai veikia būtinų surinkti įrodymų pobūdį, surinkimo laiką ir apimtį. Pavyzdžiui, tinkamų įrodymų pobūdis ir surinkimo galimybė gali skirtis priklausomai nuo to, ar atskleidimas yra susijęs su subjekto procesais, valdysena, kontrolės priemonėmis ar pagrindiniais veiklos rodikliais, pavyzdžiui, ar jie yra kiekybiniai, kokybiniai, istoriniai ar orientuoti į ateitį (taip pat žr. A240–A244 dalis);
- yra susijusi su atskleidimu, apimančiu subjekto vertės grandinės informaciją, ir kaip tai gali paveikti galimybę surinkti pakankamų tinkamų įrodymų;
- turi būti gauta iš kelių skirtingų vietovių ar jurisdikcijų teritorijų (pvz., grupės tvarumo užtikrinimo užduoties tikslais);
- yra susijusi su atskleidimu, kuris yra paremtas faktais ar vertinamojo pobūdžio arba jam yra būdingas įvertinimo neapibrėžtumas.

A231. Rengiant ir atliekant procedūras, vienetų testams atlikti atrinkimo metodo ar būdo tinkamumas priklauso nuo kelių tokių veiksnių:

- tvarumo dalykų ar testuojamos visumos pobūdis;
- numatytas procedūros tikslas;
- kaip procedūra yra parengta;
- ar praktikuojantis asmuo atlieka procedūrą rankiniu būdu ar naudodamas automatinius įrankius ar būdus;
- A230 dalyje apibūdinti dalykai, susiję su informacija, ketinama naudoti įrodymai;

- įrodymų, kurie yra būtini atsižvelgiant į aplinkybes, įtikinamumas.

Įrodymų pakankamumas ir tinkamumas (žr. 89 dalies b punktą)

A232. Praktikuojantis asmuo turi surinkti pakankamų tinkamų įrodymų užtikrinimo išvadai pagrįsti. Įrodymų pakankamumas ir tinkamumas yra tarpusavyje susiję ir jie kartu turi įtakos įrodymų įtikinamumui. Tiek riboto, tiek pakankamo užtikrinimo užduočių metu, bendras surinktų įrodymų įtikinamumas nustato gauto užtikrinimo lygį. Praktikuojantis asmuo siekia surinkti įrodymų, kurie kartu yra tokie įtikinami, kad galima būtų reaguoti į rizikos veiksnius. Paprastai įrodymai bus labiau įtikinami, nei apsprendžiančio pobūdžio. Kaip paaiškinta A206R dalyje, įrodymai, kuriuos praktikuojantis asmuo surenka riboto užtikrinimo užduoties metu, yra labiau riboti nei surinkti pakankamo užtikrinimo užduoties metu. Tačiau, jeigu praktikuojantis asmuo, riboto užtikrinimo užduoties metu, sužino apie dalyką (-us), kuris (-ie) verčia praktikuojantį asmenį manyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta, praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti papildomas procedūras, kad surinktų daugiau įrodymų.

A233. Pakankamumas yra įrodymų kiekio matas. Įrodymų kokybė taip pat turi įtakos pakankamumui (kuo aukštesnė kokybė, tuo mažiau įrodymų gali prireikti). Tačiau didesnis įrodymų kiekis gali nekompensuoti jų prastos kokybės.

A234P. Pakankamo užtikrinimo užduočių atveju, reikiamų įrodymų kiekybei įtakos turi atskleidimo pobūdis ir kiekis bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas užtikrinimo dėl tokio atskleidimo lygiu (kuo aukštesnė įvertinta rizika, tuo, tikėtina, daugiau reikės įrodymų).

A235R. Riboto užtikrinimo užduočių atveju, reikiamų įrodymų kiekybei įtakos turi atskleidimo pobūdis ir kiekis bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas atskleidimo lygiu. Kaip paaiškinta A209R dalyje, riboto užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų pobūdis ir atlikimo laikas skiriasi nuo pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų, be to, jos yra mažesnės apimties, tačiau vis tiek jų metu planuojama gauti tokį užtikrinimą, kurio lygis būtų prasmingas. Įrodymų pakankamumas vertinamas atsižvelgiant į tokį kontekstą.

A236. Įrodymų tinkamumas yra susijęs su jų kokybe. Įrodymų kokybė priklauso nuo informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo, taip pat nuo užtikrinimo procedūrų parengimo veiksmingumo ir to, kaip veiksmingai praktikuojantis asmuo atliks tokias procedūras. Aktualesnė ir patikimesnė informacija paprastai būna aukštesnės kokybės, todėl ji suteikia įtikinamesnių įrodymų. Jeigu įrodymai yra įtikinamesni, praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad įrodymai yra pakankami praktikuojančio asmens išvadoms pagrįsti. Kita vertus, kai įrodymai yra mažiau įtikinami, praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad reikia papildomų įrodymų. Tačiau įrodymų kiekio didinimas atliekant tokios pačios rūšies procedūras ne visais atvejais gali suteikti įtikinamesnių įrodymų.

A237. Praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą ir vadovaujasi profesinio skepticizmo principu, siekdamas įvertinti įrodymų pakankamumą ir tinkamumą užtikrinimo išvadai pagrįsti.

A238. Toliau pateikti veiksniai, turintys įtakos – kiekybės ir kokybės atžvilgiu – įrodymams, kurių gali būti tam tikromis aplinkybėmis, ir todėl darantys poveikį jų pakankamumui ar tinkamumui:

- tvarumo dalykų ar atskleidimo charakteristikos. Pavyzdžiui, mažiau objektyvūs įrodymai, tikėtina, bus surinkti tais atvejais, kai atskleidimas yra orientuotas į ateitį, o ne istorinis;
- ar informacijos, naudojamos rengiant atskleidimą, šaltiniai yra prieinami. Pavyzdžiui, jeigu pagal kriterijus informacija apie tvarumą privalo apimti informaciją iš vertės grandinės subjektų, kurių subjektas nekontroliuoja, prieiga prie tokios informacijos ar kito praktikuojančio asmens, kuris galėjo pateikti užtikrinimo ataskaitą dėl tokios informacijos, darbo gali būti apribota. Tokie apribojimai taip pat gali turėti įtakos praktikuojančio asmens

atliktam informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo įvertinimui (taip pat žr. A236 ir A252 dalis);

- kitos aplinkybės, pavyzdžiui, kai nėra įrodymų, kurių galima pagrįstai tikėtis, dėl tokių veiksmų kaip apibūdinti A204 dalyje.

A239. Praktikuojančio asmens parengtos ir atliktos procedūros taip pat gali turėti įtakos surinktų įrodymų įtikinamumui. Pavyzdžiui, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, kontrolės priemonių, susijusių su subjekto informacinės sistemos procesais, kuriais remiantis rengiama informacija apie tvarumą, sukūrimo ir įdiegimo vertinimas arba išorės šalių patvirtinimų procedūros, skirtos surinkti įrodymų dėl informacijos, kurią vadovybė naudoja informacijai apie tvarumą parengti, gali suteikti įtikinamesnių įrodymų nei paklausimai vadovybei. Pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, vien tik paklausimai paprastai nesuteikia pakankamų tinkamų įrodymų.

Kokybinė informacija (žr. 89 dalies b punktą)

A240. Dalis kokybinio atskleidimo gali būti faktinis arba tiesiogiai stebimas atskleidimas. Priešingu atveju, dėl jo turi būti atliekamos tolesnės procedūros įrodymams surinkti. Tačiau kai kuris kokybinis atskleidimas gali būti iš esmės vertinamojo pobūdžio, jo negalima stebėti tiesiogiai ir jis gali būti jautrus vadovybės šališkumui. Praktikuojančiam asmeniui gali tekti priimti reikšmingą profesinį sprendimą, kad įvertintų tai, kas tokiomis aplinkybėmis laikytina pakankamais tinkamais įrodymais.

A241. Kiekybinei ir kokybinei informacijai gali būti taikoma skirtinga subjekto informacinė sistema, įskaitant vidaus kontroles. Tai gali turėti įtakos praktikuojančio asmens suplanuotoms procedūroms, galimybėms surinkti reikiamų įrodymų dėl kokybinės informacijos apie tvarumą bei užtikrinimo išvada. Pavyzdžiui, rengdamas ir atlikdamas procedūras dėl kokybinės informacijos apie tvarumą praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į:

- tai, ar, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, vien tik atliekant pagrindines procedūras galima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų. Jeigu negalima, praktikuojančiam asmeniui gali tekti atlikti kontrolės priemonių testus dėl duomenų vientisumo arba kitų subjekto informacinės sistemos kontrolės priemonių, kuriomis prisidedama prie kokybinės informacijos parengimo, testus;
- informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, šaltinį, kaip subjekto informacinė sistema užregistruoja ir apdoroja tokią informaciją ir kaip tai gali paveikti informacijos patikimumą. Pavyzdžiui, informacija gali būti registruojama subjekto informacinėje sistemoje realiuoju laiku nenaudojant pagrindžiančių dokumentų arba ji gali būti gaunama neformalios komunikacijos metu.

Į ateitį orientuota informacija (žr. 89 dalies b punktą)

A242. Dėl savo pobūdžio, į ateitį orientuotą informaciją galima prognozuoti ir ją galima pateikti tiek kaip kiekybinę, tiek kaip kokybinę informaciją. Informacija apie būsimas sąlygas ar rezultatus, yra susijusi su įvykiais ir veiksmais, kurie dar neįvyko arba kurie įvyko, tačiau jų pasekmės nėra nuspėjamos. Pavyzdžiui, tokia informacija gali apimti prognozes arba projekcijas ir gali būti susijusi su subjekto ketinimais arba strategija, būsima rizika ir galimybėmis. Nors į ateitį orientuota informacija gali būti kriterijų taikymo tvarumo dalykams rezultatas, tvarumo dalykams (būsimas įvykis, vyksmas ar veiksmas) gali būti būdingas didesnis neapibrėžtumas ir paprastai juos galima įvertinti ne taip tiksliai kaip praeities dalykus. Tikėtina, kad neapibrėžtumas ir būtinybė priimti sprendimą didės su kiekviena vėlesne būsimo laikotarpio, su kuriuo susijęs atskleidimas, data. Skirtingai nei istorinės informacijos atveju, praktikuojantis asmuo negalės nustatyti, ar prognozuojami ar numatomi rezultatai arba baigtys buvo ar bus pasiekti ar realizuoti.

Praktikuojantis asmuo gali surinkti įrodymų dėl to, ar į ateitį orientuota informacija buvo pateikta pagal taikomus kriterijus ir remiantis subjekto naudojamomis prielaidomis bei tai:

- a) prognozių atveju, ar naudotos prielaidos suteikia pagrįstą pagrindą informacijai apie tvarumą parengti; arba
- b) hipotetinėmis prielaidomis pagrįstų projekcijų atveju, ar tokios prielaidos yra suderintos su informacijos paskirtimi.

A243. Galima surinkti įrodymų, patvirtinančių prielaidas, kuriomis grindžiama į ateitį orientuota informacija apie tvarumą, tačiau tokie įrodymai patys gali būti orientuoti į ateitį ir todėl spekuliatyvaus pobūdžio. Atitinkamai, praktikuojančiam asmeniui gali tekti priimti reikšmingą profesinį sprendimą, kad nustatyti, ar įrodymai yra pakankami ir tinkami. Kai kuriais atvejais galimi surinkti įrodymai gali patvirtinti įvairaus spektro galimas baigtis, o atskleidimas gali patekti į tokį spektrą. Praktikuojančio asmens atliekamas vertinimas dėl to, ar atskleidimas yra tinkamai pagrįstas surinktais įrodymais, išsamiau nagrinėjamas 179 dalyje.

A244. Tikėtina, kad įrodymų dėl į ateitį orientuotos informacijos pobūdis ir prieinamumas bei tai, kas laikoma pakankamais tinkamais įrodymais, skirsis priklausomai nuo temų, temų aspektų ir atskleidimo bei to, kaip praktikuojantis asmuo vertina potencialius reikšmingus iškraipymus. Pavyzdžiui:

- kai atskleidimas yra susijęs su būsima strategija, uždaviniu ar kitais subjekto ketinimais, praktikuojantis asmuo gali sutelkti įrodymų rinkimo veiklą į tai, ar vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys numato vadovautis tokia strategija, ar uždavinys ar ketinimas yra nustatyti arba ar numatyta strategija ar uždavinys turi pagrįstą pagrindą (pvz., praktikuojantis asmuo gali surinkti įrodymų, patvirtinančių, kad subjektas turi galimybę įvykdyti savo ketinimą, arba jis taiko kontrolės priemones pradiniais duomenimis ir prielaidoms, kuriais grindžiama strategija);
- kai atskleidimas yra susijęs su būsima rizika ir galimybėmis, praktikuojantis asmuo gali sutelkti įrodymų rinkimo veiklą į informaciją, kurią galima gauti iš subjekto rizikos registro arba už valdymą atsakingų asmenų aptarimų įrašų, jeigu subjekto taikomos rizikos registrų vedimo ir aptarimų protokolavimo kontrolės priemonės suteikia pagrįstą pagrindą naudoti tokius šaltinius kaip įrodymus. Pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, praktikuojančiam asmeniui gali tekti apsvarstyti būtinybę surinkti įrodymų dėl subjekto kontrolės priemonių efektyvumo.

Informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai

Informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo vertinimas (žr. 90 dalį)

A245. Planuodamas ir atlikdamas tvarumo užtikrinimo užduotį, praktikuojantis asmuo gali gauti informacijos iš įvairių šaltinių ir skirtingomis formomis. Paprastai tikimasi, kad tokia informacija taps įrodymais, patvirtinančiais išvadas, kurios pagrindžia praktikuojančio asmens išvadą ir ataskaitą. Tačiau tokia informacija gali tapti įrodymais tik kai dėl jos atliekamos procedūros, įskaitant jos aktualumo ir patikimumo įvertinimo procedūras. Šio TTUS tikslais, tokia informacija vadinama „informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai“.

A246. Informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo vertinimo procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai įtakos gali turėti šie veiksniai:

- a) informacijos šaltinis (žr. A255–A257 dalis); ir
- b) informacijos aktualumo ir patikimumo požymiai, kurie laikomi taikytiniais atsižvelgiant į aplinkybes (žr. A258–A263 dalis).

A247. Kai kuriais atvejais gali būti atliekamos nesudėtingos aktualumo ir patikimumo vertinimo procedūros (pvz., lyginant vadovybės naudojamą informaciją su šalies valdžios institucijos skelbiama informacija). Kitais atvejais procedūros, įskaitant kontrolės priemonių testus, gali būti atliekamos, siekiant įvertinti informacijos patikimumą (pvz., informacijos, kurią viduje sukūrė subjekto informacinė sistema, tikslumą ir išsamumą).

A248. Praktikuojantis asmuo taip pat gali panaudoti įrodymus, kuriuos jis surinko atlikdamas kitas procedūras pagal šį TTUS, kad įvertintų informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumą ir patikimumą. Pavyzdžiui, įrodymus, surinktus:

- remiantis praktikuojančio asmens supratimu apie subjektą ir jo aplinką, taikomus kriterijus ir subjekto vidaus kontrolės sistemą;
- atliekant kontrolės priemonių testus dėl informacijos parengimo ir priežiūros;
- atliekant procedūras, kai naudojamas praktikuojančio asmens eksperto darbas.

Informacijos forma, prieinamumas, pasiekiamumas ir suprantamumas

A249. Informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, formai, prieinamumui, pasiekiamumui ir suprantamumui įtakos gali turėti:

- a) procedūrų, kurių metu informacija bus naudojama, parengimas ir atlikimas; ir
- b) praktikuojančio asmens atliktas informacijos aktualumo ir patikimumo vertinimas.

Pavyzdžiui, nepertraukiamai naudojama informacija gali būti prieinama tik skaitmenine forma. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo informacijos aktualumui ir patikimumui vertinti gali pasitelkti automatinius įrankius ir metodus, kurie skirti naudoti realiuoju laiku.

A250. Praktikuojantis asmuo gali gauti informaciją, ketinamą naudoti kaip įrodymais, įvairiomis formomis – nuo informacijos, kurią sukuria itin sudėtingos automatinės sistemos, iki informacijos, kurią rankiniu būdu parengia vadovybė ir kiti subjekto asmenys. Praktikuojantis asmuo gali turėti lūkesčių dėl to, kokia forma jis turėtų gauti informaciją, ketinamą naudoti kaip įrodymai. Išlikdamas budrus ir pastebėdamas informaciją, ketinamą naudoti kaip įrodymai ir gautą kita nei tikimasi forma, praktikuojantis asmuo gali sumažinti nesąmoningą šališkumą, kuris gali kliudyti praktikuojančiam asmeniui vadovautis profesinio skepticizmo principu. Be to, praktikuojančio asmens atliekamam informacijos patikimumo vertinimui taip pat gali turėti įtakos tai, kad tokia informacija yra gauta kita nei tikėtasi forma.

A251. Gali būti informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, tačiau prieiga prie tokios informacijos gali būti apribota, pavyzdžiui, dėl pagal įstatymus ar kitus teisės aktus nustatytų apribojimų arba dėl informacijos šaltinio (pvz., dėl ligoninės pacientų informacijos konfidencialumo), arba dėl karo, pilietinių neramumų ar ligos protrūkių. Tam tikrais atvejais praktikuojančiam asmeniui gali pavykti apeiti prieigos prie informacijos apribojimus. Iš esmės praktikuojantis asmuo gali kreiptis į subjekto vadovybę arba už valdymą atsakingus asmenis, kad jie padėtų paprašyti informacijos iš šaltinio, kai informacijos šaltinį ir subjektą sieja sutartiniai įsipareigojimai. Tai gali būti, pavyzdžiui, kai ataskaitas teikiantis subjektas turi tiesioginių verslo santykių su vertės grandinės subjektu, tokiu kaip didelis tiekėjas ar klientas. Praktikuojantis asmuo taip pat gali apsvarstyti, ar yra įmanoma apsilankyti vietoje ir patikrinti esamą informaciją, kurios negalima perduoti už jurisdikcijos ribų.

A252. Kaip paaiškinta A238 dalyje, vadovybė gali turėti ribotą galimybę gauti informaciją iš vertės grandinės subjektų, kurių subjektas nekontroliuoja. Tokiais atvejais, taikomuose kriterijuose gali būti numatytos vadovybei taikomos lengvatos (pvz., galimybė padaryti įvertinimus naudojant veiklos srities vidutinius duomenis po to, kai įdedamos visos įmanomos pastangos informacijai gauti). Nepriklausomai nuo ribotos vadovybės galimybės gauti informaciją iš tokių vertės

grandinės subjektų, praktikuojantis asmuo privalo surinkti pakankamų tinkamų įrodymų dėl vadovybės pateiktos vertės grandinės informacijos. A290 dalyje apibūdintos procedūros, kurias praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti atsižvelgdamas į aplinkybes, įskaitant vadovybės proceso, kurį ji taiko tokiai informacijai gauti, testavimą.

A253. Praktikuojantis asmuo gali neturėti galimybės surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, jeigu jis nustato, kad neįmanoma gauti informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, arba neturi pakankamo pagrindo įvertinti informacijos (pvz., iš išorės šaltinio) aktualumo ir patikimumo. Kai kuriais atvejais praktikuojantis asmuo gali turėti galimybę surinkti pakankamų tinkamų įrodymų atlikdamas alternatyvias procedūras. Kai praktikuojantis asmuo neturi galimybės surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, jis turi pareikšti modifikuotą išvadą arba atsisakymą pareikšti išvadą dėl informacijos apie tvarumą, arba atsisakyti atlikti užduotį, jeigu atsisakymas yra galimas pagal taikomus įstatymus ar teisės aktus, kaip tai nurodyta 185 dalyje.

A254. Kai kuriomis aplinkybėmis gali prireikti specializuotų įgūdžių ir žinių, kad galima būtų suprasti arba paaiškinti informaciją, ketinamą naudoti kaip įrodymai, pavyzdžiui, duomenys apie išmetamuosius teršalus iš subjektų vertės grandinės pradinėje ir galinėje grandyje, vandens kokybės ar biologinės įvairovės matavimai. Atitinkamai, praktikuojantis asmuo gali nuspręsti pasitelkti praktikuojančio asmens ekspertą, kuris jam padės suprasti arba paaiškinti informaciją, ketinamą naudoti kaip įrodymus, jeigu užduoties grupė tam padaryti neturi atitinkamos kompetencijos ir gebėjimų.

Informacijos šaltiniai

A255. Informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai, gali būti gauta iš vidaus arba išorės šaltinių ir ji gali turėti įtakos informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, prieinamumui, pasiekiamumui ir suprantamumui. Informacija gali būti gauta, pavyzdžiui, iš:

- subjekto įrašų, vadovybės ar kitų subjekto vidaus šaltinių;
- kitų subjektų, kuriuos subjektas kontroliuoja;
- vertės grandinės subjektų. Vertės grandinės informacijos atveju, pagal tvarkos kriterijus gali būti pripažįstama, kad vadovybės galimybės gauti tokią informaciją tiesiai iš vertės grandinės subjektų, kurių subjektas nekontroliuoja, gali būti ribotos, todėl kriterijuose gali būti nuostatų, kuriose atsižvelgiama į tokių apribojimų poveikį vadovybės atsakomybei. Pagal tvarkos kriterijus gali būti, pavyzdžiui, leidžiama vadovybei naudoti pagrindžiamą ir patvirtinamą informaciją (pvz., viešai prieinamus sektoriaus vidutinius duomenis), kai vadovybė, įdėjusi visas įmanomas pastangas, neturi galimybės gauti informacijos iš vertės grandinės subjekto. Taip pat žr. A289–290 dalis dėl poveikio praktikuojančio asmens darbui;
- vadovybės eksperto;
- praktikuojančio asmens eksperto;
- nepriklausomų subjekto išorės šaltinių, kurie nėra vadovybės ar praktikuojančio asmens ekspertas ir kurie suteikia informacijos, pavyzdžiui subjekto teisininkas, klientai, tiekėjai, valstybės agentūros, bankas arba bendrųjų duomenų teikėjai (pvz., subjektai, teikiantys makroekonominis, veiklos srities ar socialinius duomenis);
- paslaugų organizacijos;
- kito praktikuojančio asmens, kuriuo gali būti praktikuojantis asmuo, pasamdytas subjekto pateikti vieną daugumai skirtą ataskaitą (žr. A291 dalį).

A256. Praktikuojantis asmuo neprivalo atlikti išsamios paieškos, kad nustatytų visus galimus informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, šaltinius. Naudodamasis savo supratimu apie subjektą ir jo aplinką, taikomus kriterijus ir subjekto vidaus kontrolės sistemą, praktikuojantis asmuo gali nustatyti tinkamus informacijos šaltinius.

A257. Paprastai praktikuojančiam asmeniui daugiau užtikrinimo suteikia nuoseklūs įrodymai, gauti iš skirtingų šaltinių, arba skirtingo pobūdžio įrodymai nei atskirai svarstomi įrodymų elementai. Be to, tai, kad informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai, yra gaunama iš skirtingų šaltinių arba yra skirtingo pobūdžio, gali rodyti, kad atskiras informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, elementas nėra patikimas. Pavyzdžiui, patvirtinamoji informacija, gauta iš nuo subjekto nepriklausomo šaltinio, gali suteikti didesnį užtikrinimą, kurį praktikuojantis asmuo gauna iš vadovybės pareiškimų. Priešingai, kai įrodymai, gauti iš vieno šaltinio, yra nesuderinami su įrodymais, gautais iš kito šaltinio, praktikuojantis asmuo nustato, kokias papildomas procedūras būtina atlikti tokiame nesuderinamume pašalinti.

Informacijos aktualumo ir patikimumo požymiai

A258. Įrodymų kokybė priklauso nuo informacijos, kuria tokie įrodymai pagrįsti, aktualumo ir patikimumo. Sprendžiant, ar ir kiek tam tikri aktualios ir patikimos informacijos požymiai yra laikomi taikytiniais atsižvelgiant į aplinkybes, būtina priimti profesinį sprendimą.

Aktualumas

A259. Pagrindinis informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo požymis yra loginiais ryšiais susijęs su procedūros tikslu arba yra juo pagrįstas, įskaitant, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, testuojamus tvirtinimus. Taip pat gali būti atsižvelgiama į tai, kiek informacija yra susijusi su procedūros tikslo pasiekimu.

Patikimumas

A260. Informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, patikimumas yra susijęs su tuo, kiek praktikuojantis asmuo ketina pasikliauti tokia informacija. Bendri požymiai, į kuriuos galima būtų atsižvelgti svarstant, kiek informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai, yra patikima, gali apimti tai, ar informacija yra:

- a) tiksli (be klaidų);
- b) išsami (atspindi visus susijusius įvykius, sąlygas ir aplinkybes);
- c) autentiška (tikra, patvirtinta ir nėra netinkamai pakeista);
- d) nešališka (tiek sąmoningai, tiek nesąmoningai);
- e) patikima (ją parengė kompetentingas, pajėgus ir patikimas šaltinis).

Veiksniai, kurie turi įtakos praktikuojančio asmens profesiniam sprendimui dėl aktualumo ir patikimumo požymių

A261. Praktikuojančio asmens profesiniam sprendimui dėl informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo, įskaitant tai, kokie patikimumo požymiai gali būti taikomi atsižvelgiant į aplinkybes, gali turėti įtakos šie veiksniai:

- atskleidimas ir, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, tvirtinimai, dėl kurių informacija bus naudojama kaip įrodymas. Informacija gali būti aktuali ne vienam atskleidimui. Kai kuri informacija gali būti aktuali konkretiems tvirtinimams, o kitiems – ne;
- laikotarpis, su kuriuo informacija yra susijusi;
- kontrolės priemonės dėl informacijos parengimo ir priežiūros;

- praktikuojančio asmens atliktas reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas atskleidimo lygiu (riboto užtikrinimo užduoties atveju) arba tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu (pakankamo užtikrinimo užduoties atveju);
- numatytas procedūros, kurios metu informacija bus naudojama, tikslas;
- būtinas informacijos detalumas atsižvelgiant į numatytą procedūros tikslą. Pavyzdžiui, informacija, susijusi su vadovybės naudojamais pagrindiniais veiklos rodikliais, gali būti nepakankamai preciziška reikšmingiems iškraipymams nustatyti tvirtinimų lygiu, todėl, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, gali būti netinkama praktikuojančiam asmeniui naudoti atliekant tolesnes procedūras;
- kaip tiksliai taikomuose kriterijuose nurodoma, kas turi būti pateikta ir kaip tai turi būti matuojama arba vertinama. Pavyzdžiui, kai pagal taikomus kriterijus reikalaujama detalesnio kiekybinio atskleidimo, praktikuojantis asmuo gali laikyti tikslumą ir išsamumą svarbiais požymiais;
- informacijos šaltinis. Pavyzdžiui, tikslumas ir išsamumas paprastai bus tokie požymiai, kurie priskirtini informacijai, gautai viduje iš subjekto informacinės sistemos (kai atliekamos tolesnės procedūros). Dėl informacijos, gautos iš subjekto išorėje esančio šaltinio, praktikuojantis asmuo gali daugiau dėmesio sutelkti į patikimumą, įskaitant informaciją pateikiančio šaltinio patikimumą, požymius;
- ataskaitas teikiančio subjekto galimybė daryti įtaką informacijai, gautai iš išorės šaltinių, su kuriais jis turi santykių;
- įrodymai, kad vartotojai visuotinai pripažįsta, jog iš išorės informacijos šaltinio gauta informacija yra aktuali ir patikima, įskaitant ne tokios preciziškos informacijos toleravimą, pavyzdžiui, kai tokia informacija iš esmės yra subjektyvi.

A262. Informacijos patikimumui, ypač jos tikslumo, išsamumo ir autentiškumo požymiams, kurie laikytini taikomais atsižvelgiant į aplinkybes, taip pat įtakos gali turėti tai, ar informacijos vientisumas buvo išlaikytas visuose jos apdorojimo subjekto informacinėse sistemose etapuose. Pavyzdžiui, subjekto informacinė sistema gali apimti bendrąsias informacinių technologijų kontrolės priemones, skirtas apsaugoti ir išlaikyti informacijos apie tvarumą vientisumą.

A263. Informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, šaltinis gali turėti įtakos praktikuojančio asmens atliekamo informacijos aktualumo ir patikimumo įvertinimo pobūdžiui ir apimčiai. Jis taip pat gali turėti įtakos praktikuojančio asmens atsakams į tokius dalykus kaip abejonės dėl informacijos patikimumo ar įrodymų nesuderinamumo. Pavyzdžiui, jei informacija gaunama iš itin geros reputacijos išorės šaltinio, tokio kaip tam tikros jurisdikcijos įgaliotoji aplinkosaugos agentūra, praktikuojančiam asmeniui nereikės atlikti itin daug darbo vertinant informacijos patikimumą.

Subjekto parengta informacija (žr. 91 dalį)

A264. Tam, kad praktikuojantis asmuo galėtų surinkti patikimų įrodymų, informacija, kurią parengė subjektas ir kuri naudojama procedūroms atlikti, turi būti pakankamai išsami ir tiksli. Įrodymai dėl tokios informacijos tikslumo ir išsamumo gali būti renkami tuo pačiu metu, kaip ir informacijai taikoma faktinė procedūra, jei tokių įrodymų rinkimas yra būtina pačios procedūros dalis. Kitais atvejais praktikuojantis asmuo gali surinkti įrodymų dėl tokios informacijos tikslumo ir išsamumo, atlikdamas informacijos parengimo ir priežiūros kontrolės priemonių testus. Tačiau tam tikrais atvejais praktikuojantis asmuo gali priimti sprendimą, kad būtinos papildomos procedūros.

A265. Kartais praktikuojantis asmuo gali ketinti panaudoti subjekto parengtą informaciją kitais tikslais. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo gali ketinti panaudoti subjekto gamybos kiekius analitinėms procedūroms dėl vandens ir energijos suvartojimo arba panaudoti subjekto informaciją, parengtą stebėsenos tikslams, pavyzdžiui, vidaus audito funkcijos ataskaitas. Šiuo atveju surinktų įrodymų tinkamumui turi įtakos tai, ar informacija yra pakankamai preciziška ar detali praktikuojančio asmens tikslais. Pavyzdžiui, veiklos rodikliai, kuriuos naudoja vadovybė, gali būti nepakankamai preciziški reikšmingiems iškraipymams nustatyti.

Vadovybės eksperto atliktas darbas (žr. 92 dalį)

A266. Vertindamas vadovybės eksperto parengtos informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumą ir patikimumą:

- a) praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į tokio eksperto kompetenciją ir gebėjimus svarstydamas patikimumo požymį. Informaciją pateikiančio šaltinio patikimumas turi įtakos tam, kiek informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai, yra patikima; ir
- b) praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į tokio eksperto objektyvumą svarstydamas šališkumo požymį. Daugybė įvairių aplinkybių gali turėti įtakos vadovybės eksperto profesiniams sprendimams, o tai gali kelti grėsmę vadovybės eksperto objektyvumui, pavyzdžiui, gali atsirasti savanaudiškų interesų grėsmės, tarpininkavimo grėsmės, familiarumo grėsmės, savikontrolės grėsmės ir įbauginimo grėsmės. Šališkumas rengiant informaciją, ketinamą naudoti kaip įrodymai, taip pat turi įtakos informacijos patikimumo lygiui. Kai kuriais atvejais vadovybės eksperto parengta informacija gali būti šališka, nes vadovybė gali veikti vadovybės eksperto profesinius sprendimus.

Vadovybės eksperto kompetencija ir gebėjimai (žr. 92 dalies a punktą)

A267. Kompetencija yra susijusi su vadovybės eksperto turimos ekspertinės patirties pobūdžiu ir lygiu. Vertinant, ar vadovybės ekspertas turi tinkamos kompetencijos, atsižvelgiama į šiuos veiksnus:

- ar toks ekspertas daro darbą vadovaudamasis techniniais veiklos standartais ar kitais profesiniais arba tam tikros veiklos srities reikalavimais, pavyzdžiui, etikos standartais ir kitais narystės profesinėje organizacijoje ar veiklos srities asociacijoje reikalavimais, licencijavimo įstaigos išleista akreditavimo standartais;
- dalykas, dėl kurio bus naudojamas vadovybės eksperto darbas ir tai, ar jis turi reikiamos ekspertinės patirties dėl dalyko, įskaitant ekspertinę patirtį konkrečioje specializacijos srityje;
- vadovybės eksperto kompetencija atitinkamų tvarumo dalykų srityje, pavyzdžiui, jo žinios apie prielaidas ir metodus, įskaitant, kai taikoma, modelius, kurie atitinka taikomus kriterijus.

A268. Gebėjimai – tai vadovybės eksperto sugebėjimas naudotis savo kompetencija atsižvelgiant į aplinkybes. Gebėjimams gali daryti įtaką tokie veiksniai, kaip geografinė aplinka, laiko ir išteklių prieinamumas.

Vadovybės eksperto atliekamo darbo supratimas (žr. 92 dalies b punktą)

A269. Praktikuojančiam asmeniui, siekiančiam suprasti vadovybės eksperto atliekamą darbą, gali būti svarbūs šie dalykai:

- atitinkama ekspertinės patirties sritis;
- vadovybės eksperto darbo pobūdis, apimtis ir tikslai;

- ar yra profesinių ar kitų standartų bei teisinių ir priežiūros reikalavimų, pagal kuriuos informacija yra rengiama;
- kaip vadovybės ekspertas rengia informaciją, įskaitant:
 - vadovybės eksperto naudojamas prielaidas ir metodus ir tai, ar jie yra visuotinai priimti eksperto srityje ir tinkami atsižvelgiant į taikomus kriterijus bei tvarumo dalykus;
 - vadovybės eksperto naudojamą pagrindinę informaciją; ir
 - tokio eksperto pastebėjimų ar išvadų aktualumą ir pagrįstumą bei jų suderinamumą su kitais įrodymais.

Supratimo apie tai, kaip vadovybė pasinaudojo vadovybės eksperto parengta informacija rengdama informaciją apie tvarumą, įgijimas (žr. 92 dalies c punktą)

A270. Siekiant suprasti, kaip vadovybė pasinaudojo vadovybės eksperto parengta informacija rengdama informaciją apie tvarumą, galima įgyti supratimą apie šiuos dalykus:

- a) kaip vadovybė įvertino vadovybės eksperto parengtos informacijos tinkamumą; ir
- b) vadovybės atlikti vadovybės eksperto parengtos informacijos koregavimai.

A271. Remdamasis tokiu supratimu, praktikuojantis asmuo gali:

- a) įvertinti informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumą ir patikimumą; ir
- b) suprasti, ar eksperto pastebėjimai ar išvados buvo tinkamai atspindėti informacijoje apie tvarumą. Pavyzdžiui, kai kuriais atvejais vadovybei gali tekti koreguoti vadovybės eksperto parengtą informaciją, tokiais atvejais, kai pateikta informacija yra pernelyg abstrakti, todėl ją būtina koreguoti atspindint išskirtines subjekto aplinkybes. Dėl vadovybės koregavimų gali atsirasti šališkumas arba vadovybė gali neturėti tinkamos kompetencijos ir gebėjimų pritaikyti ar pakoreguoti informacijos, dėl ko informacija gali būti netiksli, neišsami ar nepatikima.

Vadovybės eksperto darbo tinkamumo įvertinimas (žr. 92 dalies d punktą)

A272. Vertinant, ar vadovybės eksperto darbas yra tinkamas kaip įrodymai, gali būti svarstomi šie dalykai:

- eksperto pastebėjimų ar išvadų aktualumas ir pagrįstumas, jų atitikimas kitiems įrodymams ir tai, ar jie buvo tinkamai atspindėti informacijoje apie tvarumą;
- jei šio eksperto veikla apima reikšmingų prielaidų ir metodų taikymą, šių prielaidų ir metodų aktualumas ir pagrįstumas; ir
- jei šio eksperto darbas apima reikšmingą pirminių duomenų naudojimą, šių duomenų aktualumas ir patikimumas.

Abejonės dėl informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo (žr. 93–94 dalis)

A273. Įrašus ir dokumentus praktikuojantis asmuo paprastai laiko tikrais, nebent jis turi pagrindo manyti priešingai. Kai praktikuojantis asmuo nustato aplinkybes, kurios verčia jį manyti, kad dokumentas gali būti neautentiškas arba kad dokumente nurodytos sąlygos buvo pakeistos ir tai nebuvo atskleista praktikuojančiam asmeniui, galimos šios tolesnio tyrimo procedūros:

- a) patvirtinimo tiesiogiai iš trečiosios šalies gavimas;
- b) eksperto darbo naudojimas dokumentų autentiškumui įvertinti.

A274. Toliau nurodyti veiksniai arba aplinkybės, kurios verčia abejoti informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, patikimumu:

- nėra galimybės įvertinti informacijos aktualumą ir patikimumą, įskaitant, pavyzdžiui, tai, ar informacija yra autentiška;
- užtikrinimo užduoties metu nustatyti iškraipymai;
- praktikuojančio asmens nustatyti vidaus kontrolės trūkumai;
- procedūros dėl visumos parodo didesnę nuokrypį nei tikėtasi;
- informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai, yra nesuderinama su kita informacija ar įrodymais.

A275. Aktuali informacija, ketinama naudoti kaip įrodymai, gali būti veikiamą laikotarpio, su kuriuo tokia informacija yra susijusi. Pavyzdžiui, tokios informacijos aktualumas gali pasikeisti po tam tikro laiko arba dėl įvykių ar sąlygų, pavyzdžiui, nustačius naują informaciją. Tokios aplinkybės gali susidaryti, kai praktikuojantis asmuo nustato informaciją, gautą iš alternatyvaus ar patikimesnio šaltinio, kai tokia informacija paneigia pradinės informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, patikimumą arba verčia dėl to abejoti.

A276. Kai kyla abejonių dėl informacijos patikimumo ar yra galimos apgaulės požymių, pagal šį TTUS praktikuojantis asmuo privalo išsamiau ištirti ir nustatyti, kaip reikia pakeisti ar papildyti procedūras, kad toks dalykas būtų išspręstas. Abejonės dėl iš vadovybės gautos informacijos patikimumo gali rodyti, kad kyla apgaulės rizika.

Planavimas

Bendroji strategija ir užduoties planas (žr. 95 dalį)

Planavimo darbai

A277. Tinkamai suplanavus, galima:

- skirti reikiamą dėmesį svarbioms užduoties sritims;
- laiku nustatyti potencialias problemas ir tinkamai organizuoti ir valdyti užduotį, kad ji būtų atlikta efektyviai ir veiksmingai;
- tinkamai paskirstyti darbą užduoties grupės nariams ir palengvinti vadovavimą užduoties grupės nariams, jų darbo priežiūrą ir peržiūrą; ir
- koordinuoti (kai taikoma) kitų praktikuojančių asmenų ir ekspertų atliekamą darbą.

A278. Planavimo procese dalyvauja užduoties lyderis, kiti užduoties grupės pagrindiniai nariai ir pagrindiniai praktikuojančio asmens išorės ekspertai. Visi jie rengia:

- a) bendrąją strategiją dėl užtikrinimo užduoties apimtys, atlikimo laiko ir vadovavimo jai; ir
- b) užduoties planą, kuriame detalai išdėstomas požiūris į atliekamų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį bei jų pasirinkimo priežastys.

A279. Planavimo veiklos pobūdis ir mastas skirsis priklausomai nuo užduoties aplinkybių. Gali būti apsvarstyti, pavyzdžiui, šie dalykai:

- subjekto ir jo veiklos charakteristikos;
- ar užduotis yra riboto užtikrinimo užduotis, pakankamo užtikrinimo užduotis arba jungtinė riboto ir pakankamo užtikrinimo užduotis;
- tvarumo dalykų pobūdis;
- ar yra tvarumo dalykų, kurie taip pat gali būti susiję su subjekto finansinėse ataskaitose atskleistais dalykais. Jeigu yra, ar komunikacija su finansinių ataskaitų auditoriumi (jei nedraudžiama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus) galėtų praversti planuojant užtikrinimo užduotį (pvz., siekiant vienas kitą informuoti apie bendrus tvarumo dalykus, kurie gali būti jautrūs iškraipymo rizikai, arba aptarti kitus dalykus, kurie gali būti nustatyti atitinkamų užduočių metu). Jeigu nustatomi tokie dalykai, komunikacija tarp praktikuojančio asmens ir finansinių ataskaitų auditoriaus gali vykti tinkamu laiku visos užtikrinimo užduoties metu. Kai kuriais atvejais gali prireikti vadovybės leidimo dalintis subjekto informacija su finansinių ataskaitų auditoriumi;
- tikėtinas reikalaujamų komunikacijų su vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis laikas ir pobūdis;
- atskaitomybės aprėptis;
- praktikuojančio asmens supratimas apie subjektą ir jo aplinką, įskaitant riziką, kad atskleidimas gali būti reikšmingai iškraipytas dėl klaidos ar apgaulės;
- numatomi vartotojai ir jų informacijos poreikiai;
- užduočiai atlikti reikalingų šaltinių, tokių kaip reikiama ekspertinė patirtis, pobūdis, laikas ir apimtis, įskaitant ekspertų dalyvavimo pobūdį ir mastą;
- vidaus audito funkcijos, jei subjektas ją turi, įtaka užduočiai.

A280. Informacija, gauta prisiėmimo ir tęsimo proceso metu, gali būti naudinga užduoties lyderiui, kai jis planuoja ir atlieka užduotį. Tokia informacija gali būti:

- informacija apie subjekto dydį, sudėtingumą ir pobūdį, įskaitant jo veiklos sritį ir taikomus kriterijus;
- subjekto ataskaitų pateikimo grafikas;
- jeigu užtikrinimo užduotis yra susijusi su grupe, kontrolės santykių tarp subjekto ir kitų grupės subjektų pobūdis ir mastas;
- atitinkamos žinios, įgytos kitų užduočių, kurias užduoties grupė atliko subjektui, metu;
- ar po ankstesnės užduoties subjekte ar jo veiklos srityje neįvyko kokių nors pokyčių, kurie gali turėti įtakos reikalingų išteklių pobūdžiui, taip pat tam, kaip bus vadovaujama užduoties grupės darbui, kaip jis bus prižiūrimas ir peržiūrimas.

A281. Praktikuojantis asmuo gali nuspręsti aptarti planavimo elementus su subjektu tuo metu, kai jis įgyja preliminarų žinių apie užduoties aplinkybes, nustato užduoties apimtį arba kai siekia palengvinti užduoties atlikimą ir valdymą (pvz., suderinti kai kurias suplanuotas procedūras su subjekto darbuotojų darbu). Nors tokie aptarimai vyksta dažnai, praktikuojantis asmuo prisiima atsakomybę dėl požiūrio į užduotį nustatymo. Aptariant požiūrį į užduotį, būtina laikytis atsargumo principo, kad nesumažėtų užduoties efektyvumas. Pavyzdžiui, aptariant su subjektu detaliųjų procedūrų pobūdį ir jų atlikimo laiką, galima sumažinti užduoties efektyvumą, nes procedūros tampa pernelyg nuspėjamos.

A282. Planavimas nėra atskiras etapas, bet greičiau tęstinis ir iteracinis procesas visos užduoties metu. Todėl įvykus netikėtiems įvykiams, pasikeitus sąlygoms ar surinkus įrodymų, praktikuojantis asmuo gali pakeisti požiūrį į užduotį ir kartu planuojamą procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

Apimties keičiamumas

A283. Mažiau sudėtingų užduočių atveju, visą užduotį gali atlikti užduoties lyderis (kuris gali būti privačia praktika užsiimantis praktikuojantis asmuo) arba labai maža užduoties grupė. Mažesnės grupės koordinavimas ir informacijos perdavimo procesas joje yra paprastesnis. Tokiais atvejais požiūrio į užduotį nustatymo procesas neturėtų būti sudėtingas ar reikalaujantis daug laiko. Jis keičiasi priklausomai nuo subjekto dydžio, užduoties sudėtingumo, įskaitant tvarumo dalykus ir taikomus kriterijus, užtikrinimo užduoties apimties ir užduoties grupės dydžio. Pavyzdžiui, pasikartojančios užduoties atveju, trumpas memorandumas, kuris parengiamas ankstesnės užduoties užbaigimo etape, remiantis darbo dokumentų peržiūra ir akcentuojant ką tik užbaigtos užduoties metu nustatytas problemas, ir kuris atnaujinamas dabartiniame laikotarpyje remiantis aptarimais su atitinkamomis šalimis, gali būti tinkamas naudoti kaip dabartinės užduoties strategija.

Suplanuotų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis

A284. Praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą, kuriuo nustato tinkamą požiūrį į užtikrinimo procedūrų, skirtų surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, planavimą ir atlikimą. Supratimas apie tai, kaip subjektas ataskaitų pateikimo tikslais išskaido arba agreguoja informaciją apie tvarumą, gali praversti praktikuojančiam asmeniui, kai jis planuoja užduotį. Šiuo atveju gali būti aktualu apsvarstyti šiuos dalykus:

- numatomų vartotojų informacijos poreikius (pvz., numatomiems vartotojams didesnės reikšmės gali turėti informacija tam tikrais tvarumo dalykais, temomis ar temų aspektais nei kita informacija);
- ar taikomi kriterijai apima tai, kaip informacija apie tvarumą turi būti pateikta ir kaip subjektas taikė tokius kriterijus. Taikomuose kriterijuose ne visada išsamiai nurodoma reikalaujamas agregavimo ar išskaidymo lygis. Tačiau jie gali apimti tinkamo agregavimo ar išskaidymo lygio nustatymo principus konkrečiomis aplinkybėmis. Pavyzdžiui, pagal taikomus kriterijus gali būti reikalaujama, kad subjektas apie veiklos vietas, esančias didelės biologinės įvairovės vertės teritorijose, praneštų tik pagal geografinę buvimo vietą. Kitais atvejais pagal taikomus kriterijus gali būti reikalaujama dar labiau išskaidyti informaciją atsižvelgiant į veiklos dydį ir santykinį artumą;
- subjekto ataskaitų teikimo politikas dėl informacijos apie tvarumą parengimo, įskaitant jo politikas dėl informacijos apie tvarumą klasifikacijos ir pateikimo;
- ar atskleidimas yra susijęs su vienu ar keliais subjektais atskaitomybės aprėpties ribose ir ar subjektas tokius subjektus kontroliuoja ar nekontroliuoja;
- kiek informacija apie tvarumą:
 - apdorojama naudojant bendras informacines sistemas ir kontrolės priemones; ir
 - turi bendrą matavimo vienetą;
- kaip informacija apie tvarumą viduje yra komunikuojama vadovybei ar už valdymą atsakingiems asmenims;

- ar atskleidimas yra susijęs su panašiomis ar tarpusavyje susietomis temomis arba charakteristikomis (žr. A286–A287 dalis);
- kaip informaciją apie tvarumą pateikia tokioje pačioje veiklos srityje kaip subjektas veikiantys kiti subjektai.

A285. Praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad vadovybės pateikimo tikslais naudojamas informacijos apie tvarumą agregavimo arba išskaidymo būdas yra užduočiai tinkamiausias metodas. Tačiau praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad yra kitų loginių informacijos apie tvarumą grupavimo būdų užduoties planavimo ir atlikimo tikslais.

A286. Be A284 dalyje nurodytų veiksmų, praktikuojančiam asmeniui taip pat gali būti aktualūs pradiniai lūkesčiai dėl reikšmingo iškraipymo rizikos, kai jis sprendžia dėl informacijos apie tvarumą grupavimo. Pavyzdžiui, jeigu ankstesnių užtikrinimo užduočių metu buvo nustatyta informacijos tam tikromis temomis ar tam tikrų temų aspektais iškraipymų, praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad informacija tokiomis temomis ar temų aspektais turi būti svarstoma atskirai.

A287. Praktikuojančio asmens sprendimas dėl subjekto atskleidimo grupavimo užduoties planavimo ir atlikimo tikslais ir dėl tokio grupavimo būdo turi būti pagrįstas profesiniu sprendimu. Priklausomai nuo informacijos apie tvarumą pobūdžio, kai kurias temas ar temų aspektus lengviau sugrupuoti nei kitas temas ar temų aspektus. Be to, grupuojant atskleidimą būtina laikytis atsargumo principo, kad galima būtų nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką ir į ją tinkamai reaguoti.

Praktikuojantis asmuo gali atskleidimą grupuoti, pavyzdžiui, tokiais būdais:

- pagal temas – visas atskleidimas apie klimatą ir visas atskleidimas apie darbo sąlygas;
- pagal temų aspektus – visas atskleidimas apie riziką ir galimybes (neatsižvelgiant į temą) ir visas atskleidimas apie uždavinius;
- pagal temas ir temų aspektus – visas atskleidimas apie klimato srities uždavinius ir visas atskleidimas apie klimato scenarijų analizę;
- pagal charakteristikas – visas kiekybinis atskleidimas ir visas į ateitį orientuotas atskleidimas, ir visas istorinis atskleidimas;
- pagal charakteristikas, atsižvelgiant į temų aspektus – visas atskleidimas apie uždavinius, kai toks atskleidimas yra vertinamojo pobūdžio, ir visas atskleidimas apie uždavinius, kai toks atskleidimas yra istorinio pobūdžio.

Bendroji užduoties strategija ir užduoties planas, taikomi grupės tvarumo užtikrinimo užduotims

Informacija apie tvarumą, dėl kurios bus atliktas užtikrinimo darbas (žr. 96 dalies a punktą)

A288. Grupės tvarumo užtikrinimo užduoties atveju, informacijos, dėl kurios bus atliktas užtikrinimo darbas, nustatymas turi būti pagrįstas profesiniu sprendimu atsižvelgiant į informacijos šaltinį (t. y. subjektus ar verslo vienetus, su kuriais informacija yra susijusi). Dalykai, kurie gali turėti įtakos tokiame praktikuojančio asmens atliekamam nustatymui, gali būti, pavyzdžiui:

- informacijos apie tvarumą išskaidymo pobūdis ir mastas. Šiuo atveju būtų naudinga atsižvelgti į A284 dalyje apibūdintus dalykus;
- ar yra specifinių vietovių, kuriose turi būti atliktos procedūros pakankamiems tinkamiems įrodymams surinkti dėl informacijos apie tvarumą, kuri yra svarbi numatomiems vartotojams (pvz., jei vartotojams yra labai svarbi informacija apie darbuotojų sveikatą ir saugą ir ji yra susijusi su vienu ar keliais subjektais ar verslo vienetais);

- ankstesnių tvarumo užtikrinimo užduočių metu subjektuose nustatytų iškraipymų ar kontrolės trūkumų pobūdis ir mastas.

Užduočiai atlikti reikalingi ištekliai (žr. 96 dalies b punktą)

A289. Kai praktikuojantis asmuo nustato išteklius, kurių reikia grupės tvarumo užtikrinimo užduočiai atlikti, įskaitant komponento praktikuojantį (-čius) asmenį (-enis), jam įtakos gali turėti, pavyzdžiui, šie dalykai:

- ar pakankamų tinkamų įrodymų tikimasi surinkti iš grupės vadovybės turimų įrašų, atsižvelgiant į:
 - praktikuojančio asmens supratimą apie subjektą ir jo aplinką;
 - subjekto vidaus kontrolės sistemą, įskaitant informacinę sistemą, ir jos centralizacijos lygį. Pavyzdžiui, būtinybė pasitelkti komponento praktikuojantį asmenį yra didesnė, kai vidaus kontrolės sistema yra decentralizuota;
- ar praktikuojantis asmuo žino apie darbą, kuris buvo ar bus atliktas dėl informacijos apie tvarumą, kuri buvo gauta iš subjekto kontroliuojamų kitų subjektų ir agreguota;
- geografinis subjektų ar verslo vienetų, iš kurių gauta informacija yra agreguojama, pasiskirstymas;
- informacijos gavimo iš vertės grandinės valdymo procesas. Kai kuriais atvejais pagal kriterijus gali būti leidžiama vadovybei įvertinti informaciją, kuri pateikiama naudojant veiklos srities vidutinius ir kitus pakaitinius duomenis, jeigu vadovybei, net ir įdėjus visas įmanomas pastangas, nepavyksta gauti informacijos;
- susitarimai dėl informacijos pasiekiamumo arba bet kokie pasiekiamumo apribojimai. Pavyzdžiui, praktikuojančiam asmeniui gali tekti naudoti komponento praktikuojančio asmens darbą, jeigu subjekto, esančio tam tikros jurisdikcijos teritorijoje, informacijos pasiekiamumas yra apribotas;
- užduoties grupės žinios ir patirtis. Pavyzdžiui, komponento praktikuojantis asmuo gali turėti daugiau patirties ir gilesnių žinių apie vietos sektorius, kuriuose komponentai veikia, vietos įstatymus ar kitus teisės aktus, verslo praktiką, kalbą ir kultūrą nei praktikuojantis asmuo;
- ankstesnė komponento praktikuojančio (-ių) asmens (-ų) darbo naudojimo patirtis.

A290. Siekdamas nustatyti įrodymų, kurių reikia surinkti dėl grupės komponentų ar vertės grandinės komponentų informacijos apie tvarumą, pobūdžio ir apimties, praktikuojantis asmuo gali nuspręsti atlikti šias procedūras:

- grupės turimų įrašų ir dokumentų patikrinimas: tokių įrodymų patikimumą lemia subjekto turimų įrašų ir patvirtinančių dokumentų pobūdis ir apimtis. Kai kuriais atvejais grupė gali nekaupiti atskirų detalių įrašų ar dokumentų konkrečiais tvarumo dalykais, susijusiais su grupės komponentais, ir dažniausiai ji to nedarys vertės grandinės komponentų atžvilgiu;
- komponento įrašų ir dokumentų patikrinimas: prieiga prie komponento įrašų gali būti suteikiama praktikuojančiam asmeniui remiantis sutartimi ar susitarimu tarp grupės ir komponento. Tai labiau tikėtina grupės komponentų atveju;
- informacijos gavimo iš vertės grandinės komponento valdymo proceso testavimas: dėl galimų informacijos gavimo iš vertės grandinės apribojimų, kai kuriais atvejais praktikuojantis asmuo, atlikdamas procedūras, turėtų tik įvertinti, ar vadovybė laikėsi kriterijų reikalavimų, ir testuoti tokios informacijos pagrįstumą. Praktikuojantis asmuo taip pat gali siekti surinkti įrodymų naudodamas kito praktikuojančio asmens darbą, jeigu jis buvo atliktas dėl tokios informacijos. Nepriklausomai nuo galimų informacijos gavimo iš

vertės grandinės apribojimų, praktikuojantis asmuo privalo surinkti pakankamų tinkamų įrodymų. Taip pat žr. A252–A253 dalis;

- gauti patvirtinimus iš komponento dėl informacijos apie tvarumą:
 - jeigu grupė daro atskirus informacijos apie tvarumą įrašus, gautas komponento patvirtinimas dėl informacijos grupės subjekto įrašuose gali būti laikomas patikimu įrodymu;
 - jeigu grupė nekaupia atskirų įrašų, informacija, gauta su komponento patvirtinimais, tėra tik pareiškimas dėl to, kas yra atspindėta komponento padarytuose įrašuose. Todėl tokie patvirtinimai vieni patys nėra laikomi tinkamais pakankamais įrodymais. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar galima būtų nustatyti alternatyvų nepriklausomų įrodymų šaltinį;
- atlikti analitines procedūras dėl grupės padarytų įrašų arba iš komponento gautos informacijos: tikėtina, kad analitinių procedūrų, atliekamų dėl atskleidimo arba tvirtinimo, efektyvumas skirsis ir jam įtakos turės turimos informacijos apimtis ir detalumas.

Sprendimas, ar rinkti įrodymus naudojant kito (-ų) praktikuojančio (-ių) asmens (-ų) darbą (žr. 96 dalies c punktą)

A291. Jeigu praktikuojantis asmuo planuoja naudoti kito praktikuojančio asmens vieną daugumai skirtą ataskaitą kaip įrodymą, pagal 51 dalį jis privalo įvertinti, ar atliktų procedūrų apibūdinimas ir jų rezultatai yra tinkami praktikuojančio asmens tikslais. Tačiau dėl to, kad praktikuojantis asmuo naudoja tokią ataskaitą, jo atsakomybė surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, skirtų suteikti tinkamą pagrindą pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą dėl grupės informacijos apie tvarumą, nesikeičia.

Reikšmingumas (žr. 98–100 dalis)

A292. Praktikuojančiam asmeniui būtina apsvarstyti arba nustatyti reikšmingumą, kai jis atlieka rizikos vertinimo procedūras, nustato tolesnių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį bei kai vertina, ar informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta.

A293. Svarstydamas kokybiniam atskleidimui taikomą reikšmingumą, praktikuojantis asmuo turi labiau atsižvelgti į veiksnius, dėl kurių gali atsirasti potencialių reikšmingų iškraipymų (žr. A300 dalį).

A294. Svarstydamas arba nustatydamas reikšmingumą, praktikuojantis asmuo apsvarsto atskleidimą, kuris gali būti svarbus numatomiems vartotojams. Praktikuojančio asmens rizikos vertinimo procedūros yra rengiamos ir atliekamos, siekiant nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką atskleidimo lygiu (riboto užtikrinimo atveju) arba tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu (pakankamo užtikrinimo atveju). Todėl praktikuojančio asmens požiūriui yra aktualūs sprendimai dėl reikšmingumo ir potencialių iškraipymų pobūdis ir tikimybė, įskaitant tai, koku būdu informacija apie tvarumą yra sugrupuota užduoties planavimo ir atlikimo tikslais, kaip tai paaiškinta A284–A287 dalyse.

A295. Profesiniai sprendimai dėl reikšmingumo yra priimami atsižvelgiant į susijusias aplinkybes, bet užtikrinimo lygis jiems neturi įtakos. Tai reiškia, kad esant tiems patiems numatomiems vartotojams ir tokiam pačiam tikslui, pakankamo užtikrinimo užduočių reikšmingumas yra toks pats kaip ir riboto užtikrinimo užduočių, nes reikšmingumas priklauso numatomų vartotojų informacijos poreikių.

A296. Tvarkos kriterijuose gali būti numatytas reikšmingumo koncepcijos aptarimas, kaip atspirties taškas praktikuojančiam asmeniui svarstant arba nustatant reikšmingumą. Jeigu reikšmingumas nėra nagrinėjamas tvarkos kriterijuose, gali būti laikomasi šių principų:

- a) sprendimai dėl dalykų, kurie gali būti reikšmingi informacijos apie tvarumą numatomiems vartotojams, priimami atsižvelgiant į numatomų vartotojų kaip grupės bendrosios informacijos poreikius;
- b) iškraipymai, įskaitant praleidimus, yra laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai tikėtis, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos numatomų vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis informacija apie tvarumą.

A297. Reikšmingumą praktikuojantis asmuo nustato priimdamas profesinį sprendimą ir tam įtakos turi jo supratimas apie numatomų vartotojų kaip grupės bendrosios informacijos poreikius. Šiuo atžvilgiu praktikuojančiam asmeniui tikslinga daryti prielaidą, kad numatomi vartotojai:

- a) turi tinkamų pakankamų žinių apie tvarumo dalykus ir yra pasiruošę nagrinėti informaciją apie tvarumą su pagrįstu kruopštumu;
- b) supranta, kad informacija apie tvarumą yra parengta ir užtikrinimas yra pateiktas atsižvelgiant į tinkamą reikšmingumo lygį, taip pat supranta taikomuose kriterijuose nurodytą reikšmingumo koncepciją;
- c) supranta tvarumo dalykų matavimui arba vertinimui būdingus neapibrėžtumus; ir
- d) priima pagrįstus sprendimus remdamiesi informacija apie tvarumą.

Jeigu užduotis nebuvo parengta atsižvelgiant į tam tikrų vartotojų konkrečius informacijos poreikius, galimas iškraipymų poveikis konkretiems vartotojams, kurių informacijos poreikiai gali labai skirtis, paprastai nėra svarstomas.

Pavyzdžiui:

subjektas veikia skirtingose šalyse ir veiklos srityse, įskaitant sveikatos priežiūros paslaugų ir vartojimo prekių sritį. Subjektas pasamdė išorės konsultacijų bendrovę surinkti duomenis apie suinteresuotųjų šalių perspektyvas dėl subjekto tvarumo strategijos. Subjektas pirmiausia nusprendė identifikuoti svarbiausias suinteresuotųjų šalių grupes, kurios gali apimti „klientus, tiekėjus, ne pelno siekiančias organizacijas, bendrovių / privatų sektorių, akademinę bendruomenę, konsultantus, vyriausybę, žiniasklaidą, finansų sektorių, prekybos asociacijas ir ekspertų grupes (angl. *think tanks*)“. Subjektas gavo tiesioginį grįžtamąjį ryšį apie tai, kokią poveikį jo tvarumo strategija padarė žmonėms, platesnėms bendruomenėms ir aplinkai. Surinkęs šiuos duomenis, subjektas juos išanalizavo, kad nustatytų, kokie klausimai yra svarbūs tiems, kurie pateko į šį tyrimą, ir pateikė ataskaitas apie šias sritis.

A298. Reikšmingumas yra susijęs su informacija apie tvarumą, kurią užtikrinimo užduotis apima. Todėl tais atvejais, kai užduotis apima dalį informacijos apie tvarumą, o ne ją visą, reikšmingumas yra svarstomas atsižvelgiant tik į tą informaciją apie tvarumą, kurią užtikrinimo užduotis apima.

A299. Ne visas atskleidimas yra susijęs su tais pačiais svarstymais apie reikšmingumą. Paprastai reikšmingumas yra svarstomas arba nustatomas dėl skirtingo atskleidimo. Kai atskleidimas skiriasi, tokie patys numatomi vartotojai gali turėti skirtingų informacijos poreikių, skirtingai toleruoti iškraipymą arba atskleidimas gali būti išreikštas skirtingais matavimo vienetais. Kokybinių veiksmų svarstymai gali padėti praktikuojančiam asmeniui nustatyti atskleidimą, kuris numatomiems vartotojams gali turėti didesnės reikšmės. Pavyzdžiui, informacija apie maisto ar vaistų saugą gali būti svarbesnė numatomiems vartotojams nei informacija apie nepavojingų atliekų perdirbimą, nes yra tikėtina, kad prasto maisto ar vaistų saugos standartų laikymosi pasekmės žmogaus sveikatai bus didesnės nei tai, kad nepavojingos atliekos nėra perdirbamos. Todėl jie gali prasčiau toleruoti informacijos apie maisto ar vaistų saugą iškraipymą nei informacijos apie nepavojingų atliekų perdirbimą.

Kokybiniai veiksniai (žr. 98 dalies a punktą)

A300. Veiksniai, kurie gali būti aktualūs praktikuojančiam asmeniui, kai jis svarsto kokybiniam atskleidimui taikomą reikšmingumą, gali būti, pavyzdžiui, šie:

- asmenų ar subjektų, kuriems poveikį daro tvarumo dalykas, skaičius ir poveikio stiprumas. Pavyzdžiui, pavojingų atliekų išsiliejimas gali turėti poveikį nedideliam skaičiui žmonių, tačiau toks išsiliejimas gali sukelti rimtų neigiamų pasekmių aplinkai;
- kelių temų ir temų aspektų sąveika ir santykinė svarba;
- informacijos apie tvarumą pateikimo forma, kai pagal taikomus kriterijus leidžiama keisti pateikimo formą;
- potencialaus iškraipymo pobūdis, kada jis būtų laikomas reikšmingu, pavyzdžiui, stebimų nukrypimų nuo kontrolės priemonės pobūdis, kai informacijoje apie tvarumą teigiama, kad toks procesas yra arba kad kontrolės priemonė yra efektyvi;
- ar potencialus iškraipymas turi įtakos įstatymų ar kitų teisės aktų laikymuisi, įskaitant tai, ar vadovybė skatinama arba spaudžiama siekti laukiamo tikslo ar rezultatų. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo gali laikyti potencialų iškraipymą reikšmingu, jeigu jis turi įtakos ribinei vertei, kurią pasiekęs subjektas turės mokėti anglies dioksido mokestį;
- ar potencialus iškraipymas būtų laikomas reikšmingu, remiantis praktikuojančio asmens supratimu apie žinomas ankstesnes komunikacijas numatomiems vartotojams dėl dalykų, susijusių su jų informacijos poreikiais, pavyzdžiui, dėl laukiamų tikslų ar uždavinių įgyvendinimo rezultatų, kiek potencialus iškraipymas galėtų paveikti subjektą, siekiantį įgyvendinti tikslą ar uždavinį;
- kai tvarumo dalykas yra susijęs su vyriausybės programa arba viešojo sektoriaus įmone, ar konkretus programos ar subjekto aspektas yra reikšmingas programos ar subjekto pobūdžio, matomumo ar jautrumo atžvilgiu;
- jei taikomi kriterijai apima poveikio išsamaus patikrinimo koncepciją, tokio poveikio pobūdis ir mastas. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar subjekto atskleidime yra praleista arba iškraipyta informacija apie veiksmus, kurių buvo imtasi neigiamam poveikiui išvengti ar sumažinti, arba jame ignoruojamas papildomas neigiamas poveikis, arba subjekto veiksmai neigiamam poveikiui išvengti ar sumažinti buvo neefektyvūs;
- aprašomojo atskleidimo atveju, ar dėl apibūdinimo detalumo lygio arba bendro žodžių, kuriais dalykas yra apibūdinamas, tono, informacijos apie tvarumą vartotojai gali susidaryti klaidinančių vaizdą;
- kaip informacijos pateikimas veikia tai, kaip vartotojai suvokia informaciją. Pavyzdžiui, kai vadovybė pateikia atskleidimą kaip grafikus, diagramas ar paveikslus, reikšmingumo svarstymai gali apimti tai, ar skirtingi grafiko x ir y ašių masteliai gali būti galimai klaidinantys.

Kiekybiniam atskleidimui taikomo reikšmingumo svarstymai (žr. 98 dalies b punktą)

A301. Kiekybiniai veiksniai yra susiję su iškraipymų dydžiu atskleidimo (jei toks yra) atžvilgiu. Tokie veiksniai yra:

- a) išreiškiami skaičiais; arba

- b) yra kitaip susiję su skaitinėmis reikšmėmis (pvz., pastebėtų nukrypimų nuo kontrolės priemonių skaičius gali būti aktualiu kiekybiniu veiksniu, kai informacijoje apie tvarumą teigiama, kad kontrolės priemonė yra efektyvi).

A302. Kokybiniai veiksniai taip pat gali būti aktualūs nustatant kiekybiniam atskleidimui taikomą reikšmingumą. Kokybinių veiksnių pavyzdžiai pateikti A300 dalyje.

A303. Kai atskleidimas yra kiekybinis (pvz., pagrindinis veiklos rodiklis, išreikštas skaičiais), reikšmingumą galima nustatyti taikant procentinį dydį ataskaitoje pateiktam rodikliui arba pasirinktam etalonui, susijusiam su atskleidimu.

Ribinės vertės gali būti, pavyzdžiui, x proc. nuo investicijų į bendruomenės projektus (valandomis ar pinigine išraiška), y proc. nuo suvartotos energijos (kWh) arba z proc. nuo rekultivuotos žemės (hektarais).

A304. Tinkamo etalono ir jo procentinės išraiškos nustatymui gali turėti šie veiksniai:

- a) atskleidimo elementai. Pavyzdžiui, jeigu yra elementas, kuris, tikėtina, dominis numatomus vartotojus, jis gali būti tinkamas etalonas;
- b) santykinis etalono kintamumas. Pavyzdžiui, jei skirtingų laikotarpių etalonai labai skiriasi, reikšmingumą reikėtų nustatyti remiantis su apatine svyravimo intervalo riba, net jei dabartiniu laikotarpiu jis yra didesnis;
- c) taikomų kriterijų reikalavimai. Jeigu taikomuose kriterijuose nurodomas reikšmingumo ribinės vertės procentinis dydis, juo vadovaudamasis praktikuojantis asmuo gali nustatyti atskleidimui taikomą reikšmingumą.

A305. Pagal taikomus kriterijus gali būti reikalaujama atskleisti finansinę informaciją apie įsigijimo savikainą. Pavyzdžiui, ataskaitose gali būti pateiktos temos apie investicijas į bendruomenės, mokymosi išlaidas ar mokesčius pagal jurisdikcijas. Tokia informacija taip pat gali būti pateikiama subjekto finansinėse ataskaitose. Praktikuojantis asmuo arba kitas praktikuojantis asmuo gali būti paskirti atlikti tokių finansinių ataskaitų auditą (taip pat žr. A14 dalį). Šiems atskleidimo aspektams taikomas reikšmingumas neturėtų būti toks pats, kaip subjekto finansinių ataskaitų audite taikomas reikšmingumas.

Atvejai, kada subjektas privalo taikyti finansinį ir poveikio reikšmingumą (žr. 99 dalį)

A306. Jeigu pagal atskaitomybės tvarką arba subjekto nustatytus kriterijus reikalaujama taikyti dvejopą reikšmingumą, kaip apibūdinta A337 dalyje, pagal 99 dalį praktikuojantis asmuo privalo atsižvelgti tiek į finansinio, tiek į poveikio reikšmingumo perspektyvas, kai jis svarsto arba nustato reikšmingumą procedūrų planavimo ir atlikimo tikslais ir kai jis sprendžia, ar nustatyti iškraipymai yra reikšmingi. Tokiu atveju:

- a) kai atskleidimas yra kiekybinis – finansiniam ar poveikio reikšmingumui paprastai bus taikomas žemesnio lygio reikšmingumas; ir
- b) kai atskleidimas yra kokybinis – taikant A300 dalyje nurodytus veiksnius ir kitas A491–A493 dalies nuostatas dėl iškraipymo, paprastai finansiniam ar poveikio reikšmingumui turėtų būti naudojamas detalesnis reikšmingumas.

Darbinis reikšmingumas (žr. 100 dalį)

A307. Darbinis reikšmingumas gali būti taikomas skirtinguose užtikrinimo užduoties etapuose. Pavyzdžiui, darbinis reikšmingumas gali praversti nustatant ir vertinant reikšmingo iškraipymo riziką atskleidimo lygiu (riboto užtikrinimo užduoties atveju), arba nustatant ir vertinant reikšmingo

iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu (pakankamo užtikrinimo užduoties atveju), taip pat nustatant tolesnių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

A308. Kiekybinio atskleidimo atveju, planuojant užduotį vien tam, kad būtų nustatyti atskiri reikšmingi iškraipymai, nepastebima agregavimo rizika, t. y. tikimybė, kad neištaisytų ir nenustatytų iškraipymų agreguota suma viršys reikšmingumą. Agregavimo rizika kyla dėl to, kad informacija apie tvarumą gali būti išskaidyta, o praktikuojantis asmuo gali parengti ir atlikti atskiras užtikrinimo procedūras dėl tokios išskaidytos informacijos. Todėl praktikuojančiam asmeniui būtų tinkama procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimtys planavimo metu:

- a) nustatyti kiekybiniam atskleidimui taikomą darbinį reikšmingumą, kad sumažintų riziką iki priimtina žemo lygio; ir
- b) apsvarstyti, kokių rūšių klaidos ir praleidimai galėtų reikšti reikšmingą iškraipymą, kai jis agreguojamas su kitais iškraipymais.

A309. Darbiniam reikšmingumui nustatyti vien paprasto mechaninio skaičiavimo nepakanka, tam būtina priimti profesinį sprendimą. Tam įtaką daro praktikuojančio asmens supratimas apie subjektą, kuris atnaujinamas atliekant rizikos vertinimo procedūras. Nustatydamas darbinį reikšmingumą, praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į šiuos veiksnius:

- atskleidimo išskaidymo mastą. Pavyzdžiui, grupės užduoties atveju, kuo didesnis informacijos išskaidymo tarp komponentų mastas, tuo mažesnę darbinio reikšmingumo sumą paprastai būtų tinkama nustatyti reaguojant į agregavimo riziką; santykinę komponento svarbą ataskaitą teikiančiam subjektui, nes ji gali turėti įtakos išskaidymo mastui (pvz., jeigu vienas komponentas sudaro didelę ataskaitas teikiančio subjekto dalį, tikėtina, kad išskaidymas tarp komponentų bus mažesnis);
- lūkesčiai dėl išskaidyto atskleidimo iškraipymų pobūdžio, dažnio ir dydžio, įskaitant ankstesnių užduočių metu nustatytus iškraipymus.

A310. Kai kuriais atvejais praktikuojantis asmuo gali atlikti rizikos vertinimo ar tolesnes procedūras dėl kiekybinio atskleidimo kaip atskiros imties (t. y. neišskaidyto atskleidimo). Tokiais atvejais darbinis reikšmingumas, taikomas atliekant tokias procedūras, yra toks pats kaip reikšmingumas.

A311. Darbinis reikšmingumas nėra taikomas iškraipymams, kurie būtų reikšmingi vien tik dėl kokybinių veiksnių, turinčių įtakos jų reikšmingumui. Jei praktikuojantis asmuo parengia procedūras, skirtas padidinti (kiek tai įmanoma) iškraipymų, kurie pavieniui yra reikšmingi dėl kokybinių veiksnių, nustatymo tikimybę, jam taip pat gali būti lengviau reaguoti į agregavimo riziką.

Reikšmingumo tikslinimas užduoties eigoje (žr. 101 dalį)

A312. Reikšmingumas gali būti tikslinamas, jeigu atliekant užtikrinimo užduotį pasikeičia aplinkybės (pavyzdžiui, perleidžiama didžioji subjekto verslo dalis), gaunama nauja informacija arba praktikuojančiam asmeniui atliekant procedūras keičiasi jo supratimas apie subjektą ir jo veiklą. Pavyzdžiui, užduoties metu gali paaiškėti, kad reikšmingos produktų, kurių poveikis klientų sveikatai ir saugai yra vertinamas, siekiant jį pagerinti, kategorijos procentinė dalis gali labai skirtis nuo tos, kurios buvo tikimasi planavimo metu. Jeigu užduoties metu praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad būtų tinkama taikyti kitokį reikšmingumą, taip pat reikėtų pakoreguoti darbinį reikšmingumą arba tolesnių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį.

Rizikos vertinimo procedūros

Rizikos vertinimo procedūrų rengimas ir atlikimas (žr. 103R–105 dalis)

A313. Rizikos vertinimo procedūros yra iteracinio ir dinamiško proceso dalis. Pradiniai lūkesčiai gali būti nustatomi atsižvelgiant į reikšmingo iškraipymo riziką ir jie gali būti toliau tikslinami praktikuojančiam asmeniui toliau atliekant užduotį arba gavus naujos informacijos. Rizikos vertinimo procedūros pačios savaime nesuteikia pakankamų tinkamų įrodymų, kuriais grindžiama užtikrinimo išvada.

A314. Rizikos vertinimo procedūrų pobūdis ir apimtis keisis priklausomai nuo to, ar atliekama riboto ar pakankamo užtikrinimo užduotis, nuo subjekto pobūdžio ir sąlygų (pvz., subjekto politikų ir procedūrų bei procesų ir sistemų formalumo), tvarumo dalykų pobūdžio ir sudėtingumo ir įvykių ar aplinkybių, dėl kurių gali atsirasti reikšmingų iškraipymų, charakteristikų. Praktikuojantis asmuo, priimdamas profesinį sprendimą, nustato rizikos vertinimo procedūrų, kurios turi būti atliekamos laikantis šio TTUS reikalavimų, pobūdį ir apimtį, tinkamą gauti reikiamo lygio užtikrinimą. Supratimo, kurį praktikuojantis asmuo turi įgyti, lygis yra mažesnis nei vadovybės įgyto supratimo, reikalingo vadovaujant įmonei, lygis. Reikalaujamas supratimas atliekant riboto užtikrinimo užduotį taip pat mažesnis nei atliekant pakankamo užtikrinimo užduotį.

A315. Praktikuojantis asmuo gali atlikti šių rūšių rizikos vertinimo procedūras:

- a) paklausimai vadovybei, atitinkamiems asmenims vidaus audito funkcijoje (jei tokia funkcija yra), kitiems subjekto asmenims, kurie, praktikuojančio asmens profesiniu vertinimu, turi informacijos, kuri gali būti naudinga nustatant ir vertinant reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės arba klaidos;
- b) analitinės procedūros; ir
- c) stebėjimas ir tikrinimas.

A316. Informacija, kurią praktikuojantis asmuo gauna pateikdamas paklausimus, gali suteikti svarbių įrodymų (pvz., pagrįsti reikiamą turėti supratimą apie subjektą ir jo aplinką bei subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus), tačiau, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, vien tik paklausimų nepakaks reikšmingo iškraipymo rizikai nustatyti ir vertinti tvirtinimų lygiu.

A317. Rengiant ir atliekant rizikos vertinimo procedūras, įrodymai gali būti renkami iš tokių kelių šaltinių:

- a) bendravimas su vadovybe, už valdymą atsakingais asmenimis ir kitais pagrindiniais subjekto darbuotojais, pavyzdžiui, tai gali būti subjekto darbuotojai, kurie vykdo funkcijas, susijusias su informacija apie tvarumą (pvz., personalo skyriaus darbuotojai), ar vidaus auditoriai;
- b) tam tikros išorės šalys, tokios kaip reguliavimo institucijos, iš kurių informacija gaunama tiesiogiai arba netiesiogiai;
- c) viešai prieinama informacija apie subjektą ir jo veiklos sritį, tokia kaip subjekto pranešimai spaudai, analitikų ar investuotojų grupių susitikimų medžiaga, analitikų ataskaitos arba informacija apie tvarumo dalykus.

A318. Praktikuojantis asmuo gali atlikti tolesnes procedūras kartu su rizikos vertinimo procedūromis, jei tai yra efektyvu.

Pavyzdžiui:

- surinkti įrodymai, kuriais grindžiamas reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas, taip pat gali pagrįsti kontrolės priemonių efektyvumo vertinimą.

Informacijos, gautos užduoties prisiėmimo ir tęsimo procedūrų metu, svarstymas (žr. 104 dalį)

A319. Pagal 75 dalį reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo turėtų preliminarinių žinių apie užduoties aplinkybes kaip tinkamą pagrindą nustatyti, ar išankstinės užduoties sąlygos egzistuoja. Paprastai preliminarinių žinių nepakanka 103R ir 103P dalių reikalavimams įvykdyti, tačiau jos gali suteikti svarbių įrodymų, reikiamam supratimui pagrįsti. Praktikuojantis asmuo gali užduoties prisiėmimo metu turėti supratimą apie taikomus kriterijus papildyti atlikdamas rizikos vertinimo procedūras ir gaudamas informacijos, pavyzdžiui:

- jei taikoma, iš kitų užduočių, kurias užduoties lyderis atliko subjektui, pavyzdžiui, iš finansinių ataskaitų audito ar konkrečių dalykų patikros (pvz., vandens suvartojimo svarbių subjekto operacijų metu patikra);
- ankstesnio darbo su subjektu metu, jei tokia informacija tebėra aktuali ir patikima kaip įrodymas dabartinės užduoties metu.

Aptarimas užduoties grupėje (žr. 105 dalį)

A320. Aptarimai tarp užduoties lyderio, kitų užduoties grupės pagrindinių narių ir pagrindinių praktikuojančio asmens išorės ekspertų gali:

- suteikti galimybę labiau patyrusiems užduoties grupės nariams, įskaitant užduoties lyderį, pasidalyti savo įžvalgomis, pagrįstomis jų žiniomis apie subjektą; Dalijantis informacija gerėja visų užduoties grupės narių supratimas;
- leisti užduoties grupės nariams keistis informacija apie tai, kaip ir kuri informacija apie tvarumą gali būti jautri reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės ar klaidos;
- būti naudingi užduoties grupei, kai ji užduotį planuoja ir atlieka.

A321. Kai užduotį atlieka vienas asmuo, pavyzdžiui, privačia praktika užsiimantis praktikuojantis asmuo, praktikuojančiam asmeniui vertėtų apsvarstyti 105 dalyje nurodytus dalykus, kai jis nustato ir vertina reikšmingo iškraipymo riziką.

Tvarumo dalykų ir informacijos apie tvarumą supratimas (žr. 106 dalį)

A322. Įvykių ar aplinkybių, dėl kurių gali atsirasti reikšmingų atskleidimo iškraipymų, charakteristikos gali būti sudėtingumas, sprendimas, pokytis, neapibrėžtumas arba jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės, ir todėl tokių įvykių ar sąlygų atskleidimas yra jautrus reikšmingam iškraipymui dėl apgaulės ar klaidos.

A323. Informacijos apie tvarumą reikšmingi iškraipymai dėl apgaulės ar vadovybės šališkumo gali būti susiję su šiais dalykais:

- informacijos apie tvarumą iškraipymas (įskaitant informacijos praleidimą), siekiant išvengti nuobaudų ar baudų, galimai agresyvūs ar pernelyg optimistiški vidiniai ar išoriniai tikslai, sąmoningai netikslūs ar klaidinantys pareiškimai dėl produktų ar vieši bendrovės pareiškimai arba reikalavimai;
- tvarumo dalykų praleidimas, kai nustatomi informacijoje apie tvarumą pateiktini dalykai, kurie gali būti nepalankūs arba apie kuriuos sunku gauti informacijos, net jeigu tokie dalykai yra reikšmingi numatomiems vartotojams;
- informacijos apie tvarumą iškraipymas, kad subjektas būtų palankiai vertinamas ateityje arba finansavimo susitarimuose, susitarimuose su tiekėju ar klientu arba derybose;

- informacijos apie tvarumą iškraipymas, siekiant sumažinti anglies dioksido mokesčio įsipareigojimus arba nepagrįstai padidinti susidariusius anglies dioksido kreditus;
- sąmoningas informacijos apie tvarumą, susijusios su veiklos rezultatų ar darbo užmokesčio paskatomis, pateikimas šališkai, siekiant paveikti įvykdymo ar darbo užmokesčio rezultatus;
- spaudimas, susijęs su tam tikrų akreditacijų ar pripažinimų (pvz., ženklo „ekologiškas“ arba reitingo) gavimu arba sutartinių sąlygų įvykdymu;
- nepakankamai išvystyta tvarumo atskaitomybei taikoma vidaus kontrolės sistema.

A324. Įvykių ar sąlygų, dėl kurių gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, charakteristikos gali skirtis esant skirtingam atskleidimui. Pavyzdžiui:

- reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su informacija apie atliekas, susidariusias subjektui vykdant savo paties veiklą, gali skirtis nuo reikšmingo iškraipymo rizikos, susijusios su informacija apie atliekas, susidariusias subjekto vertės grandinės pradinėje arba galutinėje grandyje;
- istorinės kiekybinės informacijos reikšmingo iškraipymo rizika gali skirtis nuo į ateitį orientuotos kokybinės informacijos reikšmingo iškraipymo rizikos.

A325. Tvarumo dalykus gali būti sudėtinga išmatuoti arba įvertinti arba jie gali būti susiję neapibrėžtumais. Pavyzdžiui, potencialią su klimatu susijusią riziką, jos pasireiškimo tikimybę ir tikėtiną jos trumpalaikį, vidutinį ir ilgalaikį poveikį subjektui ir jo tiekimo grandinei gali būti sunku išmatuoti ir įvertinti ir jie gali būti susiję didesniais neapibrėžtumais. Dėl būdingų neapibrėžtumų atskleidimo reikšmingo iškraipymo rizika gali būti didesnė arba gali būti sunku nustatyti ir vertinti informacijos apie tvarumą reikšmingo iškraipymo riziką.

Taikomų kriterijų tinkamumo nustatymas (žr. 107 dalį)

A326. Taikomų kriterijų tinkamumo nustatymas užduoties metu remiasi turimomis preliminaromis žiniomis ir aptarimu su atitinkama (-omis) šalimi (-is) dėl jų tinkamumo prieš prisiimant ar tęsiant užduotį. Kartu nustatoma, ar tokie kriterijai pasižymi tinkamų kriterijų charakteristikomis pagal 78 dalį (taip pat žr. A199 dalį). Praktikuojančio asmens atliekamos rizikos vertinimo procedūros savo pobūdžiu ir apimtimi skiriasi nuo procedūrų, atliekamų užduoties prisiėmimo ar tęsimo proceso metu.

A327. Jeigu taikomi kriterijai apima tvarkos kriterijus, kurie laikytini tinkamais, kaip apibūdinta A197 dalyje, praktikuojančiam asmeniui pakaktų nustatyti, kad subjektas, rengdamas informaciją apie tvarumą, taikė tokius kriterijus. Kitais atvejais praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar kriterijų vertinimas prisiėmimo ir tęsimo etape tebėra tinkamas praktikuojančio asmens atliekamų rizikos įvertinimo procedūrų tikslais. Jeigu praktikuojančio asmens atliktas kriterijų įvertinimas nebėra tinkamas, pagal 107 dalį reikalaujama atlikti detalesnį kriterijų tinkamumo nustatymą. Tai taikytina, pavyzdžiui, jeigu subjekto nustatyti kriterijai yra prieinami tik po užduoties prisiėmimo arba jeigu subjektas, rengdamas informaciją apie tvarumą, taiko kitokius kriterijus nei tie, kurių praktikuojantis asmuo tikėjosi prieš užduoties prisiėmimą ar tęsimą. Tą gali lemti įvairūs veiksniai, pavyzdžiui:

- iš pradžių nustatyti kriterijai nebėra tinkami atsižvelgiant į subjekto aplinkybes;
- pasikeitė panaši veiklos srities praktika;
- atsirado naujų kriterijų arba kriterijai buvo pakoreguoti;
- subjektas taiko preciziškesnius kriterijus;

- subjektas nustato, kad tvarkos kriterijai yra nepakankamai konkretūs, todėl būtina taikyti subjekto nustatytus kriterijus.

A328. Nustatęs, kad taikomi kriterijai yra tinkami, ir įvertinęs jų taikymo tinkamumą, praktikuojantis asmuo gali lengviau nustatyti atskleidimo jautrumą iškraipymui. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo gali:

- nustatyti taikomų kriterijų elementus, kurie labiau jautrūs tam, kad subjektas, rengdamas informaciją apie tvarumą, juos neteisingai aiškina ir taikys;
- nustatyti, ar subjektas gali priimti sprendimą dėl taikomų kriterijų taikymo, todėl gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika dėl netinkamų sprendimų, priimtų atsižvelgiant į subjekto aplinkybes;
- nustatyti taikomų kriterijų aspektus, kurie yra labiau jautrūs manipuliacijai, pavyzdžiui, kai subjektui leidžiama rengti informaciją remiantis principu „laikykis taisyklių arba pasiaiškink“, jei subjektas turi pagrįstą pagrindą tą daryti;
- nustatyti, kad subjektas neturi taikomų kriterijų nustatymo arba rengimo ir taikymo proceso, o dėl to gali kilti reikšmingo iškraipymo rizika, susijusi su taikomų kriterijų tinkamumu ar tinkamu taikymu atsižvelgiant į subjekto aplinkybes.

A329. Tvarkos kriterijai gali būti laikomi netinkamais, kai jie taikomi atskirai (pvz., gali būti neišsamūs arba juos taikant būtini paaiškinimai). Todėl subjektas turi papildyti tvarkos kriterijus kitais, kad taikomi kriterijai būtų laikomi tinkamais. Taikomų kriterijų rengimo ir taikymo tvarumo dalykams procesas gali būti sudėtingas, reikalaujantis sprendimo ir jautrus šališkumui. Nustatęs pagal 107 dalį reikalaujamus dalykus, praktikuojantis asmuo gali nustatyti atskleidimo sritį, kurioje yra didesnis jautrumas iškraipymui arba dėl kurios praktikuojantis asmuo bus priverstas iš naujo įvertinti taikomų kriterijų tinkamumą.

A330. Siekiant nustatyti taikomų kriterijų tinkamumą, gali prireikti suprasti šiuos dalykus:

- neapibrėžtumus ir sunkumus, susijusius su tvarkos kriterijų nustatymu, ir subjekto nustatytus kriterijus, kurie taikomi papildomai su tvarkos kriterijais;
- kriterijus, pagal kuriuos subjektas nustato pateiktiną informaciją apie tvarumą;
- kriterijus, pagal kuriuos nustatoma atskaitomybės aprėptis, ir tai, ar kiekvienam atskleidimui taikoma skirtinga aprėptis;
- jei taikoma, kaip subjektas parengia savo kriterijus, įskaitant kriterijus, kurie taikomi papildomai su tvarkos kriterijais;
- subjekto taikomų kriterijų nustatymo arba parengimo ir taikymo proceso kontrolės priemonės;
- ar yra nuostatos dėl lengvatų. Tokios lengvatos gali būti susijusios su atskleidimo už tam tikrą laikotarpį prievole (pvz., subjektas privalo pateikti informaciją apie aplinką tik už pirmus tris atskaitomybės laikotarpius) arba su tam tikrais duomenimis ir informacija, kurių reikia rengiant informaciją apie tvarumą (pvz., išspręsti abejonių keliančius klausimus dėl pradinių sąnaudų ir aprūpinimo išteklių apribojimų, susijusių su reikiamos vertės grandinės pradinės arba galutinės grandies informacijos gavimu).

A331. Turėdamas supratimą apie taikomų kriterijų nustatymo arba parengimo ir taikymo procesą, įskaitant subjekto taikomą teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesą, praktikuojantis asmuo taip pat galės lengviau nustatyti taikomų kriterijų tinkamumą, įskaitant tai, ar kriterijai:

- tenkina informacijos apie tvarumą tikslą;
- yra skaidrūs;

- apima bendradarbiavimą su numatomais vartotojais ir jų atstovais nustatant jiems reikiamą informaciją sprendimams priimti;
- nagrinėja, kaip kriterijai yra taikomi atsižvelgiant į subjekto aplinkybes, įskaitant ataskaitų teikimo politiką, suderintą su taikomais kriterijais, pasirinkimą ir taikymą;
- nurodo pagrįstas priežastis naudoti kriterijus;
- įvertina, ar kriterijai tinkamai nurodo, kaip tvarumo dalykai turi būti matuojami arba vertinami.

Specialios kokybinei informacijai taikomų kriterijų tinkamumo nustatymo nuostatos (žr. 78 dalies c punktą, 107 dalį)

A332. Kai kuriais atvejais praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad kokybinei informacijai taikomi kriterijai yra netinkami. Pavyzdžiui, ne visos tinkamų kriterijų charakteristikos gali būti būdingos kriterijams, nes kriterijams gali trūkti konkretumo arba gali nebūti kokybinei informacijai taikomų kriterijų. Tokiomis aplinkybėmis praktikuojantis asmuo gali nuspręsti:

- prašyti subjekto parengti tinkamus kriterijus;
- prašyti subjekto neteikti informacijos, gautos taikant netinkamus kriterijus, tačiau jeigu subjektas nusprendžia pateikti tokią informaciją, jis turi aiškiai įvardyti tokią informaciją kaip kitą informaciją, kuri nėra užtikrinimo užduoties objektas, ir atlikti procedūras pagal 171–177 dalis;
- ar informacija gali būti klaidinanti, ir to poveikis užduoties prisiėmimui ir tęsimui;
- poveikis užtikrinimo išvadai.

Specialios procesams, sistemoms ir kontrolės priemonėms taikomų kriterijų tinkamumo nustatymo nuostatos (žr. 78 dalies c punktą, 107 dalį)

A333. Jeigu informacija apie tvarumą, apimanti procesus, sistemas ir kontrolės priemones, yra užtikrinimo užduoties objektas, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar kriterijai apima:

- a) jeigu užtikrinimo išvadoje pateikiamas subjekto procesų, sistemų ar kontrolės priemonių apibūdinimas:
 - i) kontrolės tikslus ir kontrolės priemones, skirtas tokiems tikslams pasiekti;
 - ii) procesus ir įrašus informacinių technologijų ir rankinėse sistemose, kurias naudojant tvarumo dalykai ir aktualūs įvykiai ir sąlygos, susiję su informacija apie tvarumą, yra registruojami, apdorojami, prireikus, koreguojami ir perkeliama į pateikiamą informaciją apie tvarumą;
- b) jeigu užtikrinimo išvadoje nagrinėjamas procesų, sistemų ar kontrolės priemonių parengimo tinkamumas:
 - i) rizikos, keliančios grėsmę procesų, sistemų ar kontrolės priemonių apibūdinime nurodytų kontrolės tikslų įgyvendinimui, nustatymą; ir
 - ii) ar kontrolės priemonės, nurodytos tokiame apibūdinime, suteiks (jei bus naudojamos kaip apibūdinta) pakankamą užtikrinimą dėl kontrolės tikslų įgyvendinimo;
- c) jei užtikrinimo išvadoje nagrinėjamas procesų, sistemų ar kontrolės priemonių efektyvumas, ar kontrolės priemonės per visą nurodytą laikotarpį buvo nuosekliai taikomos taip, kaip buvo parengtos.

Specialios veiklos rezultatams taikomų kriterijų tinkamumo nustatymo nuostatos (žr. 78 dalies c punktą, 107 dalį)

A334. Siekdamas įvertinti, ar subjekto veiklos rezultatams įvertinti taikomi kriterijai yra tinkami, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar kriterijai apima:

- a) dydžius ar etalonus, naudojamus nustatant uždavinius, pagrindinius veiklos rodiklius, pasižadėjimus ar kitus tikslus, pagal kuriuos vertinami veiklos rezultatai; ir
- b) subjekto veiklos rezultatų matavimo arba vertinimo metodus.

Specialios į ateitį orientuotai informacijai apie tvarumą taikomų kriterijų tinkamumo nustatymo nuostatos (žr. 78 dalies c punktą, 107 dalį)

A335. Siekdamas įvertinti, ar į ateitį orientuotai informacijai parengti taikomi kriterijai yra tinkami, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar kriterijai apima:

- a) daromų prielaidų pagrindą ir tokioms prielaidoms būdingo neapibrėžtumo pobūdį, šaltinį ir mastą; ir
- b) matavimo arba vertinimo metodus, taikomus į ateitį orientuotai informacijai apie tvarumą, kuri turi būti parengta atsižvelgiant į prielaidas, kaip nurodyta a punkte.

Kriterijų tinkamumas (žr. 78 dalies c punkto i papunktį, 107 dalį)

A336. Siekdamas įvertinti, ar kriterijai yra tinkami, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar:

- a) taikant kriterijus parengiama informacija apie tvarumą, kuri padeda numatomiems vartotojams priimti sprendimus;
- b) kriterijus proceso metu parengė subjektas arba išorės šalis, kai toks procesas buvo skirtas nustatyti arba įvertinti, ar informacija apie tvarumą padeda numatomiems vartotojams priimti sprendimus, įskaitant bendro pobūdžio sprendimus, kuriuos numatomi vartotojai tikisi priimti atsižvelgdami į informacijos apie tvarumą tikslą;
- c) kriterijuose nagrinėjamas matavimo arba vertinimo neapibrėžtumui būdingas lygis, kai kriterijai taikomi atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, įskaitant tai, ar informacija apie tvarumą, kuriai būdingas didelis matavimo arba vertinimo neapibrėžtumas, bus pateikiama kartu su atskleidimu, kuris paaiškina neapibrėžtumo pobūdį ir mastą;
- d) kriterijuose nurodomas informacijos išskaidymo ar agregavimo lygis arba tinkamo agregavimo ar išskaidymo lygio nustatymo tam tikromis aplinkybėmis principai;
- e) kriterijai yra suderinti su visuotinai priimtais kriterijais, todėl jie yra tinkami taikyti subjekto veiklos srities ar sektoriaus aplinkybėmis, arba yra pagrįstos priežastys nenaudoti tokių kriterijų (pvz., subjektas parengia tinkamesnius kriterijus);
- f) remiantis kriterijais leidžiama praleisti atskleidimą apie tvarumą tais atvejais, kai tą daryti yra tinkama. Pavyzdžiui, remiantis kriterijais gali būti leidžiama subjektui neįtraukti tam tikro atskleidimo, jeigu:
 - i) ataskaitų teikimo procesas dar nėra visiškai išvystytas, todėl informacija yra neišsami arba jos nėra, o remdamasis kriterijais subjektas privalo atskleisti šį faktą ir atskleidimo praleidimo priežastis;
 - ii) toks atskleidimas netaikomas subjekto aplinkybėmis;
 - iii) taikomi teisiniai atskleidimo suvaržymai;

- iv) labai retais atvejais informacija apie tvarumą laikoma konfidencialia arba pagrįstai tikėtina, kad neigiamos atskleidimo pasekmės persvers visuomenės gaunamą naudą, pavyzdžiui, informacija gali pakenkti faktinio ar įtariamo neteisėto veiksmo tyrimui;
- g) kriterijai yra būdingi konkrečioms temoms ir temų aspektams ir juos taikant gaunama informacija, padedanti numatomiems vartotojams priimti sprendimus, pvz., kriterijai, kurie taikomi:
 - i) procesams, sistemoms ar kontrolės priemonėms, apima, pavyzdžiui, kontrolės tikslus įvertinti jų parengimo tinkamumą (taip pat žr. A333 dalį);
 - ii) veiklos rezultatams, apima uždavinius, pagrindinius veiklos rezultatų rodiklius ar tikslus, pagal kuriuos vertinami veiklos rezultatai, taip pat tokių veiklos rezultatų matavimo arba vertinimo metodus (taip pat žr. A334 dalį);
 - iii) į ateitį orientuotai informacijai, apima pagrindinių prielaidų pagrįstumo įvertinimo pagrindą ir parengimo remiantis šiomis prielaidomis metodus (taip pat žr. A335 dalį); arba
 - iv) istorinei informacijai, apima subjekto veiklos matavimo arba vertinimo metodus.

Nuostatos dėl kriterijų tinkamumo, kai taikomas finansinis reikšmingumas arba poveikio reikšmingumas (žr. 99, 107 dalis)

A337. Tinkami kriterijai, kuriais vadovaudamiesi numatomi vartotojai priima sprendimus, gali būti susiję su:

- a) vienu iš šių:
 - i) reikšmingu aplinkos, socialinių ir valdysenos dalykų poveikiu subjekto strategijai, verslo modeliui ir veiklos rezultatams. Tai gali būti vadinama „finansiniu reikšmingumu“; arba
 - ii) reikšmingu subjekto veiklos, produktų ir paslaugų poveikiu aplinkai, visuomenei ar ekonomikai. Tai gali būti vadinama „poveikio reikšmingumu“; arba
 - iii) tiek su finansiniu reikšmingumu, tiek su poveikio reikšmingumu, kurie pagal taikomus kriterijus gali būti apibūdinami kaip „dvejopas reikšmingumas“.

Kriterijų išsamumas (žr. 78 dalies c punkto ii papunktį, 107 dalį)

A338. Vertindamas kriterijų išsamumą, įskaitant subjektų nustatytus kriterijus, skirtus papildyti naudojamus tvarkos kriterijus, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar jie apima:

- temas ar temų aspektus, kurie, pagrįstai tikėtina, turės įtakos numatomų vartotojų sprendimams, arba kurių negalima lengvai išmatuoti arba įvertinti kaip kitų temų ar temų aspektų;
- reikšmingų sprendimų, priimamų rengiant informaciją apie tvarumą, pagrindą;
- taikant kriterijus reikšmingų būdingų neapibrėžtumų šaltinį;
- atskaitomybės aprėptį.

Kriterijų patikimumas (žr. 78 dalies c punkto iii papunktį, 107 dalį)

A339. Siekdamas įvertinti, ar kriterijai yra patikimi, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti:

- ar tvarumo dalykų matavimas arba vertinimas gali būti atliekamas laikantis būtino tikslumo, kad jis būtų laikomas tinkamu užduoties aplinkybėmis;

- kriterijai yra pagrįsti apibrėžtimis su nežymiomis arba be jokių dviprasmybių;
- ar remiantis kriterijais galima pakankamai nuosekliai išmatuoti arba įvertinti tvarumo dalykus, kai juos skirtingos šalys taiko panašiomis aplinkybėmis;
- kriterijų šaltinius ir jų rengimo procesus.

Kriterijų neutralumas (žr. 78 dalies c punkto iv papunktį, 107 dalį)

A340. Siekdamas įvertinti, ar kriterijai yra neutralūs, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar:

- pagal kriterijus reikalaujama išlaikyti pusiausvyrą atskleidžiant tiek palankią, tiek nepalankią informaciją, ir tokiems kriterijams nėra būdingas vadovybės šališkumas, kai neįtraukiamos temos ar temų aspektai tik dėl to, kad jie gali blogai atspindėti subjektą;
- remiantis kriterijais nėra parengiama informacija, kuri klaidintų numatomus vartotojus, kai jie aiškinasi informaciją apie tvarumą;
- kriterijai yra nuosekliai taikomi skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais, jei nėra pagrįstų priežasčių atlikti pakeitimus;
- kriterijai nagrinėja, kaip informacija yra pateikiama ir atskleidžiama, siekiant sumažinti vadovybės šališkumo galimybę;
- kriterijai yra subjekto nustatyti kriterijai (pvz., jiems gali būti būdingas vadovybės šališkumas).

A341. Kai kriterijai yra nesuderinami su praėjusiais laikotarpiais, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar:

- subjektas turi pagrįstą pagrindą atlikti pakeitimus, pavyzdžiui, subjektas gali kurti ir tobulinti informacijos apie tvarumą rengimo procesą, todėl subjekto nustatyti kriterijai yra keičiami, siekiant atspindėti tinkamesnius ir šiuolaikiškesnius požiūrius, duomenis ar metodus;
- pakeitimo pagrindas yra pakankamai atskleistas ir paaiškintas informacijoje apie tvarumą;
- kriterijai skiriasi nuo paprastai taikomų subjekto veiklos srityje ar sektoriuje, kadangi tai gali būti vadovybės šališkumo požymis;
- atlikus pakeitimus visada gaunama teigiama informacija (pvz., vadovybė kasmet keičia kriterijus, kad rezultatas atrodytų labiau teigiamas).

Kriterijų suprantamumas (žr. 78 dalies c punkto v papunktį, 107 dalį)

A342. Siekdamas įvertinti, ar kriterijai yra suprantami, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar:

- kriterijai yra aiškūs ir nedviprasmiški;
- remdamiesi kriterijais numatomi vartotojai galės lengvai nustatyti esminius punktus ir tinkamai padaryti išvadas dėl to, ar jie turės įtakos jų sprendimo priėmimo procesui;
- taikant kriterijus bus pateikta informacija, kuri neužgoš svarbios informacijos;
- taikant kriterijus bus aiškiai pateikta informacija apie tvarumą, kurioje būtų veiksmingai apibendrintos ir akcentuotos pagrindinės pateiktos informacijos ypatybės;
- pagal kriterijus bus parengta informacija apie tvarumą, kuri yra rišli, paprasta vadovautis, aiški ir logiška;

- taikant kriterijus bus parengta informacija apie tvarumą, kurios buvimo vietą bus lengva rasti, pavyzdžiui, sunku rasti informacijos buvimo vietą, jeigu ji yra išsibarstyta po skirtingas ataskaitas, interneto puslapius arba vietoj jos pateikiama nuoroda;
- pagal kriterijus bus parengta informacija apie tvarumą, kurioje informacijos glaustumas suprantamumo tikslais bus tinkamai suderintas su svarba;
- pagal kriterijus bus nustatyti logiški ir palyginami laikotarpiai, nesvarbu, ar tai būtų:
 - konkretus laiko momentas (pvz., proceso, neapimančio viso laikotarpio, apibūdinimas arba įdiegimas);
 - pasibaigę laikotarpiai (pvz., istorinės informacijos atveju);
 - ateityje pasibaigiantys laikotarpiai (pvz., strategijos, uždavinių ar pasižadėjimų atveju).

Subjekto ataskaitų teikimo politikos supratimas (žr. 108–109 dalis)

A343. Ataskaitų teikimo politikos – tai pagrindas, susitarimai, taisyklės ir praktika, kuriuos subjektas taiko rengdamas ir pateikdamas informaciją apie tvarumą. Subjekto ataskaitų teikimo politikos nėra laikomos kriterijais, tačiau padeda subjektui laikytis taikomų kriterijų. Kriterijai turi apimti pakankamai principų, kuriais remdamasis subjektas galėtų pasirinkti ir taikyti ataskaitų teikimo politikas, kurios būtų suderintos su subjekto pagrindinėmis kriterijų reikalavimų koncepcijomis ir atitiktų jų tikslus, kaip paaiškinta A2 dalyje. Jeigu esamuose kriterijuose nėra pakankamai principų, kad subjektas galėtų pasirinkti ir taikyti ataskaitų teikimo politikas, gali tekti nustatyti kitos tvarkos kriterijus arba parengti subjekto nustatytus kriterijus. Praktikuojantis asmuo, siekdamas įgyti supratimą apie tai, kaip subjektas pasirenka ir taiko ataskaitų teikimo politikas, įskaitant pakeitimus ir tokių pakeitimų priežastis, gali apsvarstyti šiuos dalykus:

- ataskaitų teikimo politikas, kurias taiko panašūs subjektai, pavyzdžiui, veikiantys toje pačioje veiklos srityje arba pagal tą pačią jurisdikciją;
- metodus, kuriuos subjektas naudoja svarbiai informacijai apie tvarumą pripažinti, pateikti ir atskleisti arba reaguoti į neįprastas ar išskirtines aplinkybes;
- svarbių metodų poveikį prieštaringai vertinamose arba besivystančiose srityse, kuriose nėra autoritetingų gairių ar sutarimo;
- aplinkos pokyčius, pvz., taikomų kriterijų, įstatymų ir kitų teisės aktų arba priimto kriterijų aiškinimo pakeitimus, dėl kurių gali tekti keisti subjekto ataskaitų teikimo politiką;
- kriterijus bei įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie yra nauji subjektui, taip pat tai, kada ir kaip subjektas pradės taikyti tokius reikalavimus arba jų laikytis.

A344. Toliau pateikti pavyzdžiai, kaip subjektas pasirenka ir taiko ataskaitų teikimo politikas pagal tvarkos kriterijus:

- kalnakasybos bendrovė pateikia informaciją apie tvarumą pagal tvarumo atskaitomybės sistemą, pagal kurią reikalaujamas specialus atskleidimas apie riziką ir galimybes, susijusias su žmogaus teisėmis bei vietos tautų teisėmis metalo ir kalnakasybos srityje;
- laikydamasis kriterijų, subjektas taip pat pasirenka ir taiko ataskaitų teikimo politikas, įskaitant metodus, naudojamus atskleisti užduoties procesus ir išsamaus patikrinimo praktiką dėl žmogaus teisių ir vietos gyventojų teisių konfliktų srityse, siekiant sumažinti susijusią riziką.

Subjekto ir jo aplinkos supratimas

Subjekto operacijų, teisinės ir organizacinės struktūros, nuosavybės formos ir valdysenos bei verslo modelio supratimas (žr. 110 dalies a punktą)

A345. Praktikuojantis asmuo, priimdamas profesinį sprendimą, nustato subjekto ir jo aplinkos charakteristikas, kurios yra aktualios informacijai apie tvarumą. Todėl tokias charakteristikas būtina suprasti. Pirmiausia praktikuojantis asmuo apsveria, ar jo turimo supratimo pakanka rizikos vertinimo procedūrų tikslui pasiekti. Praktikuojančiam asmeniui gali prireikti mažiau pastangų reikiama supratimui įgyti, kai užtikrinimo užduotis apsiriboja tik konkrečia informacija apie tvarumą (pvz., atskirais parametrais). Kita vertus, gali tekti išplėsti supratimą apie subjektą ir jo aplinką, jei užtikrinimo užduotis apima kelias temas ar temų aspektus. Be to, riboto užtikrinimo užduoties atveju būtinas supratimas apie subjektą ir jo aplinką gali būti ne toks gilus kaip pakankamo užtikrinimo užduoties atveju.

A346. Praktikuojančio asmens turimas supratimas apie subjektą ir jo aplinką gali apimti šiuos dalykus:

- a) subjekto pobūdį ir jo patiriamą su tvarumu susijusią verslo riziką, įskaitant:
 - i) operacijų atskaitomybės aprėpties ribose pobūdį, įskaitant:
 - a. ar veikla arba operacijos atskaitomybės aprėpties ribose vykdomos subjekto viduje ar jo išorėje;
 - b. tai, kiek kiekviena veikla arba operacija įtraukiama į informaciją apie tvarumą, įskaitant vertės grandinės subjektus arba operacijas, jeigu jie yra reikšmingi informacijai apie tvarumą; ir
 - c. neapibrėžtumus, susijusius su kiekiais, nurodytais informacijoje apie tvarumą;
 - ii) subjekto pobūdžio, verslo rizikos ar atskaitomybės aprėpties pokyčius palyginti su praėjusiu ataskaitiniu laikotarpiu, įskaitant tai, ar buvo sujungimų, įsigijimų, perleidimų ar funkcijų perdavimų kitiems subjektams;
 - iii) veiklos pertraukimo dažnumą ir pobūdį;
- b) informacijai apie tvarumą taikomų procesų ir kontrolės priemonių išvystymo lygį ir kiek į juos integruoja IT naudojimą.

Atskaitomybės aprėpties supratimas (žr. 110 dalies b punktą)

A347. Siekiant suprasti atskaitomybės aprėptį, gali tekti išanalizuoti sudėtingas organizacines struktūras (pvz., keli veiklos padaliniai veikia pagal skirtingas jurisdikcijas), sutartinius santykius ir subjekto vertės grandinėje vykdomą veiklą. Atskaitomybės aprėpties įtakos taip pat gali turėti ir veiklos organizavimo būdas. Pavyzdžiui, objektas gali priklausyti vienai šaliai, jis gali būti eksploatuojamas kitos ir perdirbti vien tik trečiosios šalies medžiagas, tačiau visų trijų subjektų vykdoma tvari veikla gali patekti į atskaitomybės aprėptį. Suprasdamas, kokia veikla patenka į atskaitomybės aprėptį, praktikuojantis asmuo gali:

- suprasti, ar sudėtingumas, sprendimas, pokytis, neapibrėžtumas arba jautrumas iškraipymui dėl vadovybės šališkumo ar apgaulės turi įtakos atskleidimui;
- nustatyti atskleidimą, dėl kurio, siekiant surinkti pakankamą tinkamų įrodymų, gali prireikti naudoti kitų darbą;
- nustatyti užduoties grupės narius ir kitas šalis, su kuriais užduoties lyderis aptaria atskleidimo jautrumą reikšmingiems iškraipymams dėl apgaulės ar klaidos;
- apsvarstyti arba nustatyti atskleidimui taikomą tinkamą reikšmingumą;

- nustatyti tolesnių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį;
- nustatyti atskleidimą, kai gali būti sunku surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, ir dėl to atsirandantį poveikį užtikrinimo ataskaitai.

Subjekto tikslų, uždavinių ar strateginių tikslų supratimas (žr. 110 dalies c punktą)

A348. Turėdamas supratimą apie tikslus, uždavinius ar strateginius tikslus, susijusius su informacija apie tvarumą, ir priemonėmis, kurios naudojamos subjekto veiklos rezultatams vertinti, praktikuojantis asmuo gali nustatyti paskatas arba spaudimą, dėl kurių didėja informacijos apie tvarumą jautrumas vadovybės šališkumui ar apgaulei.

Teisinės ir priežiūros sistemos supratimas (žr. 111 dalį)

A349. Įstatymai ir kiti teisės aktai gali turėti skirtingą įtaką informacijai apie tvarumą. Įstatymai ir kiti teisės aktai, kurių subjektas privalo laikytis, sudaro teisinę ir priežiūros sistemą. Kai kurių įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatos gali turėti tiesioginį poveikį informacijai apie tvarumą, nes jose gali būti nustatyti kriterijai, kuriuos būtina taikyti, arba nurodytas atskleidimas, kurį būtina įtraukti į informaciją apie tvarumą.

A350. Kiti įstatymai ir kiti teisės aktai gali neturėti tiesioginio poveikio nustatant atskleidimą informacijoje apie tvarumą, tačiau jų laikymasis gali būti svarbus verslo veiklos tikslais. Įstatymų ir kitų teisės aktų, kurie turi esminį poveikį subjekto veiklai, nesilaikymas gali turėti pasekmių subjekto atskleidimui.

A351. Norėdamas įgyti supratimą apie teisinę ir priežiūros sistemą bei apie tai, kaip subjektas laikosi tokios sistemos reikalavimų, praktikuojantis asmuo gali, pavyzdžiui:

- naudotis savo turimu supratimu apie subjekto veiklos sritį, reguliavimo ir kitus išorės veiksnius;
- atnaujinti supratimą apie tokius įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie nustato kriterijus, tvarkas, standartus ar gaires;
- pateikti vadovybei paklausimą apie kitus įstatymus ar kitus teisės aktus, kurie, tikėtina, gali daryti esminį poveikį subjekto veiklai;
- pateikti vadovybei paklausimą apie subjekto politikas arba procedūras dėl įstatymų ir kitų teisės aktų laikymosi.

Paklausimai ir aptarimai su atitinkamomis šalimis (žr. 112 dalį)

A352. Pateikdamas paklausimus atitinkamoms šalims ir, kai taikoma, kitiems subjekto asmenims, praktikuojantis asmuo gali pasinaudoti įvairiomis perspektyvomis dėl rizikos vertinimo procedūrų atlikimo.

Pavyzdžiui:

- remdamasis už valdymą atsakingiems asmenims pateiktais paklausimais praktikuojantis asmuo gali suprasti, kiek už valdymą atsakingi asmenys prižiūri vadovybės vykdomą informacijos apie tvarumą rengimo procesą;
- remdamasis paklausimais vadovybei praktikuojantis asmuo gali lengviau įvertinti taikomų kriterijų pasirinkimo ir taikymo tinkamumą;

- remiantis paklausimais subjekto vidaus teisininkui galima gauti informacijos apie tokius dalykus kaip bylinėjimasis, įstatymų ir kitų teisės aktų laikymasis, žinojimas apie apgaulę ar įtariamą apgaulę, kurie turi įtakos informacijai apie tvarumą;
- remiantis paklausimais rizikos valdymo funkcijai (arba tokias funkcijas atliekantiems asmenims) galima gauti informacijos apie veiklos ir reguliavimo riziką, kuri gali turėti įtakos informacijai apie tvarumą;
- remiantis paklausimais IT personalui galima gauti informacijos apie sistemos pakeitimus, sistemos ar kontrolės trūkumus ar kitą su IT susijusią riziką.

A353. Jeigu subjekte yra vidaus audito funkcija, paklausimai atitinkamiems šią funkciją vykdančiams asmenims gali praversti praktikuojančiam asmeniui, kad jis galėtų suprasti subjektą ir jo aplinką bei subjekto vidaus kontrolės sistemą ir tuo remdamasis nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

Subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų supratimas (žr. 113R, 113P dalis)

A354. Turėdamas supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, susijusius su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, praktikuojantis asmuo gali lengviau nustatyti galinčių atsirasti iškraipymų rūšis ir veiksnius, kurie turi įtakos atskleidimo reikšmingo iškraipymo rizikai.

A355. Subjekto vidaus kontrolės sistemos, įskaitant kontrolės aplinką, subjekto rizikos vertinimo procesą, skirtą stebėti vidaus kontrolės sistemą, formalumo lygis gali keistis priklausomai nuo subjekto dydžio ir sudėtingumo bei nuo tvarumo dalykų ir taikomų kriterijų pobūdžio ir sudėtingumo.

A356. Praktikuojančio asmens supratimo apie subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus pobūdis ir apimtis gali skirtis priklausomai nuo užtikrinimo užduoties sudėtingumo ir tvarumo dalykų pobūdžio ir sudėtingumo. Kuo sudėtingesni tampa subjektas ir tvarumo dalykai, tuo išsamesnes procedūras reikės atlikti, kad galima būtų juos suprasti, pavyzdžiui, atliekant nuoseklios peržiūros testą, siekiant patvirtinti paklausimus subjekto darbuotojams. Atliekant nuoseklios peržiūros testą, pasirenkami įvykiai ar sąlygos ir jie atsekami atitinkamame informacinės sistemos procese.

A357R. Riboto užtikrinimo užduoties atveju, praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą, kad nustatyti, kiek jis supranta vidaus kontrolės sistemos komponentus, kai toks supratimas yra būtinas, siekiant nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo lygiu. Dažniausiai nereikės įgyti detalaus supratimo, o supratimui įgyti reikiamos procedūros gali būti mažesnės apimties bei kitokio pobūdžio nei tos, kurias reikia atlikti pakankamo užtikrinimo užduoties atveju. Pavyzdžiui, riboto užtikrinimo užduoties atveju, praktikuojantis asmuo gali įgyti pakankamai supratimo apie informacinę sistemą pateikdamas paklausimus, tačiau, pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, jam gali tekti atlikti nuoseklios peržiūros testą.

A358. Kai kuriais atvejais tvarumo dalykai gali būti susiję su kontrolės priemonėmis (t. y. kontrolės priemonės yra temų aspektai). Pavyzdžiui, informacijoje apie tvarumą gali būti apibūdintas darbuotojų sveikatos ir saugos srityje taikomų kontrolės priemonių sukūrimas ir įdiegimas arba jų efektyvumas. Pagal 106 dalį reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo suprastų tvarumo dalykus (šiuo atveju, darbuotojų sveikatos ir saugos srityje taikomas kontrolės priemones). Tokiais atvejais, pagal 113R ir 113P dalis reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo įgytų supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemą, susijusią su procesais, skirtais sukurti, įdiegti ir naudoti kontrolės priemones, taikomas darbuotojų sveikatos ir saugos srityje, ir supratimą apie procesus, skirtus parengti informaciją apie tokias kontrolės priemones.

A359. Turėdamas supratimą apie atitinkamus subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, praktikuojantis asmuo gali suabejoti savo galimybėmis surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, pagrindžiančių užtikrinimo išvadą, arba jis gali pastebėti, kad būtina atsisakyti atlikti užduotį, jei tą galima padaryti pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus. Pavyzdžiui:

- abejonės dėl asmenų, rengiančių informaciją apie tvarumą, sąžiningumą gali būti tokios didelės, kad praktikuojantis asmuo gali padaryti išvadą, jog užduoties negalima atlikti;
- dėl abejonių vadovybės kompetencija ir subjekto įrašų būkle ir patikimumu praktikuojantis asmuo gali būti priverstas padaryti išvadą, kad nėra tikėtina, jog bus galima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų pagrįsti nemodifikuotą išvadą dėl informacijos apie tvarumą.

Kontrolės aplinka (žr. 114R, 114P dalis)

A360. Remdamasis savo supratimu apie kontrolės aplinką, pavyzdžiui, apie tai, kaip subjektas demonstruoja elgesį, atitinkantį subjekto įsipareigojimą užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi, praktikuojantis asmuo gali lengviau nustatyti reikšmingo iškraipymo riziką. Pavyzdžiui, dėl trūkumų kontrolės aplinkoje gali kilti atskleidimo visoje informacijoje apie tvarumą reikšmingo iškraipymo rizika.

A361P. Įvertinęs kontrolės aplinką, praktikuojantis asmuo gali lengviau nustatyti potencialias problemas kituose subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentuose. Taip yra todėl, kad kontrolės aplinka yra kitų subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų pagrindas. Remdamasis tokiu vertinimu, praktikuojantis asmuo gali lengviau nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

A362. Praktikuojančio asmens supratimas apie kontrolės aplinką gali apimti supratimą apie kontrolės priemones, procesus ir struktūras, susijusias su:

- tuo, kaip vadovybė vykdo priežiūros pareigas, pvz., su subjekto kultūra ir vadovybės įsipareigojimu užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi;
- už valdymą atsakingų asmenų nepriklausomumu ir jų vykdoma subjekto vidaus kontrolės sistemos priežiūra, kai už valdymą atsakingi asmenys yra kiti nei vadovybė;
- tuo, kaip subjektas priskiria viršenybę ir atsakomybę;
- tuo, kaip subjektas pritraukia, ugdo ir išlaiko kompetentingus asmenis;
- tuo, kaip subjektas užtikrina, kad asmenys būtų atskaitingi už savo pareigų įgyvendinimą siekiant subjekto vidaus kontrolės sistemos tikslų.

Apimties keičiamumas

A363. Gali nebūti dokumentuotos informacijos apie paprastesnių subjektų kontrolės aplinkos komponentus, ypač kai komunikavimas tarp vadovybės ir kitų darbuotojų yra neformalus, tačiau informacija vis tiek gali būti pakankamai aktuali ir patikima atsižvelgiant į aplinkybes. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo gali pasidomėti subjekto ankstesne ir dabartine praktika bei bendradarbiavimu su suinteresuotomis šalimis. Tuo domėdamasis praktikuojantis asmuo gali geriau suprasti subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, net jeigu politikos nebuvo formaliai dokumentuojamos.

Subjekto rizikos vertinimo procesas (žr. 115R, 115P dalis)

A364. Turėdamas supratimą apie subjekto rizikos vertinimo proceso rezultatus, praktikuojantis asmuo gali lengviau:

- a) nustatyti ir vertinti atskleidimo reikšmingo iškraipymo riziką; ir

- b) suprasti tvarumo dalykus ir kitas užduoties aplinkybes.

A365P. Įvertinęs, ar subjekto rizikos įvertinimo procesas yra tinkamas atsižvelgiant į subjekto aplinkybes, praktikuojantis asmuo gali suprasti, kuriose srityse subjektas nustatė galinčią kilti riziką ir kaip subjektas reagavo į tokią riziką. Vertindamas, kaip subjektas nustato savo verslo riziką ir kaip jis vertina ir reaguoja į tokią riziką, praktikuojantis asmuo gali suprasti, ar rizikos, su kuria susiduria subjektas, nustatymo, vertinimo ir į ją reagavimo būdas atitiko subjekto pobūdį ir sudėtingumą.

A366. Kai kuriais atvejais pagal kriterijus gali būti reikalaujama, kad subjektas nustatytų su tvarumu susijusią riziką ir galimybes arba procesą (-us), kuriuo nustatoma, vertinama ir valdoma su tvarumu susijusi rizika ir galimybės, taip pat kad pateiktų apie tai informaciją. Todėl turėdamas supratimą apie subjekto rizikos įvertinimo proceso rezultatus, praktikuojantis asmuo taip pat gali lengviau nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką, susijusią su tinkamu subjekto taikomų kriterijų taikymu. Pavyzdžiui, jei subjektas nustato potencialius subjekto rizikos vertinimo proceso trūkumus, praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad kyla didesnė rizika dėl to, jog subjektas nenustatė tvarumo dalykų, kurie turi būti pateikiami pagal taikomus kriterijus, ir todėl tokių dalykų pateikimas ar apibūdinimas informacijoje apie tvarumą gali būti neišsamus.

A367P. Ne visų rūšių rizika, kurią subjektas nustato, kelia reikšmingo iškraipymo riziką. Norėdamas suprasti, kaip vadovybė ir už valdymą atsakingi asmenys nustatė riziką, susijusią su informacijos apie tvarumą rengimu, ir nusprendė, kokių veiksmų imsis reaguodami į tokią riziką, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, kaip vadovybė arba, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys:

- a) pakankamai tiksliai ir aiškiai apibrėžė subjekto tikslus, kad galima būtų nustatyti ir vertinti su tikslais susijusią riziką;
- b) nustatė riziką, kad nebus pasiekti subjekto tikslai, ir išanalizavo riziką kaip pagrindą rizikos valdymo būdams nustatyti; ir
- c) svarstydami, kokia kyla rizika, kad subjekto tikslai nebus pasiekti, kartu apsvarstė galimą apgaulę.

A368. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato riziką, kurios subjektas nenustatė, ir tokia rizika yra tokios rūšies rizika, kuri, kaip praktikuojantis asmuo tikisi, turėtų būti nustatyta subjekto rizikos vertinimo proceso metu, tai gali rodyti, kad subjekto rizikos vertinimo procesas yra netinkamas atsižvelgiant į subjekto aplinkybes.

Subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas (žr. 116R, 116P dalis)

A369. Turėdamas supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso rezultatus, praktikuojantis asmuo gali lengviau:

- a) nustatyti ir vertinti atskleidimo reikšmingo iškraipymo riziką;
- b) įgyti supratimą apie tvarumo dalykus ir kitas užduoties aplinkybes; ir
- c) nustatyti, ar reikia surinkti įrodymų atliekant kontrolės priemonių testus.

A370. Turint supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, galima sužinoti apie kontrolės priemonių trūkumus, tačiau tai, kad nėra vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso rezultatų, nebūtinai reiškia, jog kontrolės priemonės yra efektyvios. Tai, kad nėra tokių rezultatų, rodo, jog vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesas gali būti neefektyvus.

A371P. Supratimas apie subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, susijusį su informacijos apie tvarumą rengimu, gali apimti supratimą apie:

- a) tokius subjekto proceso aspektus, kurie apima:
 - i) nuolatinis ir atskirus kontrolės priemonių veiksmingumo stebėsenos vertinimus, kontrolės trūkumų nustatymą ir nustatytų kontrolės trūkumų taisymą; ir
 - ii) subjekto vidaus audito funkciją (jei tokia yra), įskaitant jos pobūdį, pareigas ir veiksmus; ir
- b) informacijos šaltinius, naudojamus subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procese, ir pagrindą, kuriuo remdamasi vadovybė tokią informaciją laiko pakankamai patikima tam tikslui.

A372P. Įvertinęs subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, praktikuojantis asmuo gali geriau suprasti kitus subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus. Remdamasis tokiu vertinimu praktikuojantis asmuo taip pat gali lengviau nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu.

A373P. Praktikuojantis asmuo, siekdamas suprasti, kaip subjektas vykdo savo vidaus kontrolės sistemos stebėseną, galėtų apsvarstyti šiuos susijusius dalykus:

- a) stebėsenos proceso parengimą, pavyzdžiui, ar tai yra periodinė ar nuolatinė stebėseną;
- b) stebėsenos atlikimą ir dažnumą;
- c) laiku atliekamą stebėsenos rezultatų įvertinimą, siekiant nustatyti, ar kontrolės priemonės buvo efektyvios; ir
- d) kaip buvo reaguojama į nustatytus trūkumus atliekant atitinkamus taisomuosius veiksmus, įskaitant tokių trūkumų komunikavimą laiku asmenims, atsakingiems už taisomųjų veiksmų atlikimą.

A374P. Praktikuojantis asmuo taip pat gali apsvarstyti, kaip subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos proceso metu reaguojama į stebėsenos informacijos apdorojimo kontrolės priemones, taikomas naudojant IT. Tai gali būti, pavyzdžiui:

- a) sudėtingų IT aplinkų stebėsenos kontrolės priemonės, kurios:
 - i) vertina, ar parengtos informacijos apdorojimo kontrolės priemonės tebėra efektyvios, ir, pasikeitus sąlygoms, atitinkamai jas pakeičia; arba
 - ii) vertina informacijos apdorojimo kontrolės priemonių efektyvumą;
- b) kontrolės priemonės, skirtos stebėti automatizuoto informacijos apdorojimo kontrolės priemonėms taikomus leidimus, užtikrinančius pareigų atskyrimą;
- c) kontrolės priemonės, skirtos stebėti, kaip nustatomos klaidos arba kontrolės trūkumai, susiję su tvarumo atskaitomybės automatizavimu, ir kaip į juos reaguojama.

Apimties keičiamumas

A375P. Siekdamas suprasti paprastesnių subjektų, ypač turinčių savininką vadovą, naudojamą subjekto vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, praktikuojantis asmuo dažnai orientuojasi į tai, kaip vadovybė arba savininkas vadovas tiesiogiai dalyvauja veikloje, nes kitos rūšies stebėsenos gali nebūti.

A376P. Siekiant suprasti subjektų, kuriuose nėra formalaus proceso, vidaus kontrolės sistemos stebėsenos procesą, galima išsiaiškinti apie periodines informacijos peržiūras, kuriomis remdamasis subjektas nustato, kaip jis užkerta kelią iškraipymams arba juos aptinka.

Informacinė sistema ir komunikacija (žr. 117–118 dalis)

A377. Praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą, kad nustatytų, kurie informacinės sistemos aspektai yra aktualūs tvarumo dalykams ir informacijos apie tvarumą parengimui. Jis gali pateikti paklausimus atitinkamai (-oms) šaliai (-ims) apie tokius aspektus ir, prireikus, atlikti kitas procedūras.

A378. Supratimas apie informacinę sistemą gali apimti supratimą apie subjekto vykdomą informacijos apdorojimo veiklą, tokioje veikloje naudojamus jo duomenis ir informaciją, išteklius bei politikas arba procedūras, kuriose informacijos apie tvarumą tikslais apibūdinama:

- a) kaip duomenys ir informacija, įskaitant kokybinę informaciją, yra registruojami, įrašomi, apdorojami, peržiūrimi, taisomi ir pateikiami, įskaitant tai, ar subjektas su tvarumo atskaitomybe susijusią veiklą vykdo centralizuotai, o jei taip – kaip ją vykdo. Tokios politikos arba procedūros gali apimti vidinius patikros procesus, kurių metu peržiūrą atliekantis asmuo patikrina duomenų ir informacijos tikslumą ir išsamumą bei parašu patvirtina tokį procesą, tuo įrodydamas, kad peržiūra buvo atlikta;
- b) patvirtinantys įrašai ir kita aktuali informacija tvarumo dalykais, susiję su informacijos perdavimu informacinėje sistemoje;
- c) procesai, skirti parengti informaciją apie tvarumą, įskaitant naudojamą agregavimo procesą kartu su agregavimo koregavimais (jei tokių yra).

A379. Praktikuojantis asmuo gali įsigilinti į informacinę sistemą įvairiais būdais, tokiais kaip:

- a) teikdamas paklausimus atitinkamiems darbuotojams apie procedūras, skirtas inicijuoti, įrašyti, apdoroti ir pateikti įvykius ir sąlygas, susijusius su temomis ir temų aspektais;
- b) tikrindamas politikas ar procesų vadovus arba kitą informacinės sistemos dokumentaciją;
- c) stebėdamas, kaip subjekto darbuotojai laikosi politikų arba procedūrų; arba
- d) atrinkdamas įvykius arba sąlygas ir atsekdamas jas per visą informacinėje sistemoje taikomą procesą (t. y. atlikdamas nuoseklias peržiūros testą).

A380. Tikėtina, kad subjekto informacinėje sistemoje ir komunikacijoje bus naudojamos IT, skirtos duomenims ir informacijai rinkti ir apdoroti. Subjektai gali naudoti sudėtingas IT taikomas programas, paprastas skaičiuokles arba popierinius dokumentus, arba tokių priemonių derinį. Informacinė sistema apima IT aplinką, IT taikomas programas ir kitus IT aplinkos aspektus, kurie yra susiję su informacijos perdavimu ir apdorojimu informacinėje sistemoje. Rizika dėl IT naudojimo gali kilti, kai subjektas naudoja IT taikomas programas, ar dėl kitų IT aplinkos aspektų. Pavyzdžiui, informacijos perdavimo informacinėje sistemoje pasikeitimai gali atsirasti dėl IT taikomųjų programų pakeitimų arba tiesioginių duomenų pasikeitimų duomenų bazėse, susijusiose su tokios informacijos apdorojimu ar saugojimu.

Apimties keičiamumas

A381. Tikėtina, kad informacinė sistema ir subjekto komunikavimo mažesniuose ar paprastesniuose subjektuose būdas bus ne tokie sudėtingi ir veiks ne tokioje sudėtingoje IT aplinkoje, kaip didesniuose ir sudėtingesniuose subjektuose. Paprastesniems subjektams, kurių veikloje vadovybė dalyvauja tiesiogiai, gali neprireikti išsamių procedūrų apibūdinimų, sudėtingų įrašų ar rašytinių politikų. Todėl atliekant paprastesnio subjekto užduotį gali prireikti mažiau pastangų suprasti aktualius subjekto informacinės sistemos aspektus, be to, gali būti pateikiama daugiau

paklausimų nei atliekama stebėjimo procedūrų ar dokumentų patikrų. Tačiau būtinybė įgyti supratimą išlieka svarbi kaip pagrindas rengiant tolesnes procedūras, be to, praktikuojantis asmuo galės juo toliau remtis nustatydamas arba vertindamas reikšmingo iškraipymo riziką.

Subjekto proceso, skirto nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą, supratimas (žr. 117 dalies a punktą)

A382. Praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar subjekto procesas, skirtas nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą, apima:

- a) numatomų vartotojų ar jų atstovaujamų suinteresuotųjų šalių nustatymą arba bendradarbiavimą su jais, siekiant nustatyti jų informacijos poreikius;
- b) tinkamų kriterijų, kuriais remiantis nustatoma teiktina informacija apie tvarumą, pasirinkimą arba nustatymą prieš svarstant reikšmingumą;
- c) tinkamą kriterijų taikymą, siekiant nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą, įskaitant temų, temų aspektų ir atskaitomybės aprėpties nustatymą; ir
- d) informacijos apie tvarumą filtravimą, siekiant atrinkti teiktiną reikšmingą informaciją.

A383. Jeigu subjektas neturi tinkamo proceso, skirto nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą, pasirinktos temos ar temų aspektai gali būti neišsamūs arba apimti informaciją apie tvarumą, kuri nėra svarbi arba užgožia reikšmingą informaciją apie tvarumą. Subjekto procesai pagrįsti vadovybės sprendimu, todėl nustatant teiktiną informaciją apie tvarumą kyla vadovybės šališkumo rizika. Kuo daugiau atskaitomybės sistemoje arba įstatymuose ar kituose teisės aktuose nurodoma, kokią informaciją apie tvarumą reikia pateikti, tuo mažesnė reikšmingo iškraipymo rizika gali būti, nes vadovybė turi mažiau galimybių būti šališka.

A384. Praktikuojančio asmens darbo, kurį jis turi atlikti, kad įgytų supratimą apie tai, kaip subjektas nustato teiktiną informaciją apie tvarumą, mastas priklausys nuo užduoties pobūdžio ir aplinkybių. Kai kurių užduočių atveju, pagal atskaitomybės tvarką arba įstatymus ar kitus teisės aktus gali būti nurodoma, kokią informaciją apie tvarumą reikia pateikti, todėl atliekant procedūras tik nustatomi tokie reikalavimai ir išsiaiškinama, ar teiktina informacija apie tvarumą buvo įtraukta į informaciją apie tvarumą. Kitų užduočių atveju, tvarkos arba subjekto nustatytuose kriterijuose gali būti nurodyta, kokią informaciją apie tvarumą reikia pateikti, arba gali būti nurodyta tik konkreiti teiktina informacija apie tvarumą, arba gali būti nustatytas procesas, kuriuo subjektas privalo vadovautis, kad nustatytų teiktiną informaciją apie tvarumą arba papildomą informaciją apie tvarumą. Taip pat subjektas turi parengti savo paties kriterijus, taikomus tokiam procesui. Tikėtina, kad tokiomis aplinkybėmis subjekto procesas bus sudėtingesnis ir turės poveikį praktikuojančio asmens procedūrų pobūdžiui ir apimčiai.

Informacijos, gautos iš išorės šaltinių, registravimo, apdorojimo ir įtraukimo būdo supratimas (žr. 117 dalies b punktą)

A385. Siekiant suprasti, kaip informacija, gauta iš išorės šaltinių, yra registruojama, apdorojama, prireikus, koreguojama ir įtraukiama į informaciją apie tvarumą, taip pat vertėtų suprasti:

- a) išorės šaltinių suteiktų duomenų ar informacijos pobūdį ir reikšmingumą; ir
- b) kaip subjektas nustato iš išorės šaltinių gautos informacijos patikimumą, pavyzdžiui:

- i) stebėdamas išorės šaltiniui suteiktą ir iš jo grąžintą informaciją;
- ii) apsvarstydamas išorės šaltinio reputaciją; ir
- iii) apsvarstydamas, ar yra kitų panašios informacijos šaltinių ir ar informacija, prieinama iš tokių skirtingų šaltinių, yra suderinta.

Informacinės sistemos, palaikančios informacijos apie tvarumą parengimą, įvertinimas (žr. 118 dalį)

A386. Supratimas apie informacinę sistemą taip pat gali apimti supratimą apie tai, kaip subjektas komunikuoja apie reikšmingus dalykus, pagrindžiančius informacijos apie tvarumą, ir susijusias ataskaitų teikimo pareigas informacinėje sistemoje ir kituose subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentuose:

- a) asmenims subjekto viduje, įskaitant tai, kaip komunikuojama apie vaidmenis ir pareigas;
- b) vadovybei ir už valdymą atsakingiems asmenims;
- c) numatomiems vartotojams; ir
- d) išorės šalims, pvz., priežiūros institucijoms.

Kontrolės veiksmai (žr. 119P, 120R dalis)

A387. Praktikuojantis asmuo, nustatydamas ir įvertindamas kontrolės priemones subjekto vidaus kontrolės sistemos kontrolės veiksmų komponente, gali sutelkti dėmesį į informacijos apdorojimo kontrolės priemones, kurios yra kontrolės priemonės, taikomos subjekto informacinėje sistemoje apdorojant informaciją kaip tiesioginis atsakas į riziką informacijos vientisumui (t. y. informacijos išsamumui, tikslumui ir pagrįstumui). Tačiau praktikuojantis asmuo neprivalo nustatyti ir įvertinti visas informacijos apdorojimo kontrolės priemones.

A388. Vykdant užtikrinimo užduotį nėra būtina suprasti visų kontrolės priemonių, susijusių su kiekvienu atskleidimu arba su kiekvienu tvirtinimu dėl atskleidimo.

A389. Kitų kontrolės priemonių, apie kurias praktikuojančiam asmeniui būtų tinkama įgyti supratimą, pavyzdžiai:

- kontrolės priemonės, skirtos reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką, kuri, atsižvelgiant į jos tikimybę ir mastą, įvertinama kaip aukštesnė rizikos spektre;
- kontrolės priemonės, kurios susijusios su informacijos apie tvarumą parengimu ar koregavimu;
- jeigu subjektas pasitelkia paslaugų organizaciją – subjekto kontrolės priemonės, susijusios su paslaugų organizacijos teikiamomis paslaugomis.

A390. IT taikomųjų programų ir kitų IT aplinkos aspektų, su IT naudojimu susijusios rizikos, bei bendrųjų IT kontrolės priemonių, skirtų reaguoti į tokias rizikas, nustatymas turi įtakos praktikuojančio asmens sprendimams dėl kontrolės priemonių testų, reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo, informacijos, parengtos naudojant IT taikomas programas, testavimo ir tolesnių procedūrų parengimo.

A391. Siekdamas nustatyti IT taikomas programas, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti subjekto automatines kontrolės priemones, informacijos saugojimą ir apdorojimą bei pasiklovimą bendrosiomis IT kontrolės priemonėmis. Supratimo mastas ir taikomųjų programų, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, skirsis priklausomai nuo subjekto sudėtingumo. Kai praktikuojantis asmuo nustato IT taikomas programas, kurioms kyla su IT naudojimu susijusi rizika, tikėtina, kad bus nustatyti kiti IT aplinkos aspektai (pavyzdžiui,

tinklas, veiklos sistemos, duomenų bazės ir sąsajos tarp IT taikomųjų programų), nes tokie aspektai palaiko nustatytą IT taikomųjų programų veikimą ir sąveiką su jomis.

A392. Su IT naudojimu susijusi rizika gali apimti neteisėtą prieigą, programos pakeitimus ar netinkamus duomenų pakeitimus ir jos mastas priklauso nuo IT taikomųjų programų ir aplinkos pobūdžio ir charakteristikų.

Kontrolės priemonių parengimas ir įdiegimas (žr. 120R, 120P dalis)

A393. Vertindamas nustatytos kontrolės priemonės parengimą, praktikuojantis asmuo apsveria, ar kontrolės priemonė atskirai arba kartu su kitomis kontrolės priemonėmis gali efektyviai užkirsti kelią reikšmingiems iškreipimams arba juos nustatyti ir ištaisyti (t. y. pasiekti kontrolės priemonių tikslą).

A394. Praktikuojantis asmuo įsitikina, kad nustatyta kontrolės priemonė yra įdiegta, nustatydamas, kad kontrolės priemonė yra ir subjektas ją naudoja. Nėra prasmės praktikuojančiam asmeniui vertinti, kaip įdiegta neefektyviai parengta kontrolės priemonė. Todėl praktikuojantis asmuo pirmiausia vertina kontrolės priemonės parengimą. Netinkamai parengta kontrolės priemonė gali rodyti, kad yra kontrolės trūkumas.

A395. Praktikuojantis asmuo gali padaryti išvadą, kad būtų tikslinga testuoti kontrolės priemonę, kuri buvo efektyviai parengta ir įdiegta, jei jis nori atsižvelgti į jos efektyvumą nustatydamas tolesnių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį. Tačiau neverta testuoti kontrolės priemonių, kurios nėra efektyviai parengtos arba įdiegtos.

A396. Kai praktikuojantis asmuo planuoja testuoti kontrolės priemonės efektyvumą, gauta informacija apie tai, kiek kontrolės priemonė reaguoja į reikšmingo iškreipimo riziką (ar kelių rūšių riziką), įtraukiama į praktikuojančio asmens rizikos vertinimą.

A397. Kontrolės priemonių efektyvumui patikrinti nepakanka vien tik įvertinti kontrolės priemonių parengimą ir nustatyti, kad jos yra įdiegtos. Tačiau praktikuojantis asmuo gali suplanuoti, kad automatinių kontrolės priemonių efektyvumą jis patikrins nustatydamas ir testuodamas bendrąsias IT kontrolės priemones, kurios užtikrina nuoseklų automatinių kontrolės priemonių veikimą, o ne tiesiogiai testuodamas kontrolės priemonių efektyvumą. Bendrosios IT kontrolės priemonės, kurių vadovybė negali perkonfigūruoti ar pakeisti, užtikrina nuoseklų automatinių kontrolės priemonių veikimą.

A398. Praktikuojantis asmuo gali tikėtis, kad informacinė sistema ir kontrolės priemonės bus labiau formaliai dokumentuotos, kai informacinė sistema ir kontrolės priemonės yra tvarumo dalykų dalis (pvz., kai informacija apie tvarumą apima informaciją apie subjekto kontrolės priemones).

A399R. Pagal 120R dalį, riboto užtikrinimo užduoties atveju, praktikuojantis asmuo neprivalo suprasti kontrolės veiksmų komponento, kai jis vertina kontrolės priemonių parengimą ir nustato, ar jos buvo įdiegtos, nebent praktikuojantis asmuo planuoja surinkti įrodymų testuodamas kontrolės priemonių efektyvumą.

Kontrolės trūkumų nustatymas (žr. 121 dalį)

A400. Jeigu nustatomi su kontrolės aplinka susiję trūkumai, jie gali turėti įtakos bendriems praktikuojančio asmens lūkesčiams dėl kontrolės priemonių efektyvumo ir kartu jo planams testuoti kontrolės priemonių efektyvumą.

A401. Siekdamas suprasti subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad tam tikros subjekto politikos yra netinkamos atsižvelgiant į subjekto pobūdį ir aplinkybes. Toks nustatytas dalykas gali rodyti, kad esama kontrolės trūkumų. Praktikuojantis asmuo gali apsispręsti tokių kontrolės trūkumų įtaką tolesnių procedūrų parengimui ir nuspręsti, ar komunikuoti apie trūkumus vadovybei ar už valdymą atsakingiems asmenims.

A402. Aplinkybės, kurios rodo, kad esama kontrolės trūkumų, apima šiuos nustatytus dalykus:

- bet kokio dydžio apgaulę, susijusią su aukščiausio lygio vadovybe;
- kontrolės aplinkos trūkumus;
- reikšmingo iškraipymo riziką, kuri nebuvo nustatyta subjekto rizikos vertinimo proceso metu;
- tvarumo dalykų, kuriuos būtina pateikti pagal taikomus kriterijus ir kurie yra reikšmingi, praleidimą informacijoje apie tvarumą, kai tokie tvarumo dalykai nėra nustatomi subjekto teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo proceso metu; ir
- nereikšmingų tvarumo dalykų, kurie užgožia tvarumo dalykus, būtinus pateikti informacijoje apie tvarumą, įtraukimą.

A403. Jeigu praktikuojančio asmens atliktas subjekto kontrolės aplinkos ar kitų vidaus kontrolės komponentų įvertinimas verčia abejoti galimybe surinkti įrodymų, pagrindžiančių užtikrinimo ataskaitą, praktikuojantis asmuo gali:

- atlikti papildomas rizikos vertinimo procedūras iki surinks įrodymų, savo abejonėms išsklaidyti;
- atsisakyti atlikti užduotį, jei leidžiama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus; arba
- apsvarstyti poveikį praktikuojančio asmens ataskaitai.

Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir vertinimas (žr. 122R, 122P dalis)

A404. Siekiant nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką, būtinas profesinis sprendimas, pagrįstas praktikuojančio asmens supratimu apie tvarumo dalykus ir informaciją apie tvarumą bei subjektą ir jo aplinką.

A405. Siekiant nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką, taip pat būtina, kad praktikuojantis asmuo apsvarstytų galimybę (t. y. tikimybę), kad iškraipymas atsiras ir, jeigu atsiras, bus reikšmingas (t. y. ar galimas iškraipymas yra tokio masto ir sudėtingumo, kad gali pagrįstai tikėtis, jog jis turės poveikį vartotojų sprendimams).

A406R. Riboto užtikrinimo užduoties metu reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir vertinimo atskleidimo lygiu procesas yra mažesnio masto nei pakankamo užtikrinimo užduoties metu. Taip yra todėl, kad:

- praktikuojančio asmens supratimo, kuriuo remiantis rizika yra nustatoma ir įvertinama, mastas ir lygis yra nevienodas, nes riboto užtikrinimo užduoties metu atliekamos rizikos vertinimo procedūros skiriasi savo pobūdžiu ir atlikimo laiku nuo pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų ir yra mažesnės apimties;
- riboto užtikrinimo užduoties metu praktikuojantis asmuo neprivalo nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygiu; ir
- riboto užtikrinimo užduoties metu gauto užtikrinimo lygis yra gerokai mažesnis nei užtikrinimo, gauto pakankamo užtikrinimo užduoties metu.

A407. Tai, koks yra potencialaus iškraipymo tikimybės ir masto derinys, lemia, koks bus nustatytos rizikos įvertinimas rizikos spektre. Atsižvelgdamas į tokį įvertinimą, praktikuojantis asmuo parengia tolesnes audito procedūras, skirtas reaguoti į riziką. Kuo didesnė tikimybė ir kartu

mastas, tuo aukštesnis rizikos įvertinimas; kuo mažesnė tikimybė ir kartu mastas, tuo žemesnis rizikos įvertinimas.

A408. Praktikuojančio asmens pasirinktas būdas grupuoti atskleidimą užduoties planavimo ir atlikimo tikslais (žr. A285–A287 dalis) turi įtakos tam, kaip jis nustatys ir vertins reikšmingo iškraipymo riziką.

A409R. Riboto užtikrinimo užduoties atveju, praktikuojančio asmens lūkesčiai dėl iškraipymo atsiradimo ir, jei jis atsiranda, jo reikšmingumo, yra ne tokie konkretūs kaip pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, nes jie labiau pagrįsti ribota informacija, kaip paaiškinta A406R dalyje. Be to, praktikuojančio asmens išvada riboto užtikrinimo užduoties atveju pareiškama atsižvelgiant į tai, ar praktikuojantis asmuo pastebėjo ką nors, kas verstų praktikuojantį asmenį manyti, kad informacija apie tvarumą nėra visais reikšmingai atžvilgiais teisingai pateikta (arba tinkamai parengta) pagal taikomus kriterijus. Todėl riboto užtikrinimo užduoties atveju, jeigu atliekant procedūras, skirtas reaguoti į įvertintą riziką, praktikuojantis asmuo pastebi dalykų, rodančių, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta, pagal 148R dalį reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo atliktų papildomas procedūras.

A410. Svarstydamas galimo iškraipymo mastą, praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į kokybinius ir kiekybinius galimo iškraipymo aspektus (t. y. tvirtinimų apie atskleidimą iškraipymai gali būti vertinami kaip reikšmingi dėl jų dydžio, pobūdžio ar aplinkybių). Šiuo atveju galėtų praveisti A300 ir, atitinkamai, A301 dalyse nurodyti kokybiniai ir kiekybiniai veiksniai.

A411. Praktikuojančio asmens svarstymas dėl kokybinio atskleidimo potencialaus iškraipymo masto gali priklausyti nuo tokio atskleidimo svarbos numatomiems vartotojams. Pavyzdžiui, numatomiems vartotojams gali būti svarbesnės subjekto pastangos sumažinti išmetamo anglies dioksido kiekius nei pastangos didinti bendruomenės įtrauktį. Todėl numatomi vartotojai gali mažiau toleruoti atskleidimo apie pastangas sumažinti išmetamo anglies dioksido kiekius iškraipymą nei atskleidimo apie pastangas didinti bendruomenės įtrauktį iškraipymą.

Pavyzdžiui:

praktikuojantis asmuo gali nustatyti ir vertinti subjekto atskleidimo, kad jo pastangos sumažinti išmetamo anglies dioksido kiekius apima pastangas gerinti anglies dioksido surinkimo ir laikymo pajėgumus, reikšmingo iškraipymo riziką ir apibūdinti subjekto pastangas įsigyti tam reikalingas technologijas. Tai gali būti pagrįsta praktikuojančio asmens supratimu apie:

- subjekto patiriamą spaudimą mažinti išmetamo anglies dioksido kiekius, siekiant įvykdyti teisės aktuose nustatytus uždavinius; ir
- tai, kad subjektui būtų pernelyg brangu įsigyti anglies dioksido surinkimo ir laikymo technologijas.

Tai, ar praktikuojantis asmuo mano, kad iškraipymas yra reikšmingas, jeigu jis įvyktų, priklauso nuo to, kiek atskleidimas yra svarbus numatomiems vartotojams, ir iškraipymo masto, kurie turėtų poveikį numatomų vartotojų sprendimams, kai numatomi vartotojai gali būti veikiami šių veiksnių:

- dabartinės ir ankstesnės anglies dioksido išmetimo tendencijos subjekto veikloje ir veiklos sektoriuje;
- ar planas mažinti anglies dioksido emisijas yra svarbus, siekiant įvykdyti teisės aktuose nustatytus išmetimo uždavinius;
- ar planas pagerinti anglies dioksido surinkimo ir laikymo pajėgumus yra pagrindinis požiūris ar daugialypio požiūrio į išmetamo anglies dioksido kiekio mažinimą dalis; ir

- ar klientai, darbuotojai ar investuotojai, veikiantys subjekto veiklos sektoriuje, teikia didelę reikšmę išmetamo anglies dioksido kiekiams.

A412. Pagal tvarumo atskaitomybės tvarką gali būti reikalaujama atskleisti daugybę atskirų rodiklių, susijusių su skirtingais tvarumo dalykais. Tokiais atvejais:

- praktikuojantis asmuo, reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymo ir įvertinimo tikslais, gali rodiklių grupę laikyti atskleidimu (t. y. praktikuojantis asmuo turi nustatyti ir įvertinti kiekvieno atskiro rodiklio reikšmingo iškraipymo riziką). Tai gali būti tais atvejais, kai, pavyzdžiui, numatomi vartotojai yra linkę daugiau dėmesio skirti rodiklių grupei, o ne atskiriems rodikliams.
- Priklausomai nuo faktų ir aplinkybių, praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad tam tikrų rodiklių ar grupės rodiklių reikšmingo iškraipymo rizika yra priimtina atsižvelgiant į aplinkybes (t. y. yra užduočiai tinkamame lygyje (riboto užtikrinimo atveju) arba priimtina žemame lygyje (pakankamo užtikrinimo atveju)). Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo neprivalo parengti ir atlikti tolesnių procedūrų. Nepriklausomai nuo pakankamo užtikrinimo užduoties metu įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos, pagal 140P dalį praktikuojantis asmuo privalo apsvarstyti būtinybę parengti ir atlikti pagrindines procedūras su atskleidimu, kuris, praktikuojančio asmens vertinimu, yra reikšmingas.

A413. Užtikrinimo užduotis (ir praktikuojančio asmens užtikrinimo išvada) gali būti susijusi tik su konkrečiais rodikliais. Tokiais atvejais yra labai tikėtina, kad atskiri rodikliai numatomiems vartotojams gali turėti didesnę reikšmę. Todėl praktikuojantis asmuo paprastai nustato ir vertina kiekvieno tokio rodiklio reikšmingo iškraipymo riziką.

A414. Reikšmingo iškraipymo rizika gali būti susijusi su vienu ar keliais subjektais atskaitomybės aprėpties ribose. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo gali nuspręsti naudoti komponento praktikuojančio asmens darbą, kad nustatytų ir įvertintų reikšmingo iškraipymo riziką. Tačiau praktikuojantis asmuo išlieka atsakingas už grupės informacijos apie tvarumą reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymą ir vertinimą bei už tolesnių procedūrų, skirtų reaguoti į įvertintą riziką, parengimą ir atlikimą.

Tvirtinimai

A415P. Nustatydamas ir vertindamas reikšmingo iškraipymo riziką, praktikuojantis asmuo naudoja tvirtinimus įvairių tipų potencialiems iškraipymams, kurie gali atsirasti, apsvarstyti. Praktikuojantis asmuo gali naudoti toliau apibūdintus tvirtinimus arba gali juos pareikšti kitu būdu, jei paliečiami visi toliau apibūdinti aspektai. Gali būti šie tvirtinimai:

- atsiradimas ir buvimas – atskleidimas yra susijęs su įvykiais arba sąlygomis, kurie įvyko ar buvo;
- atsakomybė – atskleidimas yra susijęs su subjektu;
- išsamumas – visi įvykiai arba sąlygos, kurie susiję su subjektu ir atskaitomybės aprėptimi ir kurie turėtų būti įtraukti į informaciją apie tvarumą, buvo įtraukti;
- tikslumas ir vertinimas – atskleidimas, įskaitant įverčius, buvo tinkamai išmatuotas, įvertintas arba apibūdintas pagal taikomus kriterijus;
- priskyrimas tinkamam laikotarpiui – atskleidimas buvo pateiktas ataskaitiniame laikotarpyje, su kuriuo jis yra susijęs;
- pateikimas, klasifikavimas ir suprantamumas – atskleidimas yra tinkamai agreguotas arba išskaidytas, tinkamai struktūrizuotas bei pateiktas ir apibūdintas pagal taikomus kriterijus, be to, jis yra aiškiai išreikštas;

- nuoseklumas – kriterijai ir kriterijų taikymas yra suderinti su kriterijais, taikytais praėjusiame laikotarpyje, arba jų pakeitimai yra pagrįsti ir tinkamai taikomi bei pakankamai atskleisti, o lyginamoji informacija (jei tokia yra) yra suderinta su praėjusio laikotarpio informacija arba yra tinkamai pakoreguota.

A416R. Nors riboto užtikrinimo užduoties metu praktikuojantis asmuo neprivalo nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo rizikos tvirtinimų lygiu, jis gali nuspręsti naudoti tvirtinimus, jeigu jie jam praverčia svarstant potencialių iškraipymų, kurie gali atsirasti, rūšis ir rengiant ir atliekant procedūras, kaip atsaką į tokius iškraipymus.

A417. Iškraipymai gali atsirasti dėl žmogaus klaidos, proceso trūkumų, vadovybės šališkumo arba apgaulės.

Galimų įvairių rūšių iškraipymų pavyzdžiai:

- informacijoje pateikti melagingi teiginiai (atsiradimo ir buvimo arba atsakomybės tvirtinimas), pavyzdžiui, jeigu subjektas prisiėmė atsakomybę už investicijas į bendruomenę ar aplinkos valymo darbus, kurių faktiškai neatliko arba juo atliko kita šalis;
- informacija užregistruota neteisingame laikotarpyje (priskyrimo tinkamam laikotarpiui tvirtinimas), pavyzdžiui, subjekto vandens suvartojimo registravimas laikotarpyje, kuris eina prieš laikotarpį ar po laikotarpio, per kurį vanduo buvo faktiškai suvartotas;
- netiksli informacija (tikslumo ir vertinimo tvirtinimas), pavyzdžiui, gauta netiksliai sukalibravus matavimo įrenginius, perkėlimo ar kitos matavimo rezultatų klaidos, arba netinkamų perskaičiavimo koeficientų naudojimas, pavyzdžiui, anglies dvideginio perskaičiavimo koeficiento taikymas branduolinei energijai, kai subjektas naudoja anglimi ar nafta kūrenamus įrenginius;
- praleista informacija (išsamumo tvirtinimas), pavyzdžiui, bendrovė teikia ataskaitas apie žemės rekultyvavimo programos įgyvendinimą jos trijose kasyklose, tačiau nutyli apie dvi kasyklas, kuriose būklė yra reikšmingai pablogėjusi ir kuriose žemę nėra planuojama rekultivuoti;
- neteisingai suklasifikuota informacija (pateikimo, klasifikavimo ir suprantamumo tvirtinimas), pavyzdžiui, subjektas klasifikuoja sezoninius rangovus (daugiausia moteris) kaip nuolatinius darbuotojus, dirbančius visą darbo dieną, dėl to klaidingai pateikiama informacija apie pasiskirstymą pagal lytį tarp nuolatinių darbuotojų;
- klaidinantis ar neaiškus informacijos atvaizdavimas (pateikimo, klasifikavimo ir suprantamumo tvirtinimas), pavyzdžiui, rengėjas nepagrįstai akcentuoja palankią informaciją naudodamas didelį, paryškintą ar ryškiaspalvį tekstą ir paveikslėlius arba kitais būdais pabrėždamas pateikiamą informaciją, o nepalankią informaciją pateikia ne taip akivaizdžiai, pavyzdžiui, naudodamas mažą ar šviesų šriftą ir ne tokį išsamų tekstą;
- šališkumas informacijoje, kurioje daug dėmesio skiriama teigiamiems veiklos rezultatų aspektams, praleidžiant neigiamus aspektus (pateikimo, klasifikavimo ir suprantamumo tvirtinimas).

Atvejai, kai vadovybė nepaiso kontrolės priemonių (rizikos vertinimas) (žr. 123P dalį)

A418P. Vadovybė turi išskirtinę galimybę apgaudinėti dėl jos turimos galimybės manipuluoti duomenimis ir įrašais bei rengti apgaulingą informaciją apie tvarumą nepaisant kontrolės priemonių, kurios, kaip paaiškėja, kitais atvejais būtų efektyvios. Nors skirtingų subjektų rizikos, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių, lygis bus įvairus, tokios rizikos esama visuose subjektuose. Kadangi neįmanoma nuspėti, koku būdu toks nepaisymas gali pasireikšti, tai yra

laikoma reikšmingo iškraipymo rizika dėl apgaulės, reikšmingo iškraipymo riziką priskiriant rizikos spektro viršutinei ribai.

Įrodymų, surinktų atliekant rizikos vertinimo procedūras, vertinimas (žr. 124 dalį)

A419. Praktikuojančio asmens atliekamas subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentų vertinimas ir turimas supratimas apie kontrolės priemones, kartu su bet kokiais nustatytais kontrolės trūkumais, gali:

- a) turėti poveikį atskleidimo reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymui ir vertinimui; ir
- b) rodyti reikšmingo iškraipymo riziką, kuri gali turėti įtakos atskleidimui, todėl gali būti reikalaujama bendrųjų atsakų pagal 128R ir 128P dalis.

Reagavimas į reikšmingo iškraipymo riziką

Tolesnių procedūrų rengimas ir atlikimas (žr. 126R–127 dalis)

A420. Praktikuojančio asmens tolesnės procedūros gali apimti kelias kartu atliekamas tokias procedūras kaip tikrinimas, stebėseną, patvirtinimas, perskaiciavimas, pakartotinis atlikimas, analitinės procedūros ir paklausimų teikimas. Siekiant nustatyti, kokias tolesnes procedūras atlikti konkrečios užduoties metu, būtina vadovautis profesiniu sprendimu. Kadangi informacija apie tvarumą gali apimti įvairias aplinkybes, todėl įvairių užduočių metu atliekamų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis gali skirtis.

A421. Pagrindinės procedūros gali apimti:

- detaliuosius testus, pavyzdžiui:
 - išmetamųjų teršalų faktoriaus sutikrinimas su atitinkamais šaltiniais (pavyzdžiui, vyriausybės skelbiama informacija) ir jų tinkamumo vertinimas atsižvelgiant į aplinkybes;
 - bendrųjų įmonių susitarimų ir kitų sutarčių, pagal kurias galima nustatyti subjekto atskaitomybės aprėptį, peržiūra;
 - įrašytų duomenų suderinimas su, pavyzdžiui, subjektui priklausančių transporto priemonių ridos skaitikliais;
 - skaičiavimų atlikimas iš naujo ir nustatytų skirtumų suderinimas;
 - medžiagų, tokių kaip anglis, charakteristikų atrinkimas ir analizavimas, arba stebėjimas, kaip subjektas taiko imties atrankos metodus, ir įrašų su laboratorinių bandymų rezultatais peržiūra;
 - skaičiavimų tikslumo ir naudotų skaičiavimo metodų tinkamumo tikrinimas;
 - įrašytų duomenų sutikrinimas su pradiniais dokumentais, tokiais kaip įrašai apie produktus, kuro sunaudojimą ir elektros energijos įsigijimo sąskaitos;
- analitinės procedūros, kai yra ryšys tarp informacijos apie tvarumą ir kitos aktualios informacijos, kad praktikuojantis asmuo galėtų nustatyti lūkesčius ir juos palyginti su tvarumo dalykų matavimo arba vertinimo rezultatais.

A422. Planuojamas tolesnių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis grindžiami profesiniu sprendimu ir priklauso nuo užtikrinimo užduoties aplinkybių, įskaitant numatomų vartotojų kaip grupės informacijos poreikius, kriterijus ir tvarumo dalykus, kurie yra užduoties objektas.

A423. Tolesnių procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį lems:

- praktikuojančio asmens požiūris į procedūrų planavimą ir atlikimą, įskaitant supratimą apie tai, kaip subjektas ataskaitų pateikimo tikslais išskaido arba agreguoja informaciją apie tvarumą (žr. A284 dalį);
- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika, įskaitant reikšmingo iškraipymo rizikai suteikto įvertinimo priežastis;
- tai, ar būtina naudoti kitų darbą (pvz., praktikuojančio asmens ekspertų, komponento praktikuojančių asmenų ir kito (-ų) praktikuojančio (-ių) asmens (-ų), siekiant surinkti įrodymų iš grupės komponentų ar vertės grandinės komponentų arba su jais susijusių įrodymų; ir
- įrodymų, kurių reikia surinkti, įtikinamumą.

A424. Kadangi riboto užtikrinimo užduoties metu gautas užtikrinimo lygis yra gerokai žemesnis už pakankamo užtikrinimo užduoties metu gautą užtikrinimo lygį, tolesnių procedūrų, kurias praktikuojantis asmuo atlieka riboto užtikrinimo užduoties metu, pobūdis ir atlikimo laikas skiriasi nuo pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų, be to, jos yra mažesnės apimties. Praktikuojančio asmens pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekamos tolesnės procedūros dėl informacijos apie tvarumą ir tokios procedūros, atliekamos riboto užtikrinimo užduoties metu, galis skirtis tuo, kad:

- a) tikėtina, jog dėmesys, skiriamas procedūrų, kaip įrodymų šaltiniui, pobūdžiui, skirsis atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad tam tikromis riboto užtikrinimo užduoties aplinkybėmis jis turėtų skirti gerokai daugiau dėmesio subjekto darbuotojams teikiamiems paklausimams ir analitinėms procedūroms, ir gerokai mažiau (arba visai neskirti) dėmesio kontrolės priemonių testams ir įrodymų rinkimui iš išorės šaltinių, kitaip nei daroma pakankamo užtikrinimo užduoties metu;
- b) riboto užtikrinimo užduoties atveju, atliekamų procedūrų apimtį, palyginti su pakankamo užtikrinimo užduoties procedūromis, apsprendžia:
 - i) pasirinktas mažesnis testavimui pasirinktų vienetų skaičius;
 - ii) mažesnis atliekamų procedūrų skaičius (pavyzdžiui, atliekamos tik analitinės procedūros, kai, tuo tarpu, pakankamo užtikrinimo užduoties metu reikėtų atlikti analitines procedūras ir detaliuosius testus); arba
 - iii) procedūrų atlikimas vietoje, kurioje yra mažiau objektų;
- c) pakankamo užtikrinimo užduoties atveju, analitinės procedūros, atliekamos kaip atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką, apima tikimybių dėl kiekių ir koeficientų, kurie yra pakankamai preciziški, kad galima būtų nustatyti reikšmingus iškraipymus, nustatymą. Riboto užtikrinimo užduoties metu, visada parenkamos tokios analitinės procedūros, kuriomis galima būtų pagrįsti tikėtinas tendencijų kryptis, santykius ir koeficientus, o ne nustatyti iškraipymus taip tiksliai, kaip to tikimasi atliekant pakankamo užtikrinimo užduotį.

Be to, praktikuojantis asmuo, atlikdamas analitines procedūras riboto užtikrinimo užduoties metu, gali, pavyzdžiui:

- i) naudoti labiau agreguotus duomenis, pavyzdžiui, duomenis regiono lygiu, o ne objekto lygiu, arba mėnesio, o ne savaitės duomenis;
- ii) naudoti duomenis, kurie nebuvo įtraukti į atskiras procedūras, siekiant patikrinti duomenų patikimumą tokia apimtimi, kokia būtų pakankamo užtikrinimo užduoties metu.

A425. Reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimo priežastys gali būti, pavyzdžiui:

- tvarumo dalykui ar sprendimui dėl jo matavimo arba vertinimo būdingas sudėtingumas. Pavyzdžiui, reikšmingas iškraipymas labiau tikėtinas atskleidime, kai atliekami masių balanso skaičiavimai, nei kai vandens suvartojimo duomenys tiesiogiai nuskaityti skaitiklyje;
- organizacijos sudėtingumas, jos nuosavybės forma ir kontrolės tvarka arba geografinė aprėptis;
- sistemos ir procesai, kurie yra mažiau automatizuoti arba tebevystomi, todėl gali būti didesnė žmogiškųjų klaidų, apdorojimo trūkumų ar neteisėto įsikišimo tikimybė;
- paskatos iškraipyti, pavyzdžiui, jeigu būtina pasiekti konkrečius tikslinius veiklos rezultatus veiklos licencijai išlaikyti arba baudoms išvengti arba patenkinti suinteresuotųjų šalių lūkesčius;
- įgimti matavimo prietaisų (pvz., vandens skaitiklių) galimybių apribojimai arba nepakankamas kalibravimo dažnis;
- padarytos klaidos arba priimti sprendimai matuojant, vertinant arba atskleidžiant informaciją apie tvarumą, įskaitant įverčiams atlikti naudojamas prielaidas, netikslų ar neišsamų bazinių duomenų, kuriais grindžiami įverčiai, naudojimas, arba aplinkybės, kai atliekami sudėtingi skaičiavimai (pvz., kai masės balanso metodas naudojamas išgautam vandeniui apskaičiuoti);
- rizika, kad nenustatyti tvarumo dalyko aspektai gali būti praleisti, pavyzdžiui, dėl įvykių ar sandorių kitomis nei įprastos veiklos sąlygomis, nes rengėjas pasikliauna trečiosios šalies informacija (pvz., išorės skaitikliais ar inžinerijos įmonėmis, kad apskaičiuotų išgauto vandens kiekį), arba dėl nenustatyto vandens ar nuotekų nutekėjimo ar pan.;
- kaip dėl kontrolės priemonių parengimo trūkumų ar neefektyvaus kontrolės priemonių naudojimo gali atsirasti klaidų, apdorojimo trūkumų ar neteisėto įsikišimo tikimybė.

A426. Atsižvelgiant į užduoties aplinkybes, gali prireikti įtikinamesnių įrodymų, skirtų pagrįsti išvadą dėl informacijos apie tvarumą. Pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo galėjo nustatyti ir vertinti aukštesnę reikšmingo iškraipymo riziką. Tokiais atvejais būtų tinkama padidinti įrodymų kiekį (pvz., surenkant patvirtinančių įrodymų iš kelių nepriklausomų šaltinių).

A427. Įtikinamesnių įrodymų gali prireikti tuo atveju, kai praktikuojantis asmuo, pasinaudodamas supratimu apie subjektą ir jo aplinką bei vidaus kontrolės sistemą, nustato šiuos dalykus:

- aukštesnę įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką;
- didesnę numatomų vartotojų dėmesį temai ar temos aspektui;
- ryšio tarp informacijos apie tvarumą ir kitos aktualios informacijos, trūkumą, dėl kurio negalima atlikti analitinių procedūrų;
- kontrolės aplinką, kurioje subjektas nedemonstruoja elgesio, atitinkančio įsipareigojimą užtikrinti sąžiningumą ir etinių vertybių laikymąsi;
- reikšmingo iškraipymo riziką, kuri nebuvo nustatyta subjekto rizikos vertinimo proceso metu;
- informacines sistemas, kurios nėra tinkamos atsižvelgiant į subjekto aplinkybes;
- tvarumo dalykai ar informacinė sistema, naudojama informacijai apie tvarumą rengti, nėra pakankamai išvystyti;

- klaidas ankstesnių laikotarpių atskleidime;
- naują sritį, temą ar temos aspektus.

Bendrieji atsakai (žr. 128R, 128P dalis)

A428. Pagal 126R ir 126P dalis praktikuojantis asmuo turi parengti ir atlikti tolesnes procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis atitinka įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo lygiu (riboto užtikrinimo atveju) arba tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu (pakankamo užtikrinimo atveju). Tačiau praktikuojantis asmuo gali nustatyti aplinkybes, kurios rodo, kad gali prireikti bendrųjų atsakų pagal 128R arba 128P dalis, pavyzdžiui:

- kontrolės aplinkos trūkumai, ypač susiję su apgaule, gali sumažinti kitų kontrolės priemonių efektyvumą. Tokiais atvejais gali atsirasti bet kurio vieno ar kelių tvirtinimų reikšmingų iškraipymų;
- gali būti paskatų tyčia iškraipyti informaciją apie tvarumą, pavyzdžiui, asmenų, kurie tiesiogiai dalyvauja ataskaitų teikimo procese arba turi galimybę jam daryti įtaką, reikšminga dalis atlygio gali priklausyti nuo to, ar jie pasieks agresyvių tikslų arba laikysis įstatymų ir kitų teisės aktų, kurie turi tiesioginį poveikį informacijai apie tvarumą;
- praktikuojantis asmuo gali nustatyti didesnę reikšmingo iškraipymo, paplitusio visoje informacijoje apie tvarumą, riziką (t. y. iškraipymas nėra susijęs su vienu atskleidimu ar tvirtinimu arba su daugiau nei vienu atskleidimu ar tvirtinimais).

A429. Gali būti rengiami ir taikomi šie bendrieji atsakai:

- skirti darbuotojus ir prižiūrėti jų darbą atsižvelgiant į asmenų, kuriems bus skiriamos reikšmingos užduoties pareigos, žinias, įgūdžius ir gebėjimus bei praktikuojančio asmens rizikos vertinimo procedūras;
- atlikti daugiau procedūrų laikotarpio pabaigoje, o ne tarpiniu laikotarpiu;
- surinkti daugiau išsamesnių įrodymų atliekant procedūras, kitas nei kontrolių testai;
- padidinti imtį ir procedūrų apimtį, pavyzdžiui, objektų, kuriuose atliekamos procedūros, skaičių;
- įtraukti nenusipėjamumo elementą į procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties pasirinkimo procesą.

Reagavimas į nustatytą ar įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą (žr. 129–131 dalis)

A430. Rizika nenustatyti reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo yra didesnė nei rizika nenustatyti reikšmingo iškraipymo dėl klaidos. Be to, rizika nenustatyti apgaulės ar įtariamos apgaulės arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo yra didesnė riboto užtikrinimo užduoties metu nei pakankamo užtikrinimo užduoties metu. Tinkamas atsakas į apgaulę arba įtariamą apgaulę bei įstatymų arba teisės aktų ir kitų teisės aktų nesilaikymą arba įtariamą nesilaikymą, priklauso nuo aplinkybių.

A431. Siekiant tinkamai reaguoti į užduoties metu nustatytą ar įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą, nustatytą užduoties metu, gali tekti imtis šių veiksmų:

- aptarti tokį dalyką su subjektu;
- prašyti subjekto pasikonsultuoti su tinkamos kvalifikacijos trečiaja šalimi, tokia kaip subjekto teisininkas arba reguliavimo institucija;
- jeigu reikia, patikrinti susirašinėjimo su licencijavimo ar reguliavimo institucijomis

medžiagą;

- apsvarstyti dalyko poveikį, atsižvelgiant į kitus užduoties aspektus, įskaitant praktikuojančio asmens atliekamą rizikos vertinimą ir iš subjekto gautų rašytinių pareiškimų patikimumą;
- kreiptis teisinio patarimo dėl galimų įvairių tolesnių veiksmų pasekmių;
- nepateikti užtikrinimo ataskaitos;
- atsisakyti atlikti užduotį.

A432. Nustatydamas atitinkamo lygio vadovybę ar už valdymą atsakingus asmenis, kuriems būtina komunikuoti apie apgaulės ar įtariamos apgaulės arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo atvejus, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar vadovybė gali būti prisidėjusi prie apgaulės ar įtariamos apgaulės arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo, ir ar kuris nors iš už valdymą atsakingų asmenų dalyvauja subjekto valdyme. Jeigu už valdymą atsakingi asmenys nedalyvauja subjekto valdyme, praktikuojantis asmuo gali jiems komunikuoti apie apgaulės ar įtariamos apgaulės arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo ar įtariamo nesilaikymo atvejus, prie kurių prisidėjo vadovybė, darbuotojai, kuriems tenka svarbus vaidmuo vykdant vidaus kontrolę, arba jeigu dėl apgaulės arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo atsirado reikšmingas iškraipymas informacijoje apie tvarumą, jei komunikacija nėra draudžiama pagal įstatymus ir kitus teisės aktus.

A433. Tam tikrais atvejais praktikuojančio asmens atsakas į nustatytą ir įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus galėtų būti pranešimas atitinkamai išorės institucijai apie nustatytą ar įtariamą apgaulę arba įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą. Žr. 67 dalį.

A434. Atitinkami etikos reikalavimai gali apimti reikalavimus dėl praktikuojančio asmens komunikavimo su finansinių ataskaitų auditoriumi apie nustatytus ar įtariamus įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymo atvejus.

A435. Toliau pateikti pavyzdžiai, kada praktikuojantis asmuo gali būti priverstas įvertinti nustatyto ar įtariamo nesilaikymo poveikį rašytinių pareiškimų, gautų iš vadovybės ir, atitinkamai, iš už valdymą atsakingų asmenų, patikimumui:

- praktikuojantis asmuo įtaria arba turi įrodymų, kad vadovybė ir, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys yra susiję arba ketino būti susiję su nustatytu ar įtariamu nesilaikymu;
- praktikuojantis asmuo turi informacijos apie tai, kad vadovybė ir, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys žino apie tokį nesilaikymą ir, priešingai nei reikalaujama pagal teises ar reguliavimo nuostatas, per pagrįstą laikotarpį neinformavo atitinkamos institucijos apie dalyką arba neįgaliojo kito asmens tą padaryti.

Kontrolės priemonių testai (Žr. 132, 135 dalis)

A436. Kai reikalingi įtikinamesni įrodymai dėl kontrolės priemonės efektyvumo, gali būti tinkama padidinti kontrolės priemonių testų apimtį. Nustatydamas kontrolės priemonių testų apimtį, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti šiuos kitus dalykus:

- subjekto kontrolės priemonių taikymo per laikotarpį dažnumą;
- laikotarpio, kurio kontrolės priemonių efektyvumu praktikuojantis asmuo pasikliauna, dalį;
- tikėtiną nuokrypį nuo kontrolės rodiklį;
- informacijos, kuri bus naudojama kaip įrodymai dėl kontrolės priemonių efektyvumo tvirtinimų lygiu, aktualumą ir patikimumą;
- tai, kiek įrodymų surenkama iš kitų kontrolės priemonių, susijusių su tvirtinimu pakankamo užtikrinimo užduoties metu, testų.

A437. Atsižvelgiant į IT procesams būdingą nuoseklumą, įrodymai dėl automatinės taikomosios programos kontrolės priemonės įdiegimo, kai jie vertinami kartu su įrodymais dėl subjekto bendrųjų IT kontrolės priemonių (ypač pokyčių kontrolės priemonių) efektyvumo, taip pat gali suteikti pagrįstą įrodymų, kad ji veikia efektyviai.

A438. Tam tikrais atvejais įrodymai, surinkti ankstesnių užduočių metu, gali suteikti įrodymų dabartinei užduočiai, kai praktikuojantis asmuo atlieka procedūras, skirtas nustatyti jų tolesnį aktualumą. Pavyzdžiui, atlikdamas ankstesnę užduotį, praktikuojantis asmuo galėjo nustatyti, kad automatinė kontrolės priemonė funkcionavo taip, kaip ir buvo suplanuota. Siekdamas nustatyti, ar buvo atlikti automatinės kontrolės priemonės pakeitimai, kurie darė įtaką jų tolesniam efektyviam funkcionavimui, praktikuojantis asmuo gali surinkti įrodymų, pavyzdžiui, teikdamas paklausimus vadovybei ir tikrindamas sistemos žurnalus, kad nustatytų, kurios kontrolės priemonės buvo pakeistos. Įvertinus šių pakeitimų įrodymus, galima nuspręsti surinkti daugiau arba mažiau nei planuota įrodymų dėl kontrolės priemonių efektyvumo dabartiniu laikotarpiu.

A439. Daugeliu atvejų įrodymai iš ankstesnės užduoties pagrindinių procedūrų suteikia mažai arba nesuteikia jokių įrodymų dabartinio laikotarpio užduočiai. Tačiau gali būti tinkama naudoti ankstesnės užduoties pagrindinių procedūrų įrodymus, jei šie įrodymai bei susijęs dalykas nebuvo iš esmės pakeisti ir dabartiniu laikotarpiu buvo atliktos procedūros, skirtos nustatyti jų tolesnį aktualumą.

Pagrindinės procedūros (žr. 140P dalį)

A440P. Tai, kad praktikuojantis asmuo turi supratimą apie subjekto procesą, skirtą nustatyti teiktiną informaciją apie tvarumą, gali rodyti, kad jis žino, jog tam tikras atskleidimas apima informaciją, kuri, tikėtina, bus itin svarbi numatomiems vartotojams (taip pat žr. A285–A287 dėl atskleidimo grupavimo užduoties planavimo ir atlikimo tikslais). Tačiau praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad tokio atskleidimo reikšmingo iškraipymo rizika yra priimtina žemo lygio. Tokiais atvejais, dėl informacijos svarbos numatytiems vartotojams, pagal 140P dalį reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo apsvaistytų būtinybę parengti ir atlikti pagrindines procedūras dėl tokio atskleidimo. Sprendžiant, ar būtina ir kokios apimtys pagrindines procedūras atlikti, turi būti priimamas profesinis sprendimas atsižvelgiant į aplinkybes. Be to, nėra tikimasi, kad praktikuojantis asmuo parengs ir atliks pagrindines procedūras dėl viso atskleidimo. Priešingai, pagrindinių procedūrų metu daugiau dėmesio gali būti skiriama atskleidimui ar jame pateiktai informacijai, kurie, tikėtina, bus itin svarbūs numatomiems vartotojams.

A441P. Sprendžiant, ar būtina parengti ir atlikti pagrindines procedūras dėl tokio atskleidimo, atsižvelgiama į tai, kad:

- praktikuojančio asmens atliktas reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas yra vertinamojo pobūdžio;
- egzistuoja vidaus kontrolės įgimti apribojimai, įskaitant galimybę vadovybei nepaisyti kontrolės priemonių. Todėl, pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad be kontrolės priemonių efektyvumo testų gali tekti papildomai atlikti ribotus detaliuosius testus.

Išorės patvirtinimų gavimo procedūros (žr. 141P dalį)

A442. Praktikuojantis asmuo gali nuspręsti atlikti išorės patvirtinimų gavimo procedūras, kurių metu jis prašo pateikti informaciją apie tvirtinimus, atskleidimą, temas ar temų aspektus.

A443. Atliekant išorės patvirtinimų gavimo procedūras galima surinkti aktualių įrodymų apie tokią informaciją:

- trečiosios šalies surinktus duomenis apie veiklą;

- veikos sektoriaus etalonus, naudojamus skaičiavimuose;
- susitarimų, sutarčių ar sandorių tarp subjekto ir kitos šalies sąlygas;
- ėminių laboratorinės analizės rezultatus.

Tarpinę datą atliktų pagrindinių procedūrų išvadų išplėtimas (žr. 142 dalį)

A444. Kai kuriais atvejais praktikuojantis asmuo gali nustatyti, kad būtų efektyvu tarpinę datą atlikti pagrindines procedūras, o laikotarpio pabaigoje – informaciją palyginti ir suderinti su lyginamąja tarpinės datos informacija, siekiant:

- a) nustatyti sumas, kurios atrodo neįprastos;
- b) patikrinti visas šias sumas; ir
- c) atlikti analitines procedūras arba detaliuosius testus, siekiant patikrinti likusį laikotarpį.

A445. Atliekant pagrindines procedūras tarpiniu laikotarpiu, bet neatliekant papildomų procedūrų vėlesniu laikotarpiu, didėja rizika, kad praktikuojantis asmuo nenustatys iškraipymų, kurie gali atsirasti laikotarpio pabaigoje. Ši rizika padidėja tuo atveju, kai likęs laikotarpis pratęsiamas. Praktikuojantis asmuo, sprenddamas, ar reikia atlikti pagrindines procedūras tarpiniu laikotarpiu, gali atsižvelgti, pavyzdžiui, į šiuos veiksnius:

- kontrolės aplinka ir kitos atitinkamos kontrolės priemonės;
- galimybė vėliau gauti informacijos, kuri būtina praktikuojančio asmens procedūroms;
- pagrindinės procedūros tikslas;
- įvertinta reikšmingo iškraipymo rizika;
- atskleidimo ir susijusių tvirtinimų pobūdis;
- galimybė praktikuojančiam asmeniui atlikti tinkamas pagrindines procedūras arba pagrindines procedūras kartu su kontrolės priemonių testais, kurie apimtų likusį laikotarpį, siekiant sumažinti riziką, kad iškraipymai, kurie gali egzistuoti laikotarpio pabaigoje, gali būti nenustatyti.

Analitinės procedūros (žr. 143R–143P dalis)

A446. Analitinės procedūros gali būti atliekamos, kai yra pagrįstai nuspėjamas ryšys tarp informacijos apie tvarumą ir finansinės ar veiklos informacijos (pavyzdžiui, santykis tarp 2 srities emisijų iš elektros ir veikimo valandų arba elektros įsigijimų likučio didžiojoje knygoje). Kitos analitinės procedūros gali būti informacijos apie subjekto informacijos apie tvarumą palyginimas su tokiais išorės duomenimis, kaip veiklos sektoriaus vidutiniai rodikliai; arba tendencijų per nustatytą laikotarpį analizė, siekiant aptikti anomalijas, kurios bus toliau tiriamos, ir kelių laikotarpių tendencijų analizė, siekiant nustatyti suderinamumą su informacija kitomis aplinkybėmis, pavyzdžiui, objektų įsigijimas arba perleidimas.

A447. Analitinės procedūros gali būti ypač veiksmingos, jei galima lengvai gauti išskaidytos informacijos arba jei praktikuojantis asmuo turi priežasčių manyti, kad duomenys, kuriuos ketina naudoti, yra patikimi, pavyzdžiui, jei jie yra gauti iš gerai kontroliuojamo šaltinio. Kai kuriais atvejais duomenys, kuriuos ketinama naudoti, gali būti sukaupiti finansinės atskaitomybės informacinėje sistemoje arba įvesti į kitą informacinę sistemą kartu su susijusiais finansiniais duomenimis, ir gali būti taikomos bendros tokių duomenų įvesties kontrolės priemonės. Pavyzdžiui, įsigyto kuro kiekis, nurodytas tiekėjo sąskaitoje faktūroje, gali būti įvestas tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir susijusios sąskaitos faktūros, įvedamos į mokėtinų sumų sistemą. Kai kuriais atvejais ketinami naudoti duomenys gali būti labai svarbūs priimant veiklos sprendimus, todėl aptarnaujantis personalas turi juos itin atidžiai patikrinti, arba jiems turi būti taikomos išorės procedūros

(pavyzdžiui, kaip jungtinės veiklos sutarties arba priežiūros institucijos vykdomos priežiūros dalis).

A448R. Riboto užtikrinimo užduoties metu, gali būti parengiamos analitinės procedūros, skirtos pagrįsti tikėtinas tendencijų kryptis, santykius ir koeficientus, o ne nustatyti galimus reikšmingus išskrypimus taip tiksliai, kaip to reikalaujama atliekant pakankamo užtikrinimo užduotį.

Atranka (žr. 145 dalį)

A449. Atranka nėra tas pats, kas vienetų pasirinkimas rizikos nustatymo ir vertinimo procedūrų tikslais arba informacijos patikimumo įvertinimo tikslais. Atliekant atranką:

- a) apibrėžiamas imties dydis, kuris yra pakankamas atrankos rizikai sumažinti iki priimtina žemo lygio. Atrankos rizika – rizika, kad praktikuojančio asmens išvada, padaryta remiantis imties duomenimis, gali skirtis nuo išvados, jei tos pačios procedūros būtų taikomos visai visumai. Kadangi atliekant pakankamo užtikrinimo užduotį priimtinas užtikrinimo užduoties rizikos lygis yra mažesnis nei atliekant riboto užtikrinimo užduotį, todėl ir atrankos rizikos lygis, priimtinas atliekant detaliuosius testus, turi būti atitinkamai mažesnis. Jeigu pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekant detaliuosius testus yra naudojama atranka, atrankos dydis gali būti didesnis nei dydis, naudojamas panašiomis aplinkybėmis riboto užtikrinimo užduoties metu;
- b) pasirenkami atrankos vienetai taip, kad visi atrankos vienetai visumoje turėtų galimybę būti atrinkti, ir su kiekvienu pasirinktu vienetu atlikti procedūras, kurios atitinka tikslą. Jeigu praktikuojantis asmuo negali taikyti parengtų arba tinkamų alternatyvių procedūrų pasirinktam vienetui, atlikdamas kontrolės priemonių testus šį vienetą jis turi laikyti nuokrypiu nuo nustatytos kontrolės, o atlikdamas detaliųjų testus – išskrypimu;
- c) ištiriamas nustatytų nuokrypių ir išskrypimų pobūdis bei priežastis ir įvertinama galima jų įtaka audito procedūros tikslui ir kitoms užduoties sritims;
- d) įvertinama:
 - i) imties rezultatai, įskaitant imtyje nustatytų išskrypimų ekstrapoliaciją visumai, kai atliekami detalieji testai; ir
 - ii) ar atranka suteikė tinkamą pagrindą išvadoms apie visumą, kuri buvo tikrinama.

Įverčiai ir į ateitį orientuota informacija (žr. 146R, 146P dalis)

A450. Įvertinimo neapibrėžtumas gali atsirasti dėl nepakankamų žinių apie srities, veiklos ar įvykio matavimą, arba įverčio matavimas arba vertinimas gali priklausyti nuo prognozuojamos vieno ar daugiau įvykių ar sąlygų baigties.

A451. Į ateitį orientuota informacija gali apimti prognozes, projekcijas arba subjekto ateities planus. Į ateitį orientuota informacija gali būti rengiama naudojant scenarijus, pagrįstus geriausio įvertinimo prielaidomis arba hipotetinėmis prielaidomis, kuriems įtakos turi vadovybės priimami sprendimai. Būsiamam įvykiui, vyksmui ar veiksmui, susijusiam su tvarumo dalykais, gali būti būdingas didesnis neapibrėžtumas, todėl paprastai jį galima įvertinti ne taip tiksliai kaip istorinius įvykius, vyksmus ar veiksmus. Atskleidimas tampa vis labiau spekuliacinio pobūdžio kuo labiau ilgėja jį apimantis laikotarpis. Neapibrėžtumas gali didėti su kiekviena vėlesne būsimo laikotarpio, su kuriuo į ateitį orientuota informacija yra susijusi, data.

A452. Pagal taikomus kriterijus gali būti reikalaujama atskleisti subjekto numatomą būsimą strategiją, uždavinius ar kitus ketinimus. Esant tokiai į ateitį orientuotai informacijai, praktikuojantis asmuo neprivalo surinkti įrodymų apie tai, ar strategija, uždavinys ar ketinimas bus įvykdyti, arba padaryti išvados šiuo klausimu.

A453P. Rengdamas pagal 146P dalies a punktą reikalaujamas procedūras, praktikuojantis asmuo gali įtraukti:

- a) remiantis praktikuojančio asmens žiniomis ir patirtimi – priežasčių tikėti, kad į ateitį orientuota informacija akivaizdžiai neatitinka tikrovės, svarstymą;
- b) susitikimų protokolų ar ataskaitų dėl veiklos procesų tikrinimą, kad galėtų įvertinti, ar:
 - i) vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys turi ketinimų ir galimybių vadovautis strategija;
 - ii) uždavinys ir ketinimas yra nustatyti; arba
 - iii) numatyta strategija ar uždavinys turi pagrįstą pagrindą.

A454. Neatsižvelgiant į neapibrėžtumo šaltinį ar lygį, sudėtingumą ar subjektyvumą arba vadovybės sprendimo mastą, vadovybė turi tinkamai vadovautis taikomais kriterijais, kai ji nustato įverčius ir rengia į ateitį orientuotą informaciją bei susijusį atskleidimą, įskaitant tinkamų metodų, prielaidų ir duomenų pasirinkimą ir naudojimą.

A455R. Atlikdamas kai kurias riboto užtikrinimo užduotis praktikuojantis asmuo turėtų atlikti vieną arba keletą 146P dalyje nurodytų procedūrų.

Vertinimas, ar metodai buvo tinkamai pasirinkti ir taikyti (žr. 146P dalies b punkto i papunkčio a dalį)

A456P. Vertindamas, ar metodai buvo tinkamai pasirinkti ir taikyti, praktikuojantis asmuo atlieka tolesnes procedūras dėl to:

- a) ar sprendimuose dėl metodo pasirinkimo galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių;
- b) ar skaičiavimai yra atlikti pagal metodą ir ar jie yra matematiškai tikslūs;
- c) jei vadovybės taikomas metodas yra susijęs su sudėtingu modeliavimu – ar sprendimai buvo taikomi nuosekliai ir ar, kai taikoma:
 - i) modelio parengimas pagal taikomų kriterijų vertinimo tikslus yra tinkamas atsižvelgiant į aplinkybes ir, jei taikoma, praėjusiame laikotarpyje taikyto metodo pakeitimai yra tinkami atsižvelgiant į aplinkybes; ir
 - ii) ar modelio rezultatų koregavimai atitinka taikomų kriterijų vertinimo tikslus ir yra tinkami atsižvelgiant į aplinkybes; ir
- d) ar taikant metodą buvo išlaikytas reikšmingų prielaidų ir duomenų vientisumas. Prielaidos, kurios buvo naudojamos įverčiui ar į ateitį orientuotai informacijai nustatyti, laikomos reikšmingomis prielaidomis, kai pagrįstas prielaidos pasikeitimas įverčiui ar į ateitį orientuotai informacijai gali daryti reikšmingą poveikį.

Vertinimas, ar prielaidos yra tinkamos (žr. 146P dalies b punkto i papunkčio b dalį)

A457P. Vertindamas, ar prielaidos yra tinkamos, praktikuojantis asmuo atlieka tolesnes procedūras dėl to:

- a) ar sprendimuose dėl reikšmingų prielaidų pasirinkimo galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių;
- b) ar, remiantis praktikuojančio asmens per užduotį įgytomis žiniomis, reikšmingos prielaidos yra suderintos su įverčio atlikimo arba į ateitį orientuotos informacijos parengimo paskirtimi, viena su kita ir prielaidomis, naudotomis atskleidžiant kitą informaciją, arba su susijusiomis prielaidomis, naudotomis kitose subjekto verslo veiklos srityse;

- c) jei taikoma, ar vadovybė ketina imtis konkrečių veiksmų ir turi galimybę tai padaryti; ir
- d) ar subjektas apsvarstė alternatyvias prielaidas ar rezultatus, ir kodėl juos atmetė.

Vertinimas, ar duomenys yra tinkami (žr. 146P dalies b punkto i papunkčio c dalį)

A458P. Vertindamas, ar duomenys yra tinkami, praktikuojantis asmuo atlieka tolesnes procedūras dėl to:

- a) ar sprendimuose dėl duomenų pasirinkimo galima įžvelgti galimo vadovybės šališkumo požymių;
- b) ar duomenys yra tinkami ir patikimi atsižvelgiant į aplinkybes; ir
- c) ar vadovybė tinkamai suprato ar aiškino duomenis, įskaitant tai, ar ji tą darė atsižvelgdama į sutarties sąlygas.

Nuo praėjusių laikotarpių įvykę pasikeitimai, nepagrįsti naujomis aplinkybėmis ar nauja informacija (žr. 146R dalies a punkto iii papunktį, 146P dalies b punkto i papunktį)

A459. Kai metodo, reikšmingos prielaidos arba duomenų pasikeitimas nuo praėjusių laikotarpių nėra pagrįstas naujomis aplinkybėmis arba nauja informacija, ar kai reikšmingos prielaidos yra nesuderinamos tarpusavyje ir su tomis, kurios taikomos atliekant kitus įverčius, arba su susijusiomis prielaidomis, kurios naudojamos kitose subjekto verslo veiklos srityse, praktikuojančiam asmeniui gali tekti papildomai aptarti aplinkybes su vadovybe ir, tokių aptarimų metu, kvestionuoti vadovybės naudotų prielaidų tinkamumą.

Įverčio arba intervalo parengimas (žr. 146P dalies b punkto ii papunktį)

A460P. Įverčio ar, atitinkamai, intervalo, parengimas, siekiant įvertinti padarytus įverčius ir susijusį atskleidimą, gali būti tinkamas metodas, kai, pavyzdžiui:

- praktikuojantis asmuo, apsvarstęs panašius įverčius, atliktus praėjusiame laikotarpyje, padaro išvadą, kad nėra tikėtina, jog vadovybės dabartiniu laikotarpiu taikomas procesas bus efektyvus;
- subjekto kontrolės priemonės, taikomos vadovybės įverčių atlikimo procesui, nėra gerai parengtos ar tinkamai įgyvendintos;
- nebuvo tinkamai atsižvelgta į įvykius ar sandorius, įvykusius nuo laikotarpio pabaigos iki praktikuojančio asmens išvados datos, kai vadovybei būtų tinkama tai padaryti ir kai tokie įvykiai ar sandoriai prieštarauja vadovybės įverčiui;
- yra tinkamų alternatyvių prielaidų ar aktualių duomenų šaltinių, kurie gali būti naudojami praktikuojančio asmens įverčiui ar intervalui parengti;
- vadovybė nesiėmė tinkamų veiksmų, kad suprastų įvertinimo neapibrėžtumą ar į jį reaguotų.

A461P. Praktikuojantis asmuo gali parengti įvertį ar intervalą keliais būdais, pavyzdžiui:

- taikydamas kitą nei vadovybės modelis, pavyzdžiui, tokį, kurį galima įsigyti ir taikyti konkrečiame sektoriuje ar veiklos srityje, arba subjektui priklausančią ar praktikuojančio asmens sukurtą modelį;
- taikydamas vadovybės modelį, bet parengdamas prielaidas ar duomenų šaltinius, kurie būtų alternatyvūs vadovybės naudojamiems;
- taikydamas praktikuojančio asmens metodą, bet parengdamas prielaidas, kurios būtų alternatyvios vadovybės naudojamioms;

- įdarbindamas arba pasitelkdamas asmenį, turintį specialios ekspertinės patirties rengti ar taikyti modelį arba daryti atitinkamas prielaidas.

A462P. Praktikuojantis asmuo taip pat gali parengti į ateitį orientuotos informacijos įvertį arba intervalą. Praktikuojančio asmens apsisprendimas tą daryti, gali priklausyti nuo į ateitį orientuotos informacijos pobūdžio ir praktikuojančio asmens sprendimo atsižvelgiant į aplinkybes. Pavyzdžiui, kadangi į ateitį orientuotai informacijai būdingas didesnis neapibrėžtumas nei istorinei informacijai, praktikuojantis asmuo gali nuspręsti nustatyti, ar vadovybės pateiktas atskleidimas yra pagrįstame galimų rezultatų intervale.

Rizikos vertinimo peržiūra pakankamo užtikrinimo užduoties metu (žr. 147P dalį)

A463P. Jeigu atlikęs pagal 147P dalies b punktą papildomas procedūras, praktikuojantis asmuo negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų ir padaryti pakankamo užtikrinimo išvadą, apimtis laikoma apribota, todėl taikoma 185 dalis.

Nustatyti, ar riboto užtikrinimo užduoties metu būtina atlikti papildomas procedūras (žr. 148R)

A464R. Ne visi iškraipymai rodo reikšmingų iškraipymų buvimą. Tačiau praktikuojantis asmuo gali sužinoti apie dalyką (-us), dėl kurio (-ų) jis gali manyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta. Pavyzdžiui, per apsilankymus vietoje praktikuojantis asmuo gali nustatyti galimą taršos šaltinį, kuris nėra nurodytas atskleidime apie išmestus teršalus. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo teikia papildomus paklausimus apie galimą šaltinį ir tai, kaip jis buvo įtrauktas į atskleidimą apie išmestus teršalus.

A465R. Praktikuojančio asmens sprendimą dėl papildomų procedūrų pobūdžio, atlikimo laiko ir apimties, kai tokios procedūros būtinos surinkti įrodymus ir padaryti išvadą, kad reikšmingas iškraipymas yra mažai tikėtinas, arba nustatyti, kad jis yra, pavyzdžiui, lemia:

- informacija, kurią praktikuojantis asmuo gavo įvertinęs jau atliktų procedūrų rezultatus;
- užduoties eigoje atnaujintas praktikuojančio asmens supratimas apie tvarumo dalykus ir kitas užduoties aplinkybes;
- praktikuojančio asmens nuomonė apie įrodymų, kurių reikia surinkti dėl dalyko, verčiančio jį manyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta, įtikinamumą;
- ar, praktikuojančio asmens nuomone, būtų tinkama atlikti panašaus pobūdžio ir apimties procedūras, kurios privalomos pakankamo užtikrinimo užduoties metu.

A466R. Praktikuojantis asmuo priima profesinį sprendimą, kad nustatytų, ar įrodymai, kurių reikia surinkti dėl dalyko, verčiančio jį manyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta, yra įtikinami.

A467R. Jeigu atlikęs papildomas pagal 148R dalį reikalaujamas procedūras, praktikuojantis asmuo negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kuriais remiantis galėtų padaryti išvadą, kad yra mažai tikėtina, jog informacija apie tvarumą bus reikšmingai iškraipyta dėl dalyko (-ų), arba nustatyti, kad dėl jo informacija apie tvarumą bus reikšmingai iškraipyta, apimtis laikoma apribota, todėl taikoma 185 dalis.

Subjekto taikomas informacijos apie tvarumą rinkimo procesas (žr. 149R, 150P dalis)

A468. Informacijos apie tvarumą rinkimo procesas gali būti labai neformalus, kai subjekto informacinė sistema yra nepakankamai išvystyta. Esant labiau išvystytoms sistemoms, šis procesas gali būti sistemingesnis ir formaliau dokumentuotas. Praktikuojančio asmens procedūrų dėl koregavimų ir metodo, kuriuo remdamasis praktikuojantis asmuo sutikrina arba suderina informaciją apie tvarumą su pagrindiniais įrašais, pobūdis ir apimtis priklauso nuo tvarumo dalykų ir ataskaitos

teikimo proceso pobūdžio ir sudėtingumo bei susijusios reikšmingo iškraipymo rizikos. Praktikuojantis asmuo taip pat gali apsvastyti, ar visa veikla atskaitomybės aprėpties ribose buvo įtraukta į informaciją apie tvarumą pagal taikomus kriterijus.

A469P. Gali būti atliekamos toliau nurodytos kitos procedūros, skirtos reaguoti į riziką, kad vadovybė nepaisys kontrolės priemonių:

- paklausimų pateikimas už valdymą atsakingiems asmenims dėl koregavimų, kuriuos vadovybė atliko informacijos apie tvarumą surinkimo metu;
- patvirtinančių dokumentų gavimas ir tikrinimas, siekiant nustatyti informacijos apie tvarumą koregavimų priežastį (verslo ar kitais tikslais);
- vertinimas, ar informacijos apie tvarumą koregavimų priežastis (ar koregavimas be priežasties) leidžia daryti prielaidą, kad koregavimai buvo atlikti siekiant teikti apgaulingas ataskaitas;
- sistemos apėjimo ir kontrolės priemonių nepaisymo atvejų žurnalo tikrinimas.

Nustatytų iškraipymų kaupimas ir svarstymas

Nustatytų iškraipymų kaupimas (žr. 153 dalį)

A470. Neištaisyti iškraipymai yra kaupiami visos užduoties metu, siekiant nustatyti, ar kiekvienas iškraipymas atskirai arba visi kartu yra reikšmingi formuluojamai praktikuojančio asmens išvadai. „Aiškiai nesvarbus“ nėra kitas būdas pasakyti „nereikšmingas“. Tai aiškiai nesvarbūs iškraipymai, kurie yra visiškai kitokio (mažesnio) masto arba visiškai kitokio pobūdžio nei tie, kurie būtų laikomi reikšmingais, ir aiškiai nereikšmingi iškraipymai, neatsižvelgiant į tai, ar jie vertinami atskirai ar visi kartu ir ar jie vertinami pagal bet kurį dydžio, pobūdžio ar aplinkybių kriterijų. Kai yra neapibrėžtumas dėl to, ar vienas ar daugiau vienetų yra aiškiai nesvarbūs, laikoma, kad iškraipymas nėra aiškiai nesvarbus.

A471. Esant kiekybiniam atskleidimui, praktikuojantis asmuo gali nustatyti sumą, už kurią mažesni iškraipymai būtų aiškiai nesvarbūs ir kurių nereikia kaupti, nes praktikuojantis asmuo tikisi, kad tokių sumų kaupimas akivaizdžiai neturės reikšmingos įtakos atskleidimui.

A472. Iškraipymas gali būti laikomas aiškiai nesvarbiu atsižvelgiant į jo poveikį numatomų vartotojų sprendimams. Kaip paaiškinta A36 dalyje, numatomais vartotojais gali būti vartotojai, kurie gali naudoti informaciją apie tvarumą priimdami sprendimus dėl šaltinių paskirstymo, arba vartotojai, kuriuos gali dominti A337 dalyje apibūdinti poveikiai. Praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į subjekto taikomą informacijos apie tvarumą nustatymo procesą, kai jis svarsto nustatytus iškraipymus ir vertina, ar jie yra aiškiai nesvarbūs.

A473. Toliau pateikti pavyzdžiai to, kur ir kaip iškraipymai gali atsirasti informacijoje apie tvarumą:

- a) informacijos, naudojamos parengti informaciją apie tvarumą, rinkimo ar apdorojimo netikslumai;
- b) manipuliavimas informacija apie tvarumą arba jos užgožimas taip, kad ji klaidintų numatomus vartotojus;
- c) praktikuojantis asmuo laiko vadovybės sprendimus dėl įverčių nepagrįstais;
- d) netinkamos informacijos įtraukimas, pavyzdžiui, informacijos, kuri netenkina taikomų kriterijų, arba subjekto informacijos apie tvarumą, kurią vadovybė turi pateikti, nustatymo proceso klaidingas taikymas, dėl kurio įtraukiama perteklinė ir nereikšminga informacija, užgožianti ar iškraipanti informaciją apie tvarumą, kuri yra privaloma pagal taikomus kriterijus;

- e) subjekto ataskaitų teikimo politikos, pagal kurias kriterijai yra pasirenkami ir taikomi, yra netinkamos ar nesuderinamos su taikomos tvarkos kriterijais arba atitinkamame veiklos sektoriuje naudojamais kriterijais;
- f) įtraukiama informacija, kurios nepatvirtina pakankami tinkami įrodymai;
- g) informacijos apie tvarumą praleidimas, pavyzdžiui, informacija, kuri, praktikuojančio asmens sprendimu, turėtų būti atskleista remiantis subjekto taikomu informacijos apie tvarumą nustatymo procesu, arba kuri kitaip turi būti atskleista pagal taikomus kriterijus, arba informacijos apie tvarumą praleidimas, kai ji yra susijusi su reikšmingu poataskaitiniu įvykiu, dėl kurio, tikėtina, pasikeis vartotojų sprendimai, bet nebuvo tinkamai atskleista;
- h) informacija apie tvarumą, kuri, praktikuojančio asmens sprendimu, yra:
 - i) dviprasmiška; arba
 - ii) gali būti preciziškai nustatyta, tačiau yra išdėstoma neaiškiai;
- i) informacijos apie tvarumą pakeitimai nuo praėjusio ataskaitinio laikotarpio tam neturint pagrįstų priežasčių arba neatskleidžiant tokių pakeitimų priežasčių;
- j) informacijos apie tvarumą pateikimo būdai, kai ji:
 - i) be konteksto, neišlaikant pusiausvyros arba suteikiant didesnę ar mažesnę nei reikia svarbą, remiantis turimais įrodymais ir taikomais kriterijais; arba
 - ii) vartojant aukščiausio laipsnio būdvardžius, siekiant pateikti tokį rezultatą, kuris būtų nepagrįstai teigiamas;
- k) netinkamai daromos išvados, pagrįstos atrankine informacija, darant tokius pareiškimus:
 - i) „didelė dauguma įmonių visame pasaulyje“, tačiau remiantis tik šimto bendrovių pateikta informacija – šimtas gali būti laikomas dideliu skaičiumi, tačiau nėra didelis, palyginti su visame pasaulyje veikiančių bendrovių skaičiumi;
 - ii) „skaičiai nuo praėjusių metų išaugo dvigubai“ – gali būti realus, tačiau nedidelis tokio padvigubėjimo pagrindas gali būti neatskleistas.

A474. Pagal kai kuriuos tvarkos kriterijus subjektui gali būti leidžiama praleisti informaciją, paaiškinant, kokia ir kodėl informacija buvo praleista. Pavyzdžiui, subjektui gali būti leidžiama praleisti informaciją, jei reikalavimas jai nėra taikomas, informacija yra neprieinama ar neišsami, taikomi teisiniai ar konfidencialumo apribojimai. Tokiais atvejais praleista informacija negali būti laikoma iškraipymu. Praktikuojantis asmuo gali aptarti praleidimą ir to priežastis su vadovybe ir, jei taikoma, su už valdymą atsakingais asmenimis prieš darydamas išvadą, kad praleidimas yra iškraipymas.

A475. Informacijoje apie tvarumą gali būti apibūdinti subjekto procesai, sistemos ar kontrolės priemonės, taikomi tvarumo dalykams (pvz., subjekto taikomas esamos ir numatomos su tvarumu susijusios rizikos ir galimybių nustatymo, vertinimo ir valdymo procesas). Priklausomai nuo užtikrinimo užduoties apimtys, gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo nuspręstų:

- a) ar subjekto procesų, sistemų ar kontrolės priemonių apibūdinimas teisingai pateikia informaciją apie tokių procesų, sistemų ar kontrolės priemonių įgyvendinimą;
- b) ar subjekto procesai, sistemos ar kontrolės priemonės yra tinkami arba efektyviai veikė visą laikotarpį; arba
- c) ar tenkinamos abi šios sąlygos.

A476. Užduoties apimtis apsprendžia tai, kas laikoma iškraipymu, kai informacijoje apie tvarumą pateikiamas procesų, sistemų ar kontrolės priemonių apibūdinimas. Pavyzdžiui:

- a) užduotis apima tai, ar subjekto procesai, sistemos ar kontrolės priemonės yra tinkami ir efektyviai veikė per visą laikotarpį: jeigu praktikuojantis asmuo nustato, kad subjekto procesų, sistemų ar kontrolės priemonių apibūdinime netiksliai nurodoma, kad jie yra tinkamai parengti ir efektyviai veikė per visą laikotarpį, tai gali būti laikoma iškraipymu;
- b) užduotis neapima to, ar subjekto procesai, sistemos ar kontrolės priemonės yra tinkami ir efektyviai veikė per visą laikotarpį, todėl susijęs atskleidimas apie subjekto procesus, sistemas ar kontrolės priemones yra laikomas kita informacija. Jeigu praktikuojantis asmuo žino, kad subjekto turime procesų, sistemų ar kontrolės priemonių apibūdinime netiksliai nurodoma, kad jie yra tinkamai parengti ir efektyviai veikė per visą laikotarpį, taikoma 175 dalis.

Svarstymas, ar nustatyti iškraipymai galėjo atsirasti dėl apgaulės (žr. 154 dalį)

A477. pagal 78 dalį reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo įvertintų, ar taikomi kriterijai yra tinkami. Abstraktūs kriterijai, kurie suteikia galimybę manipuluoti informacija apie tvarumą gali būti netinkami atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Jeigu kriterijai yra tinkami, bet vadovybė sąmoningai jų tinkamai netaiko, tai gali būti iškraipymo dėl apgaulės požymiu.

A478. Iškraipymai dėl apgaulės gali atsirasti dėl šių sąmoningų veiksmų:

- a) manipuliavimas informacija ar patvirtinančiais dokumentais, jų klastojimas ar keitimas, kai remiantis jais rengiama informacija apie tvarumą; arba
- b) informacijos apie tvarumą klaidingas pateikimas arba praleidimas.

A479. Informacijos apie tvarumą reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės pavyzdžiai:

- iškraipoma informacija apie tvarumą, siekiant išvengti nuobaudų ar baudų;
- sąmoningai netikslūs ar klaidinantys viešieji pareiškimai ar teiginiai, kurie turės teigiamos įtakos akcijos kainai arba subjekto tvarumo užtikrinimo ženklinių vertinimui, pavyzdžiui, netikslūs pareiškimai, kad obligacija yra tvarioji obligacija;
- informacija apie tvarumą, susijusi su veiklos rezultatų ar darbo užmokesčio paskatomis, sąmoningai pateikiama šališkai, siekiant paveikti įvykdymo ar darbo užmokesčio rezultatus;
- akcentuojama, kad produktas buvo pagamintas naudojant perdirbtas medžiagas, bet sąmoningai nepranešant, kad jis buvo pagamintas naudojant priverstinę darbo jėgą;
- sąmoningas pateikiamas informacijos apie sritis, kuriose subjektas daro teigiamą poveikį, tačiau praleidžiama informacija apie sritis, kuriose jis daro neigiamą poveikį;
- iškraipoma bazinė informacija, kad vėlesniais laikotarpiais informacija apie tvarumą atrodytų palankesnė;
- iškraipoma informacija apie tvarumą, susijusi su konkrečiais projekto etapais, biudžeto patvirtinimu ar teisėmis į jį tam tikras rinkas arba pradėti vykdyti projektus tam tikrose rinkose ar teritorijose.

A480. Jeigu praktikuojantis asmuo nustato iškraipymą, kuris rodo apgaulę, tai gali turėti poveikį ir kitiems užtikrinimo užduoties aspektams, ypač:

- a) praktikuojančio asmens atliekamam reikšmingo iškraipymo rizikos dėl apgaulės nustatymui ar vertinimui atskleidimo lygiu (riboto užtikrinimo užduoties atveju) arba tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu (pakankamo užtikrinimo užduoties atveju), ir iš to kylančiam poveikiui tolesnių procedūrų pobūdžiui, atlikimo laikui ir apimčiai; ir
- b) vadovybės pareiškimų patikimumui, pripažįstant, kad mažai tikėtina, jog apgaulė būtų pavienis reiškinys.

Nustatytų iškraipymų svarstymas užduoties eigoje (žr. 155 dalį)

A481. Praktikuojantis asmuo taip pat gali apsvarstyti, ar sukaupti iškraipymai yra susiję su kontrolės trūkumais. Tiksliau, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar atsižvelgiant į sukauptų iškraipymų pobūdį arba mastą būtina atnaujinti praktikuojančio asmens supratimą apie subjekto vidaus kontrolės sistemą, susijusią su informacijos apie tvarumą rengimu (žr. 113R ir 113P dalis).

Iškraipymų komunikavimas ir taisymas (žr. 156–158 dalį)

A482. Kai, aprašomojo atskleidimo atveju, vadovybės prašoma ištaisyti iškraipymą, vadovybė gali pakeisti formuluotę arba ištrinti iškraipytą tekstą.

A483. Išsiaiškinęs tai, kodėl vadovybė neatliko taisymų, praktikuojantis asmuo gali pastebėti, kad vadovybės sprendimai gali būti šališki.

Neištaisytų iškraipymų poveikio vertinimas (žr. 160 dalį)

A484. Siekiant nustatyti, ar neištaisyti iškraipymai yra reikšmingi, profesinį sprendimą būtina priimti atsižvelgiant į taikomus kriterijus ir užduoties aplinkybes, įskaitant tai, kas yra numatomi vartotojai ir koks atskleidimas, tikėtina, jiems yra svarbus.

A485. Neištaisytų iškraipymų vertinimo būdas priklauso nuo informacijos apie tvarumą, kuri yra užduoties objektas. Pavyzdžiui, jei praktikuojantis asmuo pateikia užtikrinimo išvadą dėl visos informacijos apie tvarumą, jis gali nustatyti, ar neištaisyti iškraipymai yra:

- a) atskirai reikšmingi kiekvienam atskleidimui, su kuriuo jie yra susiję. Jeigu nustatoma, kad atskiras atskleidimo iškraipymas yra reikšmingas, nėra tikėtina, kad jį galėtų nusverti kiti tokio atskleidimo iškraipymai, nebent tokie iškraipymai yra susiję su tuo pačiu dalyku ir jie vertinami tuo pačiu pagrindu;
- b) jeigu iškraipymai nėra atskirai reikšmingi:
 - i) reikšmingi bendrai (t. y. kartu su kitais iškraipymais) visose konkrečios temose ar temų aspektuose (žr. A488 ir A489 dalis);
 - ii) reikšmingi bendrai visai informacijai apie tvarumą (t. y. bendrai visame atskleidime) (žr. A490 dalį).

- A486. Sumų, kurios mažesnės už kiekybiniam atskleidimui nustatytą reikšmingumą, iškraipymai gali turėti reikšmingą poveikį pateiktai informacijai apie tvarumą kokybiniu atžvilgiu. Pavyzdžiui, jei dėl klaidos pasikeičia rodiklio mažėjimo tendencija arba jei dėl klaidos subjektas negali įvykdyti priežiūros reikalavimų, klaidos gali būti laikomos reikšmingomis, net jei kiekybinė klaida yra mažesnė už kiekybinę ribinę vertę.
- A487. Kai užtikrinimo užduoties apimtis – tai keli rodikliai, kurių kiekvienas susijęs su skirtingu tvarumo dalyku, praktikuojantis asmuo gali įvertinti iškraipymų reikšmingumą atskirai pagal kiekvieną rodiklį, nes numatomi vartotojai kiekvieno rodiklio iškraipymą gali toleruoti skirtingai. Pavyzdžiui, numatomi vartotojai, tikėtina, geriau toleruos iškraipytą atskleidimą apie nepavojingas, skaidžias atliekas nei iškraipytą atskleidimą apie radioaktyvias ar kitas pavojingas atliekas.
- A488. Kai informacija apie tvarumą yra matuojama remiantis bendru matavimo pagrindu (pvz., piniginiėmis sumomis arba fiziniais vienetais), praktikuojančiam asmeniui gali pavykti sukaupti visus iškraipymus kartu (t. y. kurie yra išreikšti tokia pačia kiekybine išraiška ir kuriuos galima agreguoti). Tačiau atskleidimas gali būti susijęs su keliomis temomis, gali apimti kelių temų aspektus, o tvarumo dalykai gali būti išmatuoti ar įvertinti remiantis skirtingais matavimo pagrindais. Praktikuojantis asmuo neprivalo konvertuoti skirtingais matavimo pagrindais išmatuotų iškraipymų į bendrą matavimo pagrindą, kad galėtų sukaupti iškraipymus ir nustatyti, ar informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta.
- A489. Nustačius visus kiekybiškai neįvertinamus iškraipymus, gali pavykti juos sugrupuoti, pavyzdžiui, atsižvelgiant į tai, ar jie bendrai susiję su tam tikrais tvarumo dalykų aspektais. Pavyzdžiui, gali būti vienas ar keli atskirai nereikšmingi iškraipymai vadovybės kokybiniuose pareiškimuose dėl darbuotojų sveikatos ir saugos, taip pat gali būti nereikšmingas iškraipymas, susijęs su darbuotojų įvairove. Kadangi darbuotojų sveikata ir sauga ir darbuotojų įvairovė yra susiję su socialiniais informacijos apie tvarumą aspektais, praktikuojančiam asmeniui gali pavykti priskirti šiuos iškraipymus vienai grupei ir apsvarstyti jų bendrą poveikį subjekto informacijos apie tvarumą socialiniam aspektui. Taip pat keli nereikšmingi iškraipymai informacijoje apie vandens suvartojimą ir kitas nereikšmingas iškraipymas, susijęs su susidariusiomis atliekomis, gali būti svarstomi kartu, nes jie abu yra susiję su informacijos apie tvarumą aplinkosaugos aspektu.
- A490. Informacija apie tvarumą gali būti laikoma iškraipyta kaip visuma, net jei kiekvienas atskiras iškraipymas yra nereikšmingas. Net jeigu yra iškraipymų, kurių negalima sukaupti pagal tvarumo dalyką ar kitus bendrus veiksnius, jie gali turėti bendrą kryptį, apibūdinimą, toną ar tendenciją. Pavyzdžiui, jei dėl iškraipymų informacija apie tvarumą kaip visuma atrodo palankesnė, nei iš tikrųjų yra, arba jei visi iškraipymai pernelyg teigiamai parodo subjekto veiksmus ir sumenkina neigiamus aspektus, visa tai kartu gali sudaryti šališką ir klaidinantį vaizdą informacijos apie tvarumą vartotojams.

Kitos nuostatos dėl iškraipymų

- A491. Neištaisyty iškraipymų reikšmingumas vertinamas atsižvelgiant į kokybinius ir, kai taikoma, kiekybinius veiksnius. Praktikuojantis asmuo taip pat gali apsvarstyti, kiek pagrįstai galima tikėtis, kad vartotojai priimtų kitokį sprendimą, jei informacija apie tvarumą nebūtų iškraipyta. Kokybiniai veiksniai, kurie gali rodyti, kad iškraipymas greičiausiai bus reikšmingas, yra šie:

Tvarumo dalykai

- a) subjekto naudojamas teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesas nėra suderintas su pagal taikomus kriterijus teikiamų ataskaitų apimtimi ar tikslu;
- b) iškraipyta informacija apie tvarumą yra susijusi su tvarumo dalyko aspektu, kuris laikomas reikšmingu;
- c) esama kelių iškraipymų, susijusių su tuo pačiu tvarumo dalyko aspektu;
- d) iškraipymai yra tokio pobūdžio, kad visi jie pernelyg sureikšmina ar sumenkina tvarumo dalyką;

Išorės veiksniai

- e) iškraipyta informacija apie tvarumą yra susijusi su įstatymų ar kitų teisės aktų nesilaikymu, ypač kai nesilaikymo pasekmė yra didelė;
- f) iškraipyta informacija apie tvarumą yra susijusi su tvarumo dalykais, kurie daro poveikį didesniai skaičiui subjekto suinteresuotųjų šalių. Tačiau gali būti situacijų, kai tvarumo dalykas daro poveikį tik mažam skaičiui suinteresuotųjų šalių, bet poveikis vis tiek gali būti reikšmingas. Pavyzdžiui, maža bendruomenė, kuriai tiekiamą vandenį radioaktyviosiomis medžiagomis užteršė subjekto veiklos nuotekos, gali pateikti ieškinį, galintį turėti reikšmingą poveikį subjektui ir kitoms jo suinteresuotosioms šalims.

Informacijos apie tvarumą pobūdis

- g) iškraipymai gali sukelti abejonių dėl vadovybės planų įgyvendinamumo. Pavyzdžiui, subjektas gali atskleisti savo politikas ar pasižadėjimus sumažinti su tvarumu susijusią riziką pagal taikomus kriterijus, tačiau surinkti įrodymai gali rodyti, kad tokios politikos ar pasižadėjimai neatitinka tikrovės, pasikliauna nepatikrintomis technologijomis arba jiems būtinas finansavimas, kurio subjektas greičiausiai negalės gauti;
- h) iškraipymas yra susijęs su konkrečiu atskleidimu, kuris paprastai naudojamas palyginti subjektą su panašiais subjektais;
- i) iškraipymas yra susijęs su tikslu arba riba, o klaida turi reikšmingą poveikį tam, ar tikslas arba riba bus pasiekti (pvz., klaida gali būti maža, tačiau gali turėti reikšmingų pasekmių siekiant tikslo);
- j) iškraipyta informacija parodo reikšmingą pozicijos, kuri buvo parodyta anksčiau, pasikeitimą arba tendenciją, kuri pasikeitė priešinga linkme;

Pateikimas

- k) iškraipymas, kuris atsirado dėl to, kad informacija apie tvarumą buvo klaidingai pateikta, nes naudojama formuluoته yra tokia neaiški, kad galėtų būti aiškinama labai įvairiais būdais. Atitinkamai, numatomi vartotojai, remdamiesi savo aiškinimu, gali priimti skirtingus sprendimus.

Vadovybės elgsena

- l) iškraipymas atsirado dėl vadovybės apgaulės, siekiant suklaidinti numatomus vartotojus;
- m) vadovybė atsisako ištaisyti iškraipymą dėl kitų nei nereikšmingumas priežasčių;
- n) vadovybė pateikia agresyvius tikslus ar įverčius arba pateikia paaiškinimus, kuriais bando apsiginti.

A492. Kokybinės informacijos iškraipymai yra tiek pat svarbūs, kiek kiekybinės informacijos iškraipymai. Jeigu vadovybė neištaiso kokybinės informacijos iškraipymų, praktikuojantis asmuo gali juos kaupti, sudarydamas jų sąrašą arba pažymėdamas ar paryškindamas juos informacijos apie tvarumą kopijoje. Kai nėra galimybės iškraipymų sukaupti kartu, siekiant nustatyti bendrą jų poveikį, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar iškraipymus sieja bendri aspektai, pavyzdžiui, ar iškraipymai atspindi palankesnius rezultatus, kurie visi kartu yra reikšmingi arba rodo vadovybės šališkumą.

A493. Kiti veiksniai, kuriais remdamasis praktikuojantis asmuo gali lengviau įvertinti iškraipymų reikšmingumą, apima supratimą apie:

- pagrindinę nustatytų iškraipymų priežastį. Pavyzdžiui, jei kokybinis iškraipymas atsirado dėl vadovybės sąmoningo sprendimo iškraipyti faktus, tai gali rodyti, kad informacija apie tvarumą gali būti reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės;
- ar iškraipymas turi netiesioginės įtakos iškraipymams, nustatytiems kitose užduoties srityse. Pavyzdžiui, vieneto pateikimas didesne verte, kuri kitu atveju būtų laikoma nereikšminga, gali turėti netiesioginės įtakos reikšmingesniai skaičiavimui, į kurį įeina toks vienetas, dėl ko skaičiavimo rezultatas gali būti žemesnis nei minimali riba, reikalaujama pagal sutartį arba pagal programos, dotacijos ar finansavimo kvalifikacinius kriterijus. Taip pat reikalaujamo santykinai nesvarbaus sandorio patvirtinimo nebuvimas atskirai gali būti nereikšmingas, bet gali turėti poveikį kontrolės priemonių efektyvumui informacijos apie tvarumą srityse, kurias vartotojai gali laikyti svarbiomis.

Matavimo arba vertinimo neapibrėžtumas

A494. Tvarumo dalykui gali būti būdingas matavimo arba vertinimo neapibrėžtumas (pavyzdžiui, su klimatu susijusios rizikos įvertinimas ilguoju laikotarpiu visoje subjekto vertės grandinėje). Dėl būdingų neapibrėžtumų, susijusių su tvarumo dalyku, gali būti gauti labai įvairūs rezultatai ir gali būti sunku įvertinti, ar informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta. Praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar tvarumo dalykas yra toks preciziškas, kokio reikalaujama pagal taikomus kriterijus, ir ar pagal taikomus kriterijus reikalaujama informacija apie būdingą neapibrėžtumą yra atskleista. Neturint patvirtinančio atskleidimo, kuris padėtų numatomiems vartotojams suprasti neapibrėžtumą, taikomi kriterijai gali būti netinkami, o informacija apie tvarumą gali būti netinkamai pateikta. 190 dalies g punkte ir A579 dalyje nagrinėjami atitinkami apibūdinimai, kurie turi būti įtraukti į užtikrinimo ataskaitą.

A495. Kai neapibrėžtumas nėra būdingas (t. y. kai jis atsiranda dėl to, kad taikomi kriterijai nėra tinkamai taikomi), dėl jo gali atsirasti iškraipymų. Pavyzdžiui, vadovybė galėjo nenaudoti tinkamos informacijos tvarumo dalykui išmatuoti arba įvertinti, todėl jis nėra tiek preciziškas, kiek reikalaujama pagal taikomus kriterijus.

A496. Į ateitį orientuotai informacijai paprastai būdingas didesnis matavimo arba vertinimo neapibrėžtumas nei istorinei informacijai. Todėl gali būti gauti labai įvairūs rezultatai, gali būti sunku nustatyti ir įvertinti iškraipymus, įskaitant tai, ar prielaidos:

- a) yra pagrįstos (proгноzių atveju); arba
- b) atitinka realybę ir informacijos tikslą (projekcijų atveju).

A497. Praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, kaip gali atsirasti į ateitį orientuotos informacijos iškraipymų, pavyzdžiui:

- a) naudoti duomenys ar kita informacija gali būti neaktualūs, neišsamūs ar nepatikimi;
- b) prielaidos gali apimti informaciją, kuri nėra aktuali, gali neatsižvelgti į svarbius svarstymus, turėti vidinių prieštaravimų arba joms gali būti suteiktas netinkamas svoris;

- c) prielaidos gali būti nesuderinamos su vadovybės sprendimais ar ketinimu; arba
- d) prielaidos gali būti nesąmoningai ar tyčia neteisingai pritaikytos duomenims ar kitai informacijai arba apskaičiuojant kiekybiškai įvertinamą informaciją.

Kai kuriais atvejais iškraipymai gali atsirasti dėl kelių šių aplinkybių.

A498. Praktikuojantis asmuo gali taip pat apsvarstyti, ar yra galimo vadovybės šališkumo požymių, kai vadovybė renkasi prielaidas, metodus ar duomenis taip, kaip informacija apie tvarumą yra pateikta, o tai gali rodyti iškraipymą arba turėti poveikį likusiai užtikrinimo užduočiai. Pavyzdžiui, galimo vadovybės šališkumo požymiai gali būti, kai vadovybė:

- a) be pagrįstos priežasties pakeičia naudojamas prielaidas ar metodus arba padaro kritišką įvertinimą, kad aplinkybės pasikeitė;
- b) naudoja prielaidas, kurios nėra suderintos su prielaidomis, naudojamomis kitose subjekto veiklos srityse, įskaitant finansinių ataskaitų ar veiklos tikslais, arba kurios nėra suderintos su prielaidomis, kurios pastebimos rinkoje; arba
- c) pasirenka reikšmingas prielaidas, kurios yra palankios vadovybės tikslams arba kurios gali rodyti, kad esama modelio ar tendencijos.

Taikomų kriterijų apibūdinimo įvertinimas (žr. 162 dalį)

A499. Pagal 78 dalį nurodytas išankstines užtikrinimo užduoties sąlygas reikalaujama, kad kriterijai, kurie, kaip tikisi praktikuojantis asmuo, bus taikomi rengiant informaciją apie tvarumą, būtų prienami numatomiems vartotojams. Tai gali būti padaryta pateikiant nuorodas į taikomų kriterijų apibūdinimą, kuris prieinamas numatomiems vartotojams, arba įtraukiant taikomų kriterijų apibūdinimą ir tokių kriterijų šaltinį į informaciją apie tvarumą, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti, kaip:

- a) informacijos apie tvarumą turinys, toks kaip temos ir temų aspektai, buvo nustatytas ir pasirinktas;
- b) numatomų vartotojų informacijos poreikiai buvo nustatyti; ir
- c) tvarumo dalykas buvo išmatuotas arba įvertintas.

A500. Nuorodos į taikomus kriterijus arba jų apibūdinimai bei šaltiniai yra ypač svarbūs, kai:

- a) subjektai, veikiantys toje pačioje veiklos srityje, regione ar jurisdikcinėje sistemoje, kur, kaip tikisi praktikuojantis asmuo, turėtų būti panašios arba lygiavertės aplinkybės, taiko labai skirtingus kriterijus;
- b) informacijai apie tvarumą būdingas didesnis matavimo ar vertinimo neapibrėžtumas, pavyzdžiui, į atseitį orientuotai informacijai apie tvarumą, nes tokia informacija gali būti labiau nepastovi ir pernelyg įvairiai aiškinama, nei tais atvejais, kai jai būdingas mažesnis neapibrėžtumas. Dėl to numatomi vartotojai gali informaciją apie tvarumą netinkamai suprasti arba aiškinti.

A501. Vertindamas, ar nuoroda į kriterijus arba jų apibūdinimas yra tinkami, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti, ar jie apima šiuos dalykus:

- a) taikomų kriterijų šaltinį ir tai, ar taikomi kriterijai yra tvarkos kriterijai, įtvirtinti įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba išleisti įgaliotų ar pripažintų organizacijų, kurios laikosi skaidraus ir tinkamo proceso, kitos tvarkos kriterijai ar subjekto nustatyti kriterijai;
- b) kaip tvarkos kriterijai buvo taikomi, įskaitant subjekto ataskaitų teikimo politikas dėl tvarkos kriterijų taikymo;

- c) kitos tvarkos kriterijų ar subjekto nustatytų kriterijų atveju, kaip buvo nustatyta, kad jie, kartu su bet kokiais tvarkos kriterijais, yra tinkami;
- d) kai taikomi tvarkos kriterijai nėra taikomi, to priežastį;
- e) konkrečius kriterijų aspektus, susijusius su konkrečių rūšių informacija apie tvarumą, pavyzdžiui:
 - i) pagrindinių prielaidų dėl į ateitį orientuotos informacijos pagrįstumo vertinimo pagrindas;
 - ii) procesų, sistemų ar kontrolės priemonių parengimo ir efektyvumo kontrolės tikslai;
 - iii) veiklos rezultatų vertinimo ir matavimo uždaviniai, pagrindiniai veiklos rezultatų rodikliai, pasižadėjimai ar tikslai;
- f) metodų, kai pagal taikomus kriterijus galima rinktis iš daugybės metodų, matavimą arba vertinimą;
- g) reikšmingus sprendimus, kurie priimami dėl taikomų kriterijų taikymo atsižvelgiant į užduoties aplinkybes;
- h) įgimtus apribojimus, jei tokių yra, susijusius su tvarumo dalyko matavimu arba vertinimu pagal taikomus kriterijus;
- i) kitus dalykus, kurie aktualūs numatomiems vartotojams, kad jie galėtų suprasti informacijos apie tvarumą rengimo pagrindą, įskaitant neapibrėžtumus;
- j) bet kokius naudojamų matavimo ar vertinimo metodų pakeitimus ir jų priežastis;
- k) bet kokius nustatytus nukrypimus nuo taikomų kriterijų, pavyzdžiui, nukrypimus nuo tvarkos, kuria subjektas rėmėsi kaip pagrindu informacijai apie tvarumą parengti;
- l) aiškos prasmės poreikį, kad apibūdintume nebūtų nepreciziškų ar abstrakčių frazių, dėl ko jis gali būti nevienodai aiškinamas, ir kad jis būtų pakankamai detalus ir aiškus, o todėl suprantamas.

Poataskaitiniai įvykiai (žr. 163–164 dalis)

A502. Poataskaitinių įvykių pavyzdžiai:

- valstybinė įstaiga paskelbia patikslintus faktorius, prielaidas ar etalonus (pvz., patikslintus išmetamųjų teršalų faktorius);
- pasikeičia atitinkami įstatymai ar kiti teisės aktai;
- įgyjama gerokai daugiau mokslinių žinių;
- įvyksta reikšmingi subjekto struktūros pokyčiai;
- atsiranda galimybė taikyti tikslesnius kiekybinio vertinimo metodus;
- aptinkama reikšminga apgaulė ar klaida;
- nustatoma, kad vanduo arba dirva buvo smarkiai užteršti;
- žūsta žmogus arba įvyksta kitų rimtą pavojų sveikatai ir saugai keliančių įvykių.

A503P. Poataskaitiniams įvykiams nustatyti praktikuojantis asmuo gali atlikti šias procedūras:

- a) įgyti supratimą apie bet kokias vadovybės įdiegtas procedūras poataskaitiniams įvykiams nustatyti;
- b) pateikti paklausimus vadovybei ir, jei taikoma, už valdymą atsakingiems asmenims dėl to, ar įvyko poataskaitinių įvykių, kurie gali turėti įtakos informacijai apie tvarumą;
- c) perskaityti savininkų, už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės susitikimų, kurie įvyko po informacijos apie tvarumą datos, protokolus ir pateikti paklausimus apie dalykus, aptartus per tokius susitikimus, kurių protokolų dar nėra;
- d) perskaityti subjekto kas mėnesį ar ketvirtį rengiamą informaciją apie tvarumą, jei įmanoma.

A504R. Praktikuojančio asmens procedūros, skirtos nustatyti poataskaitinius įvykius, gali apimti paklausimus vadovybei ir, jei taikoma, už valdymą atsakingiems asmenims dėl to, ar įvyko poataskaitinių įvykių, kurie gali turėti įtakos informacijai apie tvarumą.

A505. Praktikuojantis asmuo nėra įpareigotas atlikti procedūrų, susijusių su informacija apie tvarumą, po užtikrinimo ataskaitos datos. Tačiau, jeigu po užtikrinimo ataskaitos datos praktikuojantis asmuo sužino apie faktą, dėl kurio, jei toks faktas būtų žinomas praktikuojančiam asmeniui užtikrinimo ataskaitos data, jis būtų turėjęs pakoreguoti užtikrinimo ataskaitą, praktikuojančiam asmeniui gali tekti aptarti šį dalyką su vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis arba imtis kitų veiksmų, kurie būtų tinkami atsižvelgiant į aplinkybes.

Vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų rašytiniai pareiškimai (žr. 165 dalį)

A506. Rašytiniai žodinių pareiškimų patvirtinimai mažina nesusipratimų tarp praktikuojančio asmens ir vadovybės ar, kai taikoma, už valdymą atsakingų asmenų atsiradimo tikimybę. Paprastai asmuo (-ys), iš kurio (-ių) praktikuojantis asmuo prašo rašytinių pareiškimų, yra aukščiausios vadovybės narys arba už valdymą atsakingi asmenys, priklausomai nuo, pavyzdžiui, subjekto valdymo ir valdysenos struktūros, kuri skirtingų jurisdikcijų teritorijose gali skirtis ir atspindėti tokį poveikį kaip skirtinga kultūrinė ir teisinė aplinka, dydis ir nuosavybės charakteristikos.

A507. Vadovybės ir, kai taikoma, už valdymą atsakingų asmenų pareiškimai negali pakeisti kitų įrodymų, kurių praktikuojantis asmuo pagrįstai tikisi surinkti. Nors rašytiniai pareiškimai suteikia reikiamų įrodymų, jie patys savaime nesuteikia pakankamų tinkamų įrodymų dėl su jais susijusių dalykų. Be to, tai, kad praktikuojantis asmuo gavo patikimus rašytinius pareiškimus, neturi įtakos kitų įrodymų, kurių jis surenka, pobūdžiui ar apimčiai.

Kita informacija

Kitos informacijos gavimas (žr. 171 dalį)

A508. Kaip paaiškinta 5 dalyje, užtikrinimo užduoties taikymo sritis gali būti išplėsta apimant visą subjekto teiktiną informaciją apie tvarumą arba tik jos dalį. Jei užtikrinimo užduotis neapima visos subjekto teikiamos informacijos apie tvarumą, sąvoka „informacija apie tvarumą“ turėtų būti suprantama kaip informacija, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas.

- A509. Pagal 171 dalies a punktą reikalaujamo aptarimo tikslu taip pat yra padėti praktikuojančiam asmeniui suprasti visą teiktiną informaciją apie tvarumą, įskaitant informaciją apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, ir tai, kur ji bus pateikta, kad galėtų nustatyti kitą informaciją, kurią jis privalo perskaityti ir apsvarstyti pagal 172 dalį. Pavyzdžiui, informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, gali būti įtraukta kaip subjekto vadovybės ataskaitos, metinės ataskaitos ar integruotos ataskaitos dalis, arba įtraukta į kitą valdysenos informaciją.
- A510. Kadangi laikui bėgant informacijos apie tvarumą teikimo tvarkos ir praktika gali keistis ir gali būti nustatomi nauji įstatymai ir kiti teisės aktai, skirtingais laikotarpiais informacijos apie tvarumą pateikimo vieta ir ataskaitos (-ų), į kurią (-ias) tokia informacija įtraukiama, turinys gali būti nevienodi. Todėl gali būti neaišku, kuris (-ie) dokumentas (-ai) apima ataskaitą, kurioje bus skelbiama informacija apie tvarumą. Praktikuojantis asmuo gali komunikuoti su asmenimis, atsakingais už subjekto ataskaitų parengimą (vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis), apie savo lūkesčius dėl galutinės versijos ataskaitos (-ų), kurioje (-iose) pateikta informacija apie tvarumą, gavimo laiku iki užtikrinimo ataskaitos datos. Tokiu būdu praktikuojantis asmuo galės užbaigti pagal šį TTUS reikalaujamas procedūras iki užtikrinimo ataskaitos datos.
- A511. Jeigu kitą informaciją vartotojai gali gauti tik subjekto interneto svetainėje, galutinės versijos kita informacija, gauta iš subjekto, o ne tiesiogiai subjekto interneto svetainėje, laikoma tinkamu dokumentu, dėl kurio praktikuojantis asmuo atliks procedūras pagal šį TTUS. Pagal šį TTUS praktikuojantis asmuo nėra įpareigotas ieškoti kitos informacijos, įskaitant kitą informaciją, kuri gali būti subjekto interneto svetainėje. Be to, praktikuojantis asmuo nėra įpareigotas atlikti kitų procedūrų, kad patvirtintų, jog kita informacija yra tinkamai atvaizduojama subjekto interneto svetainėje arba kitu būdu buvo tinkamai perduota ar atvaizduojama elektroniniu būdu, nebent užtikrinimo užduotis tai apima.

Kitos informacijos skaitymas ir svarstymas (žr. 172 dalį)

- A512. Jeigu kita informacija yra reikšmingai nesuderinama su informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, arba praktikuojančio asmens užduoties metu įgytomis žiniomis, tai gali rodyti, kad informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta arba esama kitos informacijos reikšmingo iškraipymo. Dėl to gali sumažėti informacijos apie tvarumą ir kartu dėl jos pateikiamos užtikrinimo ataskaitos patikimumas. Tokie reikšmingi iškraipymai taip pat gali netinkamai paveikti vartotojų, kuriems rengiama užtikrinimo ataskaita, sprendimus. Jeigu praktikuojantis asmuo atlieka kitas procedūras dėl kitos informacijos, jam taip pat gali būti lengviau laikytis atitinkamų etikos reikalavimų, kaip tai nurodyta 34 dalyje. Pagal atitinkamus etikos reikalavimus praktikuojantis asmuo privalo vengti būti sąmoningai siejamas su informacija, kurioje, kaip mano praktikuojantis asmuo, yra iš esmės apgaulingų ar klaidinančių tvirtinimų, nerūpestingai pateiktų pareiškimų ar informacijos, arba kurioje reikalaujama informacija yra praleista arba užgožiama, kai toks jos praleidimas arba užgožimas yra klaidinantis.
- A513. Kai kuriais atvejais atskleidimas kitoje informacijoje gali apibendrinti arba pateikti papildomų detalių apie atskleidimą informacijoje apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas. Praktikuojantis asmuo gali palyginti pasirinktą atskleidimą kitoje informacijoje su atskleidimu informacijoje apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo objektas. Siekiant nustatyti, kiek informacijos palyginti, būtina priimti profesinį sprendimą, pripažįstant, kad vykdydamas pagal šį TTUS nustatytas pareigas, praktikuojantis asmuo neatlieka užtikrinimo užduoties dėl kitos informacijos ir neprivalo gauti užtikrinimo dėl kitos informacijos.

Atsakas, kai praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kita informacija yra reikšmingai iškraipyta

Atsakas, kai praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kita informacija, kuri buvo gauta iki užtikrinimo ataskaitos datos, yra reikšmingai iškraipyta (žr. 175–176 dalis)

A514. Siekdamas nuspręsti, kokių veiksmų jis imsis, jei, po komunikacijos su už valdymą atsakingais asmenimis, kita informacija neištaisoma, praktikuojantis asmuo turi priimti profesinį sprendimą. Praktikuojantis asmuo gali atsižvelgti į tai, ar vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų pateiktas paaiškinimas, kodėl taisymai nebuvo atlikti, kelia abejonių dėl vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų dorumo ir sąžiningumo, pavyzdžiui, kai praktikuojantis asmuo įtaria ketinimą suklaidinti. Praktikuojantis asmuo taip pat gali nuspręsti, kad būtų tinkama kreiptis teisinio patarimo. Kai kuriais atvejais pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar profesinius reikalavimus gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo komunikuotų tokį dalyką reguliavimo institucijai arba atitinkamai profesinei organizacijai.

Atsakas, kai praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad kita informacija, kuri buvo gauta po užtikrinimo ataskaitos datos, yra reikšmingai iškraipyta (žr. 175–176 dalis)

A515. Praktikuojantis asmuo neturi prievolės atlikti procedūrų, susijusių su kita informacija, kuri tampa prieinama po užtikrinimo ataskaitos datos. Tačiau praktikuojantis asmuo gali sužinoti, kad tarp kitos informacijos, kuri tampa prieinama po užtikrinimo ataskaitos datos, ir informacijos apie tvarumą arba praktikuojančio asmens užduoties metu įgytų žinių esama reikšmingo nesuderinamumo. Praktikuojantis asmuo gali aptarti dalyką su vadovybe ar, atitinkamai, už valdymą atsakingais asmenimis ir, jei kita informacija nėra ištaisoma, imtis atitinkamų veiksmų. Jis gali atlikti kitas procedūras, kad padarytų išvadą, ar esama kitos informacijos ar informacijos apie tvarumą reikšmingo iškraipymo. Jeigu praktikuojantis asmuo padaro išvadą, kad esama reikšmingo iškraipymo, tačiau kita informacija nėra ištaisoma, praktikuojantis asmuo, atsižvelgdamas į savo teises ir pareigas, gali siekti, kad vartotojams, kuriems praktikuojančio asmens ataskaita yra parengta, būtų tinkamai pranešta apie neištaisytą reikšmingą iškraipymą.

Įtaka ataskaitos pateikimui (žr. 176 dalies a punktą)

A516. Retais atvejais, kai dėl atsisakymo ištaisyti reikšmingai iškraipytą kitą informaciją kyla tokių abejonių vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų sąžiningumu, kad įrodymų patikimumas apskritai tampa abejotinu, būtų tinkama atsisakyti padaryti išvadą arba pareikšti nuomonę dėl informacijos apie tvarumą.

Atsisakymas atlikti užduotį (žr. 176 dalies b punktą)

A517. Atsisakymas atlikti užduotį, jei galima pagal taikomus įstatymus ar kitus teisės aktus, būtų tinkamas tais atvejais, kai dėl aplinkybių, susijusių su atsisakymu ištaisyti reikšmingai iškraipytą kitą informaciją, kyla tokių abejonių dėl vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų sąžiningumo, kad pareiškimų, gautų užtikrinimo užduoties metu, patikimumas tampa abejotinu.

Atsakas, kai informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta arba būtina atnaujinti praktikuojančio asmens supratimą apie subjektą ir jo aplinką (žr. 177 dalį)

A518. Skaitydamas kitą informaciją praktikuojantis asmuo gali sužinoti naujos informacijos, kuri turi poveikį:

- praktikuojančio asmens supratimui apie subjektą ir jo aplinką, o tai, atitinkamai, gali būti rodyti būtinybę koreguoti praktikuojančio asmens rizikos svarstymą ar vertinimą;

- praktikuojančio asmens pareigai įvertinti nustatytų iškraipymų įtaką užduočiai ir neištaisytų iškraipymų, jei tokių yra, įtaką informacijai apie tvarumą;
- praktikuojančio asmens atsakomybei, susijusiai su poataskaitiniais įvykiais.

Užtikrinimo užduoties išvados suformulavimas

Surinktų įrodymų vertinimas (žr. 178 dalį)

A519. Užtikrinimo užduotis – tai pasikartojantis procesas, todėl praktikuojančio asmens dėmesį gali patraukti informacija, labai besiskirianti nuo informacijos, kuria remiantis buvo nustatomos planuojamos atlikti procedūros. Tai pirmiausia gali būti tuomet, kai subjekto informacinė sistema yra ne visiškai išvystyta arba kai dėl atskleidimo ir jo charakteristikų reikia priimti svarbesnį sprendimą. Kai praktikuojantis asmuo atlieka planuotas procedūras, dėl surinktų įrodymų jam gali tekti atlikti papildomų procedūrų, kad pasiektų numatytą (-us) tokių procedūrų atlikimo tikslus. Kai kuriais atvejais praktikuojantis asmuo gali nesurinkti įrodymų, kurių jis tikėjosi surinkti atlikdamas planuotas procedūras. Kai praktikuojantis asmuo nustato, kad procedūrų metu surinkti įrodymai nėra pakankami ir tinkami, kad jis galėtų padaryti išvadą dėl informacijos apie tvarumą, praktikuojantis asmuo gali:

- a) išplėsti atliktą darbą; arba
- b) atlikti kitas procedūras, kurios, praktikuojančio asmens sprendimu, būtinos konkrečiomis aplinkybėmis.

Jeigu nė vieno iš minėtų veiksmų neįmanoma imtis atsižvelgiant į aplinkybes, praktikuojantis asmuo neturės galimybės surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, būtinų padaryti išvadą.

A520. Procedūra gali būti parengta taip, kad būtų veiksminga siekiant numatyto tikslo, tačiau jei procedūros atlikimas ar vykdymas (t. y. jos taikymas) yra netinkamas, procedūros tikslas gali būti nepasiektas. 31–63 dalyse nagrinėjama speciali praktikuojančio asmens atsakomybė už kokybės valdymą užduoties lygiu ir susijusi užduoties lyderio atsakomybė, kuri gali turėti įtaką procedūrų taikymui. Be to, A116 dalyje paaiškinta, kad užduoties grupės darbo peržiūros metu svarstoma, ar, pavyzdžiui:

- a) surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami praktikuojančio asmens užtikrinimo išvadai pagrįsti; ir
- b) procedūrų tikslai buvo pasiekti.

A521. Praktikuojančio asmens profesiniam sprendimui dėl to, kas yra pakankami tinkami įrodymai, daro įtaką tokie veiksniai kaip:

- potencialaus iškraipymo reikšmingumas ir tikimybė, kad jis, pats savaime arba kartu su kitais galimais iškraipymais, turės reikšmingos įtakos informacijai apie tvarumą;
- vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų atsakų į žinomą reikšmingo iškraipymo riziką veiksmingumas;
- ankstesnių užtikrinimo užduočių metu įgyta patirtis, susijusi su panašiais potencialiais iškraipymais;
- atliktų procedūrų rezultatai, įskaitant, ar tokių procedūrų metu buvo nustatyti specifiniai iškraipymai;
- esamos informacijos šaltiniai ir patikimumas;
- įrodymų įtikinamumas;
- supratimas apie subjektą ir jo aplinką.

A522. Vertinant surinktus įrodymus, susijusius su kokybinės informacijos ar kiekybinės informacijos kokybinių aspektų parengimu, gali būti svarstoma, ar:

- a) yra galimo šališkumo priimant sprendimus ir nutarimus dėl įverčių nustatymo ir informacijos apie tvarumą parengimo požymių;
- b) pasirinkti ir taikomi kiekybinio vertinimo metodai ir ataskaitų teikimo politikos atitinka taikomus kriterijus ir yra tinkami;
- c) informacijoje apie tvarumą pateikta informacija yra svarbi, patikima, išsami, palyginama ir suprantama;
- d) informacijoje apie tvarumą yra pakankamai atskleista apie taikomus kriterijus ir kitus dalykus, įskaitant neapibrėžtumus, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti reikšmingus sprendimus, priimtus rengiant tokią informaciją; ir
- e) informacijoje apie tvarumą vartojama tinkama terminija.

Surinkti įrodymai yra nesuderinami su kitais įrodymais (žr. 180 dalį)

A523. Kai įrodymai yra nesuderinami su kitais įrodymais, tai gali rodyti, kad kai kuri informacija, naudota kaip įrodymai, yra nepatikima. Tai gali būti, pavyzdžiui, kaip vadovybės, už valdymą atsakingų asmenų, vidaus auditorių ar kitų asmenų atsakymai į paklausimus yra nesuderinami. Dėl tokių nesuderinamumų gali kilti abejonių tuo, ar praktikuojančio asmens pagal 90 dalį atliktas tokios informacijos aktualumo ir patikimumo vertinimas yra tinkamas. 94 dalyje nagrinėjamos praktikuojančio asmens pareigos, kai jis turi abejonių dėl informacijos, ketinamos naudoti kaip įrodymai, aktualumo ir patikimumo. Tai, kiek praktikuojančiam asmeniui gali tekti keisti ar papildyti procedūras abejonėms išsklaidyti, ir poveikis kitiems užtikrinimo užduoties aspektams gali būti įvairūs.

A524. Atlikdamas procedūrą, praktikuojantis asmuo gali nustatyti vienetų, kurie yra nesuderinami su praktikuojančio asmens lūkesčiais arba kuriems būdingos neįprastos charakteristikos. Tokie vienetai gali būti apibūdinami vartojant skirtingą terminologiją, pavyzdžiui, „išimtys“, „nuokrypiai“, „reikšmingi vienetai“ arba „įdomūs vienetai“. Tokie vienetai gali rodyti galimą informacijos apie tvarumą iškraipymą. Jie taip pat gali rodyti įrodymų nesuderinamumą, ypač kai, surinkus kitų įrodymų, panašių išimčių ar nuokrypių nebuvo nustatyta, arba gali kelti abejonių informacijos patikimumu.

A525. Svarstydamas, kokią įtaką įrodymų nesuderinamumas turi kitiems užtikrinimo užduoties aspektams, praktikuojantis asmuo gali apsispręsti, ar jo atliktas rizikos vertinimas tebėra tinkamas.

A526. Jeigu praktikuojantis asmuo negali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, jis privalo pareikšti sąlyginę išvadą arba atsisakyti pareikšti išvadą dėl informacijos apie tvarumą, arba, jei įmanoma, atsisakyti atlikti užduotį pagal 185 dalį.

Išvados darymas (žr. 181–184 dalis)

A527. Pagal informacijos atskleidimo reguliavimo tvarką reguliavimo institucijai pakanka pateikti atskleidimą, nurodytą atitinkamuose įstatymuose ar kituose teisės aktuose. Tačiau informacijoje apie tvarumą gali prireikti papildomo atskleidimo, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti reikšmingus sprendimus, priimtus rengiant informaciją apie tvarumą, dėl:

- a) metodų, naudojamų atskaitomybės aprėpčiai nustatyti, jei pagal taikomus kriterijus leidžiama rinktis iš skirtingų metodų, taip pat metodų, naudojamų nustatyti, kokios operacijos yra įtraukiamos;

- b) reikšmingų kiekybinio vertinimo metodų ir ataskaitų teikimo politikų pasirinkimo ir taikymo, įskaitant:
- i) subjekto procesus dėl tvarumo dalykų, pateiktinų informacijoje apie tvarumą, nustatymą (žr. A3 dalį);
 - ii) bet kokius reikšmingus aiškinimus dėl taikomų kriterijų taikymo atsižvelgiant į subjekto aplinkybes, įskaitant duomenų šaltinius ir, kai leidžiama pasirinkti tarp skirtingų metodų arba kai taikomi konkrečiam subjektui pritaikyti metodai, informacijos apie naudojamus metodus ir to priežastis atskleidimą; ir
 - iii) kaip subjektas nustato, kad anksčiau ataskaitose pateiktas atskleidimas turi būti tikslinamas;
- c) pareiškimo dėl neapibrėžtumų, susijusių su subjekto informacijos apie tvarumą kiekybiniu vertinimu, įskaitant: jų priežastis, kaip į juos buvo reaguojama ir jų įtaka informacijai apie tvarumą; ir
- d) šioje dalyje paminėtų dalykų arba kitų dalykų pasikeitimų, jei tokių buvo, kurie turi reikšmingos įtakos informacijos apie tvarumą palyginamumui su praėjusiu (-iais) laikotarpiu (-iais) arba baziniais metais.

Vertinimas, ar informacija apie tvarumą yra teisingai pateikta (žr. 182 dalį)

A528. Kai taikomi teisingo pateikimo kriterijai, praktikuojantis asmuo, vertindamas, ar informacija apie tvarumą yra teisingai pateikta, priima profesinį sprendimą. Atliekant šį vertinimą, atsižvelgiama į tokius dalykus kaip subjekto faktai ir aplinkybės, įskaitant jų pokyčius, remiantis praktikuojančio asmens supratimu apie subjektą ir surinktais įrodymais. Atliekant vertinimą taip pat svarstomas, pavyzdžiui, atskleidimas teisingo pateikimo tikslais, kai to būtinybė atsiranda dėl dalykų, kurie gali būti reikšmingi (t. y. paprastai iškraipymai laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai tikėtis, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos numatomų vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis informacija apie tvarumą), pavyzdžiui, dėl atsirandančių naujų reikalavimų ar besikeičiančios aplinkos.

A529. Vertinimas, ar informacija apie tvarumą yra teisingai pateikta, gali apimti, pavyzdžiui, aptarimus su vadovybe ar už valdymą atsakingais asmenimis dėl jų nuomonės apie tai, kodėl buvo pasirinktas konkretus pateikimo būdas, taip pat apie alternatyvius būdus, kurie galėjo būti svarstomi. Aptarimai gali apimti, pavyzdžiui:

- kiek informacijoje apie tvarumą atskleidimas yra agreguotas arba išskaidytas, ir ar pateiktas atskleidimas užgožia naudingą informaciją arba dėl jo informacija tampa klaidinanti;
- atitiktis atitinkamoje veiklos srityje taikomai praktikai arba tai, ar kokie nors nukrypimai yra aktualūs atsižvelgiant į subjekto aplinkybes ir todėl laikomi pagrįstais.

Apimties apribojimas (žr. 185 dalį)

A530. Apimties apribojimas gali atsirasti dėl:

- a) aplinkybių, kurių atitinkama (-os) šalis (-ys) negali kontroliuoti. Pavyzdžiui, dokumentai, kuriuos, praktikuojančio asmens nuomone, būtina patikrinti, galėjo būti netyčia sunaikinti;
- b) aplinkybių, susijusių su praktikuojančio asmens darbo pobūdžiu ar atlikimo laiku. Pavyzdžiui, fizinis procesas, kurį, praktikuojančio asmens nuomone, būtina stebėti, galėjo įvykti prieš praktikuojančio asmens paskyrimą; arba

- c) vadovybės, už valdymą atsakingų asmenų arba užduoties šalies praktikuojančiam asmeniui nustatytų apribojimų, dėl kurių, pavyzdžiui, praktikuojantis asmuo negali atlikti procedūrų, kurios, praktikuojančio asmens nuomone, yra būtinos atsižvelgiant į aplinkybes. Tokio pobūdžio apribojimai gali turėti kitokį poveikį užduočiai, pavyzdžiui, praktikuojančio asmens svarstymui dėl užduoties rizikos ir dėl kliento santykių ir užtikrinimo užduoties prisiėmimo ir tęsimo.

A531. Jeigu praktikuojantis asmuo negali atlikti konkrečių procedūrų, tačiau jis gali surinkti pakankamų tinkamų įrodymų atlikdamas alternatyvias procedūras, apimtis nėra laikoma apribota.

Bendroji atsakomybė už kokybės valdymą ir jos siekimą (žr. 186 dalies d punkto i papunktį)

A532. Siekiant nustatyti, kad užduoties lyderis pakankamai ir tinkamai dalyvavo visos užduoties metu, kad tuo remiantis galima būtų laikyti, jog priimti reikšmingi sprendimai ir padarytos išvados yra tinkami, atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir aplinkybes, tinkama apsvarstyti, pavyzdžiui:

- a) kaip vyko konsultacijos dėl sudėtingų, ginčytinų ar kitų dalykų ir kaip sutartos išvados buvo įgyvendintos;
- b) kaip buvo reaguojama į skirtingas nuomones ir kaip tai buvo išspręsta; ir
- c) kaip užduoties dokumentavimas įrodo užduoties lyderio dalyvavimą visos užduoties metu.

A533. Užduoties lyderio nepakankamo ir netinkamo dalyvavimo požymiais gali būti, pavyzdžiui, tai, kad:

- užduoties lyderis laiku neperžiūri, užduoties planavimo, įskaitant atliktų rizikos vertinimo procedūrų peržiūrą;
- yra įrodymų, jog asmenys, kuriems buvo paskirta atlikti atitinkamas užduotis, veiksmus ar procedūras, nebuvo tinkamai informuoti apie savo pareigas ir viršenybę, paskirto darbo apimtį ir tikslus, negavo kitų reikalingų nurodymų arba tinkamos informacijos;
- trūksta įrodymų apie užduoties lyderio vadovavimą kitiems užduoties grupės nariams, jų darbo priežiūrą ir peržiūrą.

A534. Jeigu užduoties lyderis, remdamasis savo dalyvavimu užduoties metu, negali nustatyti, kad priimti reikšmingi sprendimai ir padarytos išvados yra tinkami, užduoties lyderiui nepavyks nustatyti to, ko reikalaujama pagal 186 dalį. Užduoties lyderis turi ne tik atsižvelgti į įmonės politikas arba procedūras, kuriose gali būti nurodyta, kokių veiksmų būtina imtis tokiomis aplinkybėmis, bet ir imtis tokių veiksmų, kaip, pavyzdžiui:

- atnaujinti ir pakeisti užduoties planą;
- iš naujo įvertinti suplanuotą strategiją dėl peržiūros pobūdžio ir apimties bei pakeisti suplanuotą strategiją didinti užduoties lyderio dalyvavimą; arba
- konsultuotis su darbuotojais, kuriems priskirta atsakomybė už tam tikrų įmonės kokybės valdymo sistemos aspektų veikimą.

Dokumentavimas (žr. 187 dalį)

A535. Reikalavimas dokumentuoti, kaip praktikuojantis asmuo reagavo į nesuderinamumus informacijoje, nereiškia, kad praktikuojantis asmuo turi pasilikti užduoties dokumentus, kurie yra neteisingi ar pakeičiami kitais dokumentais.

A536. Užduoties dokumentavimas, įrodantis užduoties lyderio dalyvavimą ir dalykų pagal 186 dalies d punkto i papunktį nustatymą, gali būti atliekamas skirtingais būdais, priklausomai nuo užduoties pobūdžio ir aplinkybių.

Pavyzdžiui:

- vadovavimą užduoties grupei galima dokumentuoti parašu patvirtinant užduoties planą ir projekto valdymo veiklą;
- užduoties grupės susitikimų protokolai gali būti naudojami kaip įrodymas, kad užduoties lyderio komunikacija ir kiti jo veiksmai, kurie susiję su kultūra ir laukiamu elgesiu ir kurie demonstruoja įmonės įsipareigojimą siekti kokybės, buvo aiškūs, nuoseklūs ir efektyvūs;
- užduoties lyderio ir kitų užduoties grupės narių, prireikus, ir užduoties kokybės peržiūrą atliekančio asmens, aptarimų darbotvarkės, patvirtinimai ir įrašai apie tai, kiek laiko užduoties lyderis skyrė užduočiai, gali būti naudojami kaip užduoties lyderio dalyvavimo visos užduoties metu ir kitų užduoties grupės narių darbo priežiūros įrodymas; arba
- užduoties lyderio ir kitų užduoties grupės narių patvirtinimai parašu gali būti įrodymais to, kad darbo dokumentai buvo peržiūrėti.

Užtikrinimo ataskaitos rengimas

Efektyvi komunikacija užtikrinimo ataskaitoje (žr. 188–189 dalis)

A537. Užtikrinimo ataskaita – tai priemonė, kurią naudodamas praktikuojantis asmuo komunikuoja numatomiems vartotojams apie užtikrinimo užduoties rezultatus. Kai komunikacija yra aiški, numatomi vartotojai gali lengviau suprasti užduoties išvadą. Praktikuojantis asmuo, siekdamas, kad jo išvada nebūtų netinkamai suprasta, neteikia ataskaitų žodžiu arba naudodamas simbolius kartu nepateikdamas rašytinės užtikrinimo ataskaitos, kuri būtų lengvai prieinama kiekvieną kartą, kai jis pateikia ataskaitas žodžiu arba naudodamas simbolius. Pavyzdžiui, atskleidimą, kuris yra užtikrinimo ataskaitos objektas, pažymintis simbolis gali būti su internetine nuoroda į rašytinę užtikrinimo ataskaitą.

A538.3 priede pateikti užtikrinimo ataskaitų dėl informacijos apie tvarumą pavyzdžiai, apimantys tik pagrindinius 190 dalyje nurodytus elementus, susijusius su virš kiekvieno pavyzdžio nurodytų aplinkybių modelių. Atsižvelgiant į užduoties aplinkybes ir siekiant laikytis šio TTUS, gali tekti į užtikrinimo ataskaitą įtraukti papildomų dalykų, arba praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad papildomi dalykai yra būtini, kad numatomiems vartotojams būtų lengviau suprasti.

Užtikrinimo ataskaitos turinys (žr. 190 dalį)

A539. Pagal šį TTUS nėra reikalaujama naudoti standartinio formato ataskaitos dėl visų užtikrinimo užduočių. Vietoj to jame nurodomi pagrindiniai elementai, kurie turi būti užtikrinimo ataskaitoje. Užtikrinimo ataskaitos pritaikomos atsižvelgiant į konkrečias užduočių aplinkybes. Praktikuojantis asmuo gali naudoti antraštes kartu su tomis, kurios reikalaujamos pagal šį TTUS, sunumeruoti dalis, paryškinti tekstą ir naudoti kitas priemones, kad užtikrinimo ataskaita būtų aiškesnė ir lengviau skaitoma.

Užtikrinimo ataskaitos antraštė (žr. 190 dalies a punktą)

A540. Užtikrinimo ataskaita laikoma parengta nepriklausomo praktikuojančio asmens, kai jis laikosi TASESV kodekso nepriklausomumo reikalavimų, susijusių su tvarumo užtikrinimo užduotimis, arba reikalavimų, kurie yra ne mažiau griežti.

Adresatas (žr. 190 dalies b punktą)

A541. Adresatu paprastai būna užduoties šalis arba už subjekto valdymą atsakingi asmenys. Įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba užduoties sąlygose gali būti nurodoma, kam turi būti adresuota praktikuojančio asmens užtikrinimo ataskaita konkrečios jurisdikcijos teritorijoje. Užtikrinimo ataskaitoje praktikuojantis asmuo gali nurodyti ne tik užtikrinimo ataskaitos adresatą, bet ir į ją įtraukti formuluotę, skirtą nurodyti, kokiems tikslams arba kokiems numatomiems vartotojams ataskaita buvo parengta.

Praktikuojančio asmens išvada (žr. 190 dalies c punktą)

Gauto užtikrinimo lygis (žr. 190 dalies c punkto iii papunktį)

A542. Kai dėl vienos informacijos apie tvarumą dalių būtina gauti ribotą užtikrinimą, o dėl kitų – pakankamą užtikrinimą, užtikrinimo ataskaitoje aiškiai nurodžius, dėl kurios informacijos apie tvarumą gaunamas kiekvienas užtikrinimo lygis, vartotojai gali lengviau suprasti, dėl ko buvo pateiktas ribotas užtikrinimas ir dėl ko – pakankamas užtikrinimas. Išvados, susijusios su kiekviena informacijos apie tvarumą dalimi, taip pat gali būti atskirtos, siekiant padėti numatomiems vartotojams. Tokiais atvejais praktikuojančio asmens ataskaita apima kiekvieną turinio elementą, kurie bendri abiem užtikrinimo lygiams, aiškiai atskiriant riboto ir pakankamo užtikrinimo turinio elementus, kad būtų laikomasi 190 dalies reikalavimų.

Informacijos apie tvarumą nustatymas arba apibūdinimas (žr. 190 dalies c punkto iv papunktį)

A543. Informacijos apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, ir, kai taikoma, tvarumo dalykų nustatymas arba apibūdinimas gali apimti:

- antraštę arba kitus skiriamuosius požymius, būdingus informacijai apie tvarumą ir, jei taikoma, kitai platesnio pobūdžio ataskaitai (tokios kaip metinė ataskaita arba integruota ataskaita), kurioje informacija apie tvarumą yra pateikiama;
- dalies informacijos apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, įvardijimą, jeigu informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas, nėra visa pateikiama informacija apie tvarumą, ir informacijos apie tvarumą, kuri nėra užtikrinimo užduoties objektas, įvardijimą, jei reikia padėti vartotojams geriau suprasti (taip pat žr. A544 dalį);
- jei taikoma, kito (-ų) subjekto (-ų) (pavyzdžiui, subjektų vertės grandinėje), objekto (-ų), vietos (-ų), jurisdikcijos (-ų) ar kitos (-ų) aprėpties (-čių), su kuriais tvarumo dalykai yra susiję, pavadinimą;
- tokių tvarumo dalykų arba informacijos apie tvarumą charakteristikų, apie kurias numatomi vartotojai turi žinoti, paaiškinimą ir paaiškinimą to, kaip tokios charakteristikos gali paveikti tvarumo dalykų matavimo arba vertinimo pagal taikomus kriterijus tikslumą arba turimų įrodymų įtikinamumą. Pavyzdžiui:
 - tai, kiek informacija apie tvarumą yra kokybinė ir kiek kiekybinė, kiek aprašomoji ir kiek skaitinė, kiek objektyvi ir kiek pagrįsta sprendimais arba kiek yra istorinė ir kiek yra orientuota į ateitį;
 - tvarumo dalykų pokyčiai, kriterijai ar kitos užduoties aplinkybės, kurios turi įtakos informacijos apie tvarumą palyginamumui skirtingais laikotarpiais.

A544. Kai kuriais atvejais subjektas gali nurodyti tai, kad konkreči informacija apie tvarumą (pvz., informacija, kuri susijusi su vertės grandinės subjektu ir kurios subjektas nekontroliuoja) yra užtikrinimo objektas. Jis taip pat gali informacijoje apie tvarumą pateikti nuorodą į praktikuojančio asmens, atlikusio užtikrinimo užduotį, ataskaitą. Tokia nuoroda gali sudaryti įspūdį, kad praktikuojantis asmuo prisiima atsakomybę už tokio kito praktikuojančio asmens užtikrinimo

ataskaitos turinį ar joje pareikštas išvadas. Tokiais atvejais praktikuojantis asmuo gali nuspręsti aiškiai nurodyti, kad tokios nuorodos nėra užtikrinimo užduoties objektas.

Praktikuojančio asmens išvados pareiškimas (žr. 190 dalies c punkto vi–vii papunkčius, 198R, 198P dalis)

A545R. Išvadų, pareikštų riboto užtikrinimo užduoties tikslais tinkama forma, pavyzdžiai:

- a) kai pareiškama atsižvelgiant į informaciją apie tvarumą ir taikomus kriterijus:
 - i) pagal atitikties tvarką: „Remdamiesi atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad [informacija apie tvarumą] nėra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal XYZ kriterijus.“;
 - ii) pagal teisingo pateikimo tvarką: „Remdamiesi atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad [informacija apie tvarumą] nėra visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikta pagal XYZ kriterijus.“;
- b) kai pareiškama atsižvelgiant į atitinkamos šalies padarytą pareiškimą:
 - i) pagal atitikties tvarką: „Remdamiesi atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad [atitinkamos šalies] pareiškimas, jog [subjektas] visais reikšmingais atžvilgiais laikėsi XYZ reikalavimų, nėra tinkamai parengtas.“;
 - ii) pagal teisingo pateikimo tvarką: „Remdamiesi atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad [atitinkamos šalies] pareiškimas, jog [informacija apie tvarumą] yra parengta pagal XYZ kriterijus, nėra visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateiktas.“

A546P. Išvadų, pareikštų pakankamo užtikrinimo užduoties tikslais tinkama forma, pavyzdžiai:

- a) kai pareiškama atsižvelgiant į informaciją apie tvarumą ir taikomus kriterijus:
 - i) pagal atitikties tvarką: „Mūsų nuomone, subjekto [informacija apie tvarumą] yra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal XYZ kriterijus“; arba
 - ii) pagal teisingo pateikimo tvarką: „Mūsų nuomone, subjekto [informacija apie tvarumą] yra visais reikšmingais atžvilgiais yra teisingai pateikta pagal XYZ kriterijus.“;
- b) kai pareiškama atsižvelgiant į atitinkamos šalies padarytą pareiškimą:
 - (i) pagal atitikties tvarką: „Mūsų nuomone, [atitinkamos šalies] pareiškimas, kad subjektas laikėsi XYZ reikalavimų, yra visais reikšmingais atžvilgiais tinkamai parengtas.“; arba
 - ii) pagal teisingo pateikimo tvarką: „Mūsų nuomone, [atitinkamos šalies] pareiškimas, kad [informacija apie tvarumą] yra parengta pagal XYZ kriterijus, yra visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateiktas.“

A547. Frazės, kurios būtų naudingos tvarumo dalykų atžvilgiu, apima, pavyzdžiui, vieną ar kelias tokias frazes:

- atitiktis tvarkų atveju – „laikantis“ arba „pagal“;
- užduočių, kai taikomuose kriterijuose yra apibūdinama informacijos apie tvarumą parengimo ar pateikimo metodika, atveju – „tinkamai parengta (-as)“;
- užduočių, kai teisingo pateikimo principai yra įtvirtinti taikomuose kriterijuose, atveju – „teisingai pareikšta (-as)“ arba „teisingai pateikta (-as)“.

Taikomų kriterijų nustatymas (žr. 190 dalies c punkto vii papunktį)

A548. Tam, kad praktikuojantis asmuo galėtų prisiimti arba tęsti užduotį, pagal 81 dalį reikalaujama, kad būtų išankstinės sąlygos, įskaitant tai, kad kriterijai būtų prieinami numatomiems vartotojams. Vadovybė arba už valdymą atsakingi asmenys gali pateikti vartotojams kriterijus informacijoje apie tvarumą arba nuorodos būdu, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti informacijos apie tvarumą parengimo pagrindą. Subjekto informacija apie tvarumą arba kriterijų, į kuriuos pateikta nuoroda, apibūdinimas gali apimti šiuos dalykus:

- išsamią informaciją apie taikomų kriterijų šaltinius ir tai, ar taikomi kriterijai yra tvarkos kriterijai, įtvirtinti įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba išleisti įgaliotų ar pripažintų organizacijų, kurios laikosi skaidraus ir tinkamo proceso, ir jeigu jie nėra tokie kriterijai, kas ir kokių pagrindų (pavyzdžiui, kaip numatomų vartotojų poreikiai buvo nustatyti) kriterijus parengė, ir apibūdinimą to, kodėl jie yra laikomi tinkamais;
- ataskaitų teikimo politikas dėl naudotų matavimo arba vertinimo metodų, įskaitant, kada pagal taikomus kriterijus galima rinktis iš daugybės metodų;
- bet kokius reikšmingus aiškinimus dėl taikomų kriterijų taikymo;
- ar buvo kokių nors ataskaitų teikimo politikų dėl naudojamų matavimo arba vertinimo metodų pakeitimų nuo praėjusio laikotarpio.

A549. Pareiškimas, kad vadovybė parengė informaciją apie tvarumą vadovaudamasi konkrečiais kriterijais, yra tinkamas tik tais atvejais, kai informacija apie tvarumą atitinka visus tokių kriterijų, kurie galioja laikotarpiu, kurį informacija apie tvarumą apima, reikalavimus.

A550. Taikomų kriterijų apibūdinimas, vartojant nepreciziškas, abstrakčias ir riboto pobūdžio frazes (pavyzdžiui, „informacija apie tvarumą iš esmės atitinka XYZ reikalavimus“), nėra tinkamas apibūdinimas, nes gali klaidinti informacijos apie tvarumą vartotojus.

A551. Kartais vadovybė gali pateikti informaciją apie tvarumą pagal daugiau nei vieną tvarką. Tokiais atvejais vartotojai turės geresnį supratimą, jei vadovybė ar už valdymą atsakingi asmenys pateiks kriterijus, susijusius su kiekviena tvarka, atskirai, užuot juos apibendrindami ar sujungdami. Kai vadovybė rengia informaciją apie tvarumą pagal kelias tvarkas (pvz., nacionalinę tvarką ir visuotinę tvarką), tokios tvarkos yra laikomos taikomais kriterijais ir yra nurodomos pagal 190 dalies c punkto vii papunktį, jei kiekvienos tvarkos yra laikomasi atskirai. Jeigu informacija apie tvarumą yra parengta pagal vieną tvarumo atskaitomybės tvarką ir kartu joje atskleista, kiek informacija apie tvarumą atitinka kitą tvarką, užtikrinimo išvada apima tokį atskleidimą, jei jo negalima aiškiai atskirti nuo informacijos apie tvarumą.

Numatomų vartotojų informavimas, kokiame kontekste praktikuojančio asmens išvada turi būti skaitoma (žr. 190 dalies c punkto ix papunktį)

A552. Kai užtikrinimo ataskaitoje paaiškinamos konkrečios tvarumo dalyko charakteristikos, apie kurias numatomi vartotojai turėtų žinoti, gali būti tinkama informuoti numatomus vartotojus, kokiame kontekste praktikuojančio asmens išvada turi būti skaitoma. Praktikuojančio asmens išvadoje gali būti vartojama, pavyzdžiui, tokia formuluotė: „Ši išvada buvo padaryta remiantis dalykais, nurodytais kitoje nepriklausomos užtikrinimo ataskaitos vietoje.“

Išvados pagrindo skyrius (žr. 190 dalies d punktą)

Pareiškimas, kad užduotis buvo atlikta pagal šį TTUS (žr. 190 dalies d punkto i papunktis)

A553. Praktikuojančio asmens pareiškimas, pateiktas vartojant nepreciziškas ir riboto pobūdžio frazes (pavyzdžiui, „užduotis buvo atlikta atsižvelgiant į 5000-ąjį TTUS (arba remiantis 5000-uoju TTUS)“), gali klaidinti užtikrinimo ataskaitų vartotojus. Tokiais atvejais vartotojai gali suprasti, kad buvo laikomasi visų šio TTUS reikalavimų, net jei taip nebuvo (žr. 20 dalį).

Pareiškimas dėl nepriklausomumo reikalavimų konkrečių subjektų atžvilgiu (žr. 190 dalies d punkto v papunktį)

A554. Pagal atitinkamus etikos reikalavimus gali būti:

- nustatyti nepriklausomumo reikalavimai, taikomi specialiai tvarumo užtikrinimo užduotims, kurios atliekamos konkrečioms subjektams, nurodytiems atitinkamuose etikos reikalavimuose, pavyzdžiui, TASESV kodekso nepriklausomumo reikalavimai, taikomi viešojo intereso įmonėms atliekamoms tvarumo užtikrinimo užduotims;
- reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo viešai atskleistų, kada jis laikėsi nepriklausomumo reikalavimų, specialiai taikomų konkrečioms subjektams atliekamoms tvarumo užtikrinimo užduotims. Pavyzdžiui, pagal TASESV kodeksą reikalaujama, kad įmonė, kai ji, atlikdama subjektui tvarumo užtikrinimo užduotį, taiko nepriklausomumo reikalavimus, viešai atskleistų tokį faktą, nebent tokiu atskleidimu būtų atskleisti subjekto konfidencialūs būsimi planai.

Atsakomybė už informaciją apie tvarumą (žr. 190 dalies f punktą)

A555. Nurodant sąlygomis pagrįstą atsakomybę, numatomiems vartotojams pranešama, kad vadovybė ar, atitinkamai, už valdymą atsakingi asmenys yra atsakingi už informacijos apie tvarumą pateikimą, o praktikuojančio asmens vaidmuo yra nepriklausomai pareikšti išvadą dėl informacijos apie tvarumą.

A556. Priklausomai nuo užduoties aplinkybių ir konkrečios jurisdikcijos teisinės sistemos, už valdymą atsakingi asmenys, o ne vadovybė, gali būti atsakingi už informaciją apie tvarumą. Pagal kitų jurisdikcijų teisinę sistemą, už valdymą atsakingi asmenys gali būti atsakingi už informacijos apie tvarumą parengimo proceso priežiūrą, o vadovybė vykdo 190 dalies f punkto i papunktyje nurodytas pareigas.

Atsakomybės už informacijos apie tvarumą teisingą pateikimą taikymas (žr. 190 dalies f punkto i papunkčio a dalį)

A557. Pagal kai kuriuos kriterijus tiesiogiai arba netiesiogiai patvirtinama teisingo pateikimo koncepcija. Kaip nurodyta kriterijų apibrėžtyje (žr. 18 dalį), pagal teisingo pateikimo kriterijus ne tik reikalaujama laikytis kriterijų, bet ir tiesiogiai arba netiesiogiai pažymima, kad vadovybei gali tekti

pateikti ne tik pagal kriterijus specialiai reikalaujamą atskleidimą. Todėl vadovybės ar, atitinkamai, už valdymą atsakingų asmenų atsakomybė už informacijos apie tvarumą parengimą pagal teisingo pateikimo tvarką, kartu apima ir atsakomybę už tai, ar informacija apie tvarumą yra teisingai pateikta.

Įgimti apribojimai rengiant informaciją apie tvarumą (žr. 190 dalies g punktą)

A558. Nors kai kuriais atvejais tikimasi, kad numatomi vartotojai gerai supras įgimtus apribojimus, kitais atvejais praktikuojančiam asmeniui vertėtų užtikrinimo ataskaitoje pateikti aiškią nuorodą į juos. Tai pirmiausia gali būti tuomet, kai būdingi matavimo ar įvertinimo neapibrėžtumai gali būti laikomi esminiais, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti informaciją apie tvarumą. Pavyzdžiui, išmetamų šiltnamio efektą sukeliančių dujų atveju, gali būti tinkama pažymėti, kad subjekto atskleidimui apie 3 srities emisijas būdinga daugiau įgimtų apribojimų nei atskleidimui apie 1 ar 2 srities emisijas, atsižvelgiant į tai, kad tiek kokybinei, tiek kiekybinei informacijai apie vertės grandinės subjektų, kurių grupė nekontroliuoja, 3 srities emisijas nustatyti trūksta prieinamos ir santykinai tikslios informacijos.

A559. Vadovybė gali nuspręsti paaiškinti informacijos, įtraukiamos į pateikiamą informaciją apie tvarumą, gavimo iš vertės grandinės subjektų apribojimus. Jeigu vadovybė to nedaro, praktikuojantis asmuo gali aptarti su vadovybe, ar reikia tą padaryti. Praktikuojantis asmuo gali nuspręsti užtikrinimo ataskaitoje apibūdinti įtaką praktikuojančio asmens procedūroms (pvz., ataskaitos skyriuje „Įgimti apribojimai“). Tačiau yra svarbu, kad dėl bet kokio tokio apibūdinimo užtikrinimo ataskaitoje nesusidarytų įspūdis, jog praktikuojančio asmens atsakomybė už pakankamų tinkamų įrodymų, patvirtinančių užtikrinimo išvadą, surinkimą dėl tokios informacijos sumažėja.

A560. Kai atliekamos užduotys dėl informacijos apie tvarumą, apimančios į ateitį orientuotą informaciją (t. y. tikslus arba uždavinius, prognozes, scenarijų analizes ar perėjimo planus), tokios informacijos parengimui gali būti būdingi įgimti apribojimai. Jeigu praktikuojantis asmuo apibūdina tokius apribojimus užtikrinimo ataskaitos skyriuje „Įgimti apribojimai“, tokia apibūdinime gali būti pateikta nuoroda į vadovybės paaiškinimą, jei toks yra, ir nurodoma, kad:

- kai prognozė pateikiama kaip specialus atskleidimas: faktiniai rezultatai greičiausiai skirsis nuo prognozuotos informacijos apie tvarumą, nes numatomi įvykiai dažnai neįvyksta taip, kaip tikimasi, ir nuokrypis gali būti reikšmingas;
- kai prognozė pateikiama kaip intervalas: kai prognozuojama informacija pateikiama intervalo ribose, faktiniai rezultatai gali būti už tokios ribos ir nuokrypis gali būti reikšmingas; arba
- kai pateikiamos projekcijos, scenarijų analizės ar perėjimo planai: į ateitį orientuota informacija apie tvarumą buvo parengta (nurodomas tikslas), naudojant prielaidas, kurios apima hipotetines prielaidas apie būsimus įvykius ir vadovybės veiksmus, kurie nebūtinai įvyks. Todėl vartotojai yra įspėjami, kad į ateitį orientuota informacija apie tvarumą negali būti naudojama kitais nei apibūdinta tikslais.

Darbo, kuris buvo atliktas kaip praktikuojančio asmens išvados pagrindas, informacinė santrauka (žr. 190 dalies i punktą).

A561. Atlikdamas užduotis, kurių metu praktikuojantis asmuo privalo gauti skirtingų lygių užtikrinimą dėl įvairių temų, temų aspektų ar atskleidimo, praktikuojantis asmuo taip pat gali pažymėti ribas tarp procedūrų, skirtų gauti skirtingo lygio užtikrinimą, kad vartotojams būtų aišku, kurios procedūros buvo atliktos dėl informacijos apie tvarumą.

A562P. Pakankamo užtikrinimo užduoties užtikrinimo ataskaitoje turi būti skyrius su paantrašte „Praktikuojančio asmens atsakomybė“, kurioje būtų trumpai apibūdintos atliktos procedūros (žr. 190 dalies h punkto iv–v papunkčius). Taip yra todėl, kad atliekant pakankamo užtikrinimo užduotį įvairaus detalumo lygio informacija apie atliktas konkrečias procedūras nepadės vartotojams suprasti, kad visais atvejais, kai išleidžiama nemodifikuota išvada, buvo surinkta pakankamų tinkamų įrodymų, kuriais remiantis praktikuojantis asmuo gali padaryti pakankamo užtikrinimo išvadą.

A563R. Atliekant riboto užtikrinimo užduotį būtina aprašyti atliktų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti riboto užtikrinimo ataskaitoje pareikštą išvadą. Todėl atlikto darbo santrauka paprastai būna detalesnė nei užtikrinimo ataskaitos skyriuje „Praktikuojančio asmens atsakomybė“ apibūdintos procedūros. Taip pat būtų tinkama apibūdinti procedūras, kurios nebuvo atliktos, tačiau kurios paprastai atliekamos pakankamo užtikrinimo užduoties metu. Tačiau ne visada yra įmanoma nurodyti visas tokias procedūras, nes riboto užtikrinimo užduoties metu atliekamos procedūros gali pobūdžiu ir atlikimo laiku skirtis nuo pakankamo užtikrinimo užduoties metu atliekamų procedūrų ir jos gali būti mažesnės apimties.

A564R. Siekiant nustatyti atliktų darbų santraukoje pateiktinos informacijos išsamumo lygį, galima atsižvelgti į šiuos veiksnius:

- subjektui būdingos aplinkybės (pvz., kitoks subjekto veiklos pobūdis palyginti su sektoriui būdinga veikla);
- specifinės užduoties sąlygos, kurios turėjo įtakos atliktų procedūrų pobūdžiui ir apimčiai;
- numatomų vartotojų lūkesčiai dėl ataskaitoje pateiktos informacijos išsamumo lygio remiantis praktika rinkoje arba taikomais įstatymais ar kitais teisės aktais.

A565R. Apibūdinant atliktas procedūras riboto užtikrinimo ataskaitoje, svarbu, kad jos būtų aprašytos objektyviai, tačiau nebūtų apibendrintos tiek, kad būtų dviprasmiškos, taip pat kad jos nebūtų aprašytos per daug jas sureikšminant ar pagražinant arba leidžiant suprasti, jog buvo gautas pakankamas užtikrinimas. Taip pat labai svarbu, kad, remiantis apibūdinimu, negalima būtų susidaryti nuomonės, jog buvo atlikta sutartų procedūrų užduotis. Daugeliu atveju tokiam apibūdinime nenurodomas visas darbo planas. Riboto užtikrinimo užduoties metu atliekamos procedūros, apibūdintos skyriuje „Atlikto darbo santrauka“, vartotojui gali atrodyti visapusiškesnės nei procedūros, atliekamos pakankamo užtikrinimo užduoties metu, todėl praktikuojančiam asmeniui vertėtų paaiškinti, kodėl taip yra. Tą galima padaryti užtikrinimo ataskaitoje nurodant skirtumus tarp riboto užtikrinimo ir pakankamo užtikrinimo, kad vartotojai galėtų juos geriau suprasti, ypač kai ta pati užtikrinimo ataskaita apima tiek ribotą, tiek pakankamą užtikrinimą.

Užtikrinimo ataskaitos data (žr. 190 dalies l punktas)

A566. Užtikrinimo ataskaitoje nurodyta jos data leidžia numatomiems vartotojams suprasti, kad praktikuojantis asmuo įvertino įvykių, kurie įvyko iki tokios datos, poveikį informacijai apie tvarumą ir užtikrinimo ataskaitai.

Užtikrinimo ataskaitos forma (žr. 190 dalį)

A567. Užtikrinimo išvada, pareikšta dvejopais aspektais (pvz., daroma išvada, kad informacija apie tvarumą buvo arba nebuvo parengta pagal taikomus kriterijus), gali nepakankamai komunikuoti apie sunkumus, su kuriais susidurta tvarumo užtikrinimo užduoties metu, jei nėra pateikiama kontekstinė informacija, kad numatomi vartotojai ją geriau suprastų. Praktikuojantis asmuo gali pasirinkti parengti „trumpos formos“ arba „ilgos formos“ ataskaitą, siekdamas paskatinti efektyvią komunikaciją numatomiems vartotojams. „Trumpos formos“ ataskaitos paprastai apima tik

pagrindinius elementus, kurių reikalaujama pagal 190 dalį. „Ilgos formos“ ataskaitos apima kitą informaciją ir paaiškinimus, kuriais nesiekama paveikti praktikuojančio asmens išvados, pavyzdžiui:

- a) detalų užduoties sąlygų apibūdinimą;
- b) pastebėjimus, susijusius su konkrečiais užduoties aspektais;
- c) išsamią informaciją apie praktikuojančio asmens ir kitų asmenų, dalyvaujančių užduotyje, kvalifikaciją ir patirtį;
- d) praktikuojančio asmens svarstymus dėl reikšmingumo, ir ar svarstymai buvo atlikti atsižvelgiant į kokybinę ar kiekybinę informaciją apie tvarumą;
- e) užtikrinimo ataskaitos numatomus vartotojus ir jos parengimo priežastį;
- f) įvairias kompetencijas, kurių prireikė užduočiai atlikti, ir kaip jomis buvo pasinaudota užduoties metu; arba
- g) paaiškinimą, kodėl praktikuojantis asmuo, atliekantis užtikrinimo užduotį, negali dalyvauti informacijos apie tvarumą rengimo procese, nes tokia užduotis yra skirta tam, kad nepriklausomas praktikuojantis asmuo pateiktų išvadą dėl informacijos apie tvarumą.

Praktikuojančiam asmeniui būtų pravartu apsvarstyti tokios informacijos pateikimo svarbą numatomų vartotojų informacijos poreikių patenkinimo tikslais. Kaip reikalaujama pagal 189 dalį, papildoma informacija yra atskiriama nuo praktikuojančio asmens išvados ir formuluojama taip, kad būtų aišku, jog ja nesiekama atitraukti dėmesį nuo išvados.

A568. Kai užtikrinimo ataskaitoje yra pateikiamos praktikuojančio asmens rekomendacijos dėl subjekto informacinės sistemos gerinimo, gali susidaryti įspūdis, kad į tokius dalykus nebuvo tinkamai atsižvelgta rengiant informaciją apie tvarumą. Tokios rekomendacijos turėtų būti pateiktos, pavyzdžiui, vadovybės laiške arba išsakytos per aptarimą su už valdymą atsakingais asmenimis. Siekiant nuspręsti, ar užtikrinimo ataskaitoje reikia pateikti rekomendacijas, būtina apsvarstyti, ar jų pobūdis atitinka numatomų vartotojų informacijos poreikius ir ar jų formuluotė yra tinkama, kad numatomi vartotojai galėtų ją tinkamai suprasti ir nelaikyti praktikuojančio asmens išvados dėl informacijos apie tvarumą modifikavimu.

A569. Be 190 dalyje apibūdintų pagrindinių elementų, praktikuojantis asmuo gali nuspręsti į užtikrinimo ataskaitą įtraukti papildomą informaciją (žr. A567 dalį). Dalykai, kurie gali būti aktualūs praktikuojančiam asmeniui priimant sprendimą įtraukti tokią papildomą informaciją, gali būti šie:

- a) informacija apie tvarumą gali būti parengta įvairių grupių vartotojams ir gali apimti įvairaus pobūdžio tvarumo dalykus – nuo atskiro aspekto, pavyzdžiui, per laikotarpį subjekto išmestų teršalų kiekis, iki subjekto strategijos, verslo modelio ir veiklos rezultatų. Tvarumo dalykai gali apimti:
 - istorinę informaciją;
 - į ateitį orientuotą informaciją;
 - procesus, sistemas ir kontrolės priemones;
 - veiklos rezultatus atsižvelgiant į uždavinius, tikslus arba pasižadėjimus;
- b) tvarumo dalykus gali būti sunku išmatuoti arba įvertinti ar jiems gali būti būdingi matavimo arba vertinimo neapibrėžtumai, apie kuriuos numatomi vartotojai gali nežinoti;
- c) jų matavimo arba vertinimo kriterijai gali būti nurodyti nustatytoje tvarkoje, jie gali būti parengti subjekto arba atrinkti iš skirtingų tvarkų, kai subjektas juos toliau plėtoja arba

neplėtoja, todėl vartotojui gali būti sunku suprasti, kaip informacija apie tvarumą buvo parengta;

- d) informacija apie tvarumą gali būti pateikta kaip standartinė atskira ataskaita arba kaip didesnės ataskaitos ar ataskaitų dalis. Be to, viena jos dalis gali būti aprašomojo pobūdžio, kita dalis pateikta naudojant grafikus, paveikslus, įterptus vaizdo įrašus ar panašius pristatymo būdus. Tokiu būdu pateikiant ataskaitą, vartotojams gali būti lengviau suprasti, kas buvo užtikrinimo užduoties objektas, o kas ne.

Užtikrinimo ataskaitoje nurodomas užduoties lyderio vardas ir pavardė (žr. 191 dalį)

A570. Pagal 1-ąją TKVS įmonės tikslas yra sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą, kuri suteikia įmonei pakankamą užtikrinimą, kad:

- įmonė ir jos darbuotojai vykdo savo pareigas laikydamiesi profesinių reikalavimų, taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų, ir atlieka užduotis laikydamiesi šių standartų bei reikalavimų; ir
- įmonės ar užduoties lyderių išleistos užduočių ataskaitos yra tinkamos pagal aplinkybes.

Nepaisant 1-ojo TKVS tikslo, užtikrinimo ataskaitoje nurodant užduoties lyderio vardą ir pavardę siekiama užtikrinimo ataskaitos dėl įmonių, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą vartotojams suteikti didesnę skaidrumą.

A571. Pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar nacionalinius standartus gali būti reikalaujama, kad praktikuojančio asmens ataskaitoje būtų nurodytas užduoties lyderio, atsakingo už užtikrinimo ataskaitas, išskyrus užtikrinimo ataskaitas dėl įmonių, kurių vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informaciją apie tvarumą, vardas ir pavardė. Taip pat pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar nacionalinius standartus gali būti praktikuojančio asmens reikalaujama arba jis gali pats nuspręsti, užtikrinimo ataskaitoje pateikti ne tik užduoties lyderio vardą ir pavardę, bet ir papildomą informaciją, skirtą išsamiau apibūdinti užduoties lyderį, pavyzdžiui, nurodyti užduoties lyderio profesinės veiklos licencijos numerį, kuris būtinas pagal tam tikras jurisdikcijas, kuriose užduoties lyderis vykdo praktiką.

A572. Retais atvejais praktikuojantis asmuo gali aptikti informacijos arba patirti tai, kas rodo grėsmės asmens saugumui tikimybę, dėl kurios, paviešinus užduoties lyderio tapatybę, užduoties lyderiui, kitiems užduoties grupės nariams arba kitiems artimai susijusiems asmenims gali būti padaryta fizinė žala. Tačiau tokia grėsmė neapima, pavyzdžiui, grėsmės dėl teisinės atsakomybės ar teisinių, priežiūros ar profesinių sankcijų. Per aplinkybių, dėl kurių gali būti padaryta fizinė žala, aptarimus su už valdymą atsakingais asmenimis galima gauti papildomos informacijos apie reikšmingos grėsmės asmens saugumui tikimybę ar sunkumą. Pagal įstatymus, kitus teisės aktus arba nacionalinius standartus gali būti nustatyti papildomi reikalavimai, kurie taikomi nustatant, ar galima neatskleisti užduoties lyderio vardo ir pavardės.

Nuoroda į praktikuojančio asmens ekspertą užtikrinimo ataskaitoje (žr. 192 dalį)

A573. Kai kuriais atvejais pagal įstatymus ar kitus teisės aktus gali būti reikalaujama užtikrinimo ataskaitoje pateikti nuorodą į praktikuojančio asmens eksperto darbą, pavyzdžiui, skaidrumo viešajame sektoriuje tikslais. Kitais atvejais taip pat būtų tinkama, pavyzdžiui, paaiškinti praktikuojančio asmens išvados modifikavimo pobūdį, arba kai eksperto darbas yra neatsiejamas nuo pastebėjimų, pateiktų ilgos formos ataskaitoje. Tokiomis aplinkybėmis praktikuojančiam asmeniui, prieš pateikiant tokią nuorodą, gali tekti gauti praktikuojančio asmens eksperto leidimą.

A574. Kadangi praktikuojantis asmuo prisiima visą atsakomybę už pareikštą užtikrinimo išvadą, būtina, kad, jei užtikrinimo ataskaitoje pateikiama nuoroda į praktikuojančio asmens ekspertą, tokios ataskaitos formuluotė nereikštų, jog praktikuojančio asmens atsakomybė už pareikštą išvadą

sumažėja dėl tokio eksperto dalyvavimo. Pavyzdžiui, apibūdindamas, koku būdu traktuos įvertį, kuris buvo nustatytas kaip turintis įvertinimo neapibrėžtumą, praktikuojantis asmuo gali pageidauti akcentuoti, kad jis pasamdė arba pasitelkė praktikuojančio asmens ekspertą, nenurodydamas jo vardo ir pavardės. Tokia nuoroda dėl praktikuojančio asmens eksperto pasitelkimo nesumažina praktikuojančio asmens atsakomybės už išvadą dėl informacijos apie tvarumą, todėl neprieštaruja 192 dalies nuostatomis.

A575. Mažai tikėtina, kad ilgos formos ataskaitoje pateikta bendro pobūdžio nuoroda į užduotį, kurią atliko tinkamai kvalifikuoti darbuotojai, įskaitant dalyko ekspertus ir užtikrinimo specialistus, bus klaidingai suprasta kaip mažinanti atsakomybę. Vis dėlto, klaidingo supratimo tikimybė yra didesnė, kai rengiamos trumpos formos ataskaitos, kuriose galima pateikti minimalią kontekstinę informaciją, arba kai pagal įstatymus ar kitus teisės aktus reikalaujama, kad pateikiant nuorodą į praktikuojančio asmens ekspertą būtų nurodomi jo vardas ir pavardė. Todėl tokiais atvejais gali tekti pateikti papildomos informacijos, kad pagal užtikrinimo ataskaitą nesusidarytų įspūdis, jog praktikuojančio asmens atsakomybė už pareikštą išvadą yra mažesnė.

Kitos ataskaitos pateikimo pareigos

Užtikrinimo ataskaita, įtvirtinta įstatymais ar kitais teisės aktais (žr. 193–194 dalį)

A576. Kai kurių jurisdikcijų teritorijose gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo ne tik vykdytų šiame TTUS nurodytas pareigas, bet ir papildomas pareigas pateikti išvadą dėl kitų dalykų. Pavyzdžiui, gali būti reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo pateiktų išvadą dėl specifinių dalykų, tokių kaip informacijos apie tvarumą atitiktis skaitmeninei taksonomijai. Konkrečios jurisdikcijos užtikrinimo standartuose dažnai būna pateiktos nuorodos dėl praktikuojančio asmens pareigų, susijusių su papildomomis išvados pateikimo pareigomis tokios jurisdikcijos teritorijoje.

A577. Kai kuriais atvejais pagal atitinkamus įstatymus ar kitus teisės aktus gali būti reikalaujama arba leidžiama, kad praktikuojantis asmuo praneštų apie tokias kitas pareigas užtikrinimo ataskaitoje dėl informacijos apie tvarumą. Kitais atvejais iš praktikuojančio asmens gali būti reikalaujama arba jam leidžiama apie jas pranešti atskiroje ataskaitoje.

A578. Pagal 193–194 dalis leidžiama kitas išvados pateikimo pareigas nurodyti kartu su praktikuojančio asmens pareigomis pagal šį TTUS tik, jei jos apima tokius pačius elementus, kurie yra pateikiami skyriuje apie išvados pateikimo pareigas, reikalaujamas pagal šį TTUS, o užtikrinimo ataskaita formuluojama taip, kad kitas išvados pateikimo pareigas galima būtų aiškiai atskirti nuo pagal šį TTUS reikalaujamų. Norint taip aiškiai atskirti, užtikrinimo ataskaitoje gali tekti pateikti nuorodą į kitų išvados pateikimo pareigų šaltinį ir pažymėti, kad tokios pareigos yra daugiau nei reikalaujama pagal 5000-ąjį TTUS. Be to, kiti išvados pateikimo reikalavimai turi būti aptarti atskirame užtikrinimo ataskaitos skyriuje su antrašte „Ataskaita dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų“ arba kita antrašte, kuri atitiktų tokio skyriaus turinį.

„Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos

Skirtumas tarp „Įgimtų apribojimų“, „Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipų (žr. 199 dalį)

A579. Kai užtikrinimo ataskaitoje yra apibūdinami reikšmingi įgimti apribojimai pagal 190 dalies g punktą, tokių įgimtų apribojimų apibūdinimas nėra tas pats, kas užtikrinimo ataskaitoje pateikiama „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa. Tvarumo dalykų matavimui arba vertinimui yra būdingi įgimti apribojimai, nepriklausomai nuo to, ar vadovybė juos atskleidė. Tačiau vadovybei vertėtų tokius įgimtus apribojimus atskleisti išsamiau informacijoje apie tvarumą. Kai kuriais atvejais įgimti matavimo arba vertinimo neapibrėžtumai gali būti laikomi esminiais, kad vartotojai galėtų suprasti informaciją apie tvarumą, todėl jie gali būti apibūdinti informacijoje apie tvarumą.

A580. „Dalyko pabrėžimo“ pastraipoje galima tik atkreipti dėmesį į dalyką, kurį vadovybė pateikė ar atskleidė informacijoje apie tvarumą. „Dalyko pabrėžimo“ pastraipoje turi būti pateikta aiški nuoroda į pabrėžiamą dalyką ir informacijos apie tvarumą dalį, kurioje galima rasti svarbų atskleidimą, išsamiai apibūdinantį tokį dalyką. Joje taip pat būtina nurodyti, kad praktikuojančio asmens išvada dėl dalyko, kurį jis pabrėžia, nėra modifikuojama. „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa gali būti tinkama, kai, pavyzdžiui:

- a) buvo naudojami skirtingi kriterijai arba kriterijai buvo peržiūrėti, atnaujinti ar aiškinami kitaip, nei praėjusiais laikotarpiais, ir tai turi esminį poveikį informacijai apie tvarumą;
- b) sistemos gedimas dalį laikotarpio paveikė kontrolės priemonių naudojimą arba užduočiai reikšmingų dalykų registravimą.

A581. „Kitų dalykų“ pastraipos turinys aiškiai parodo, kad tokių kitų dalykų nereikia pateikti ir atskleisti informacijoje apie tvarumą. „Kitų dalykų“ pastraipoje negali būti informacijos, kurią draudžiama pateikti pagal įstatymus, kitus teisės aktus ar profesinius reikalavimus, pavyzdžiui, etikos standartus, susijusius su informacijos konfidencialumu. „Kitų dalykų“ pastraipoje taip pat negali būti informacijos, kurią privalo pateikti vadovybė. „Kitų dalykų“ pastraipą galima naudoti, kai, pavyzdžiui, nuo praėjusio laikotarpio reikšmingai pasikeitė užduoties apimtis, tačiau toks dalykas nebuvo nurodytas informacijoje apie tvarumą.

A582. Labai dažnai naudojant „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų dalykų“ pastraipas, sumažėja praktikuojančio asmens komunikacijos apie tokius dalykus veiksmingumas. „Dalyko pabrėžimo“ arba „Kitų dalykų“ pastraipos nepakeičia modifikuotos užtikrinimo išvados.

Kriterijai, skirti taikyti konkrečiam tikslui (žr. 200 dalį)

A583. Kai kuriais atvejais taikomi kriterijai, naudojami tvarumo dalykui matuoti arba vertinti, gali būti skirti taikyti konkrečiam tikslui. Pavyzdžiui, reguliuojančioji institucija gali reikalauti, kad tam tikri subjektai taikytų konkrečius reguliavimo tikslu taikomus kriterijus. Siekiant išvengti nesusipratimo, praktikuojantis asmuo įspėja užtikrinimo ataskaitos skaitytojus apie tokį faktą ir apie tai, kad dėl to informacija apie tvarumą negali būti tinkama kitam tikslui.

A584. Be pagal 200 dalį reikalaujamo įspėjimo, praktikuojantis asmuo taip pat gali nuspręsti, kad reikėtų nurodyti, jog užtikrinimo ataskaita yra skirta tik konkrečioms vartotojams. Priklausomai nuo užduoties aplinkybių, pagal konkrečios jurisdikcijos įstatymus ar kitus teisės aktus, šio tikslo galima pasiekti apribojant užtikrinimo ataskaitos platinimą ar naudojimą. Nors ataskaita gali būti tokiu būdu apribota, tai, kad nėra nurodytas konkretus vartotojas ar tikslas, kuriam jos naudojimas yra apribojamas, savaime nereiškia, jog praktikuojantis asmuo turi teisinę atsakomybę to naudotojo ar to tikslo atžvilgiu. Kiekvienu atveju, teisinės aplinkybės ir atitinkama jurisdikcija lemia tai, ar yra prisiimama teisinė atsakomybė.

Kita informacija (žr. 201–202 dalis)

A585. Kai praktikuojantis asmuo atsisako pareikšti išvadą dėl informacijos apie tvarumą, užtikrinimo ataskaitoje nėra pateikiamas skyrius „Kita informacija“, nes pateikiant daugiau informacijos apie užduotį, įskaitant skyrių, kuriame nagrinėjama kita informacija, galima užgožti atsisakymą pareikšti išvadą dėl informacijos apie tvarumą kaip visumos.

A586. Jeigu kita informacija apima finansines ataskaitas, kurias auditavo praktikuojantis asmuo arba praktikuojančio asmens įmonė, paprastai tai patvirtinama užtikrinimo ataskaitos skyriuje „Kita informacija“, išplečiant pagal 202 dalies c punktą reikalaujamą pareiškimą ir jame nurodant, kad išvada nėra pateikiama dėl kitos informacijos kaip užduoties dėl informacijos apie tvarumą dalies, bet praktikuojantis asmuo arba praktikuojančio asmens įmonė auditavo finansines ataskaitas,

kurios yra kitos informacijos dalis, ir pateikia atskirą auditoriaus nuomonę apie jas, ir tai yra įtraukta į kitą informaciją.

Modifikuota išvada (žr. 203–206 dalis)

Išvadų, modifikuotų dėl apimties apribojimo, poveikis pareiškimui dėl kitos informacijos (žr. 203 dalies a punktą)

A587. Jeigu apimties apribojimas yra susijęs su reikšmingu informacijos apie tvarumą straipsniu, praktikuojantis asmuo nesurinks pakankamų tinkamų įrodymų dėl tokio dalyko. Tokiais atvejais praktikuojančiam asmeniui gali nepavykti padaryti išvados, ar kita informacija bus reikšmingai iškraipyta dėl atskleidimo kitoje informacijoje, susijusios su tokio dalyku. Atitinkamai, praktikuojančiam asmeniui gali tekti modifikuoti pareiškimą, kurį būtina pateikti pagal 202 dalies e punkto i papunktį, kad praktikuojantis asmuo galėtų paaiškinti, jog jis negali įvertinti kitoje informacijoje vadovybės pateikto dalyko apibūdinimo ir jog dėl to jis turi pateikti sąlyginę užtikrinimo išvadą dėl informacijos apie tvarumą, kaip tai paaiškinta pastraipoje „Sąlyginės išvados pagrindas“. Tačiau praktikuojantis asmuo turi pranešti apie kitus neištaisytus reikšmingus kitos informacijos iškraipymus, kuriuos jis nustatė.

Išvadų, modifikuotų dėl neištaisytų iškraipymų, poveikis pareiškimui dėl kitos informacijos (žr. 203 dalies b punktą)

A588. Sąlyginė arba neigiama praktikuojančio asmens išvada dėl informacijos apie tvarumą gali neturėti įtakos pagal 202 dalies e punktą reikalaujamam pareiškimui dėl kitos informacijos, jeigu dalykas, dėl kurio praktikuojančio asmens išvada buvo modifikuota, nepateiktas ar kitaip neapartas kitoje informacijoje ir jeigu toks dalykas neturi įtakos nė vienai kitos informacijos daliai. Kitais A589–A590 dalyse apibūdintais atvejais gali būti nustatyta įtaka tokiam išvados pateikimui.

A589. Kai pateikiama sąlyginė išvada, būtina apsvarstyti, ar kita informacija yra taip pat reikšmingai iškraipyta dėl to paties dalyko arba su juo susijusio dalyko, dėl kurio pateikiama sąlyginė išvada dėl informacijos apie tvarumą.

A590. Jeigu neigiama išvada dėl informacijos apie tvarumą pateikiama dėl konkretaus (-čių) dalyko (-ų), apibūdinto (-ų) pastraipoje „Neigiamos išvados pagrindas“, tai nereiškia, kad praktikuojantis asmuo gali praleisti reikšmingus kitos informacijos iškraipymus, kuriuos jis nurodė užtikrinimo ataskaitoje pagal 202 dalies e punkto ii papunktį. Jeigu praktikuojantis asmuo pareiškia neigiamą išvadą dėl informacijos apie tvarumą, jis turėtų atitinkamai modifikuoti pagal 202 dalies e punkto ii papunktį reikalaujamą pareiškimą, pavyzdžiui, nurodyti, kad atskleidimas kitoje informacijoje yra reikšmingai iškraipytas dėl to paties dalyko arba su juo susijusio dalyko, kuris lemia tai, kad neigiama išvada pareiškiamą dėl informacijos apie tvarumą.

Dalyko poveikis yra paplitęs (žr. 204 dalį)

A591. Terminas „paplitęs“ apibūdina iškraipymų poveikį informacijai apie tvarumą arba iškraipymų galimą poveikį informacijai apie tvarumą, kai iškraipymai, jei tokių yra, nėra nustatomi, nes nėra galimybės surinkti pakankamų tinkamų įrodymų. Paplitęs poveikis informacijai apie tvarumą yra toks, kuris, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu:

- a) neapsiriboja konkrečiais informacijos apie tvarumą aspektais;
- b) jei apsiriboja – sudaro ar gali sudaryti didelę informacijos apie tvarumą dalį; arba
- c) atskleidimo atveju – laikomas esminiu, kad numatomi vartotojai galėtų suprasti informaciją apie tvarumą.

A592. Dalyko pobūdis ir praktikuojančio asmens sprendimas dėl poveikio ar galimo poveikio paplitimo informacijoje apie tvarumą, turi įtakos tam, kokios rūšies išvada turi būti pareikšta.

Modifikuotų išvadų pavyzdžiai (žr. 203 dalį)

A593R. Sąlyginės išvados, daromos riboto užtikrinimo užduoties metu (kai yra reikšmingas iškraipymas), pavyzdžiai

- Sąlyginė išvada (atitikties tvarka): „Remdamiesi atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, išskyrus mūsų ataskaitos skyriuje „Sąlyginės išvados pagrindas“ apibūdinto dalyko poveikį, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad [informacija apie tvarumą] nėra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal XYZ kriterijus.“
- Sąlyginė išvada (teisingo pateikimo tvarka): „Remdamiesi atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, išskyrus skyriuje „Sąlyginės išvados pagrindas“ apibūdinto dalyko poveikį, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad [informacija apie tvarumą] nėra visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikta pagal XYZ kriterijus.“

A594P. Sąlyginės išvados, daromos pakankamo užtikrinimo užduoties metu (kai yra reikšmingas iškraipymas), pavyzdžiai:

- Sąlyginė išvada (atitikties tvarka): „Išskyrus mūsų ataskaitos skyriuje „Sąlyginės išvados pagrindas“ apibūdinto dalyko poveikį, [informacija apie tvarumą] yra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal XYZ kriterijus.“
- Sąlyginė išvada (teisingo pateikimo tvarka): „Išskyrus mūsų ataskaitos skyriuje „Sąlyginės išvados pagrindas“ apibūdinto dalyko poveikį, [informacija apie tvarumą] yra visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikta pagal XYZ kriterijus.“

A595. Neigiamos išvados ir atsisakymo padaryti išvadą riboto ir pakankamo užtikrinimo užduoties metu pavyzdžiai:

- Neigiama išvada (pavyzdys, kai informacijos, parengtos pagal atitikties tvarką, iškraipymas yra reikšmingas ir paplitęs): „Dėl mūsų ataskaitos skyriuje „Neigiamos išvados pagrindas“ apibūdinto dalyko reikšmingumo, [informacija apie tvarumą] nėra parengta pagal XYZ kriterijus.“
- Neigiama išvada (pavyzdys, kai informacijos, parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką, iškraipymas yra reikšmingas ir paplitęs): „Dėl mūsų ataskaitos skyriuje „Neigiamos išvados pagrindas“ apibūdinto dalyko reikšmingumo, [informacija apie tvarumą] teisingai neparengta subjekto atitikties XYZ kriterijams.“
- Atsisakymas padaryti išvadą (pavyzdys, kai apimties apribojimo poveikis yra reikšmingas ir paplitęs): „Dėl mūsų ataskaitos skyriuje „Atsisakymo padaryti išvadą pagrindas“ apibūdinto dalyko reikšmingumo, negalėjome surinkti pakankamų tinkamų įrodymų išvadai dėl [informacija apie tvarumą] padaryti. Todėl nepareiškiame išvados dėl tokios [informacija apie tvarumą].“

Lyginamoji informacija (žr. 207–211 dalis)

A596. Įstatymuose ar kituose teisės aktuose arba užduoties sąlygose gali būti nurodyti reikalavimai dėl lyginamosios informacijos informacijoje apie tvarumą pateikimo, ataskaitos dėl jos rengimo ir užtikrinimo dėl jos teikimo.

A597. Jeigu lyginamoji informacija ir dabartinio laikotarpio informacija apie tvarumą yra nesuderinamos, praktikuojantis asmuo gali apsvarstyti tokių skirtumų priežastis, kad nustatytų, ar tokie nesuderinamumai yra išnagrinėti laikantis kriterijų. Kai informacijoje apie tvarumą lyginama kelių vienas paskui kitą einančių laikotarpių informacija, pavyzdžiui, nurodoma sumažėjusi procentinė dalis ar padidėję parametrai ar pagrindiniai veiklos rezultatų rodikliai, svarbu, kad praktikuojantis asmuo įvertintų tokios lyginamosios informacijos tinkamumą. Tokia informacija gali būti netinkama dėl:

- a) svarbių veiklos pakeitimų, palyginti su praėjusiu laikotarpiu;
- b) svarbių perskaičiavimo koeficientų pokyčių;
- c) reikšmingų prielaidų pasikeitimų; arba
- d) matavimo arba vertinimo šaltinių arba metodų nesuderinamumo.

A598. Praėjusiame laikotarpyje pateikta informacija gali būti tikslinama remiantis įstatymais ar kitais teisės aktais arba taikomais kriterijais dėl, pavyzdžiui, įgyto didesnio kiekio mokslinių žinių, svarbių subjekto struktūrinių pokyčių, galimybės taikyti tikslesnius kiekybinio vertinimo metodus arba nustatytos reikšmingos klaidos.

A599. Kai lyginamoji informacija yra pateikiama kartu su dabartinio laikotarpio informacija apie tvarumą, tačiau praktikuojančio asmens išvada neapima kai kurios arba visos tokios lyginamosios informacijos, svarbu, kad indikacija apie tokią informaciją būtų aiškiai nurodyta informacijoje apie tvarumą ir užtikrinimo ataskaitoje pagal 209 ir 210 dalis.

A600. Informacijos, kurią pagal 209 ir 210 dalį privaloma įtraukti į „Kitų dalykų“ pastraipą dėl užtikrinimo užduoties, atliktos dėl praėjusio laikotarpio lyginamosios informacijos, nustatymo procesas gali būti ilgas ir sudėtingas. Tokiais atvejais gali būti tinkama įtraukti tokią informaciją pateikiant nuorodą, jeigu ji yra įtraukta į informaciją apie tvarumą, arba ją pridedant kaip priedą prie užtikrinimo ataskaitos.

A601. Jeigu atliekant užduotį neteikiamas užtikrinimas dėl lyginamosios informacijos, reikalavimas atlikti procedūras aplinkybėmis, nurodytomis 211 dalyje, apima praktikuojančio asmens etinę pareigą vengti būti sąmoningai siejamam su iš esmės apgaulinga arba klaidinančia informacija.

Dokumentavimas

Dalykai, paaiškęję po praktikuojančio asmens ataskaitos datos (žr. 212 dalį)

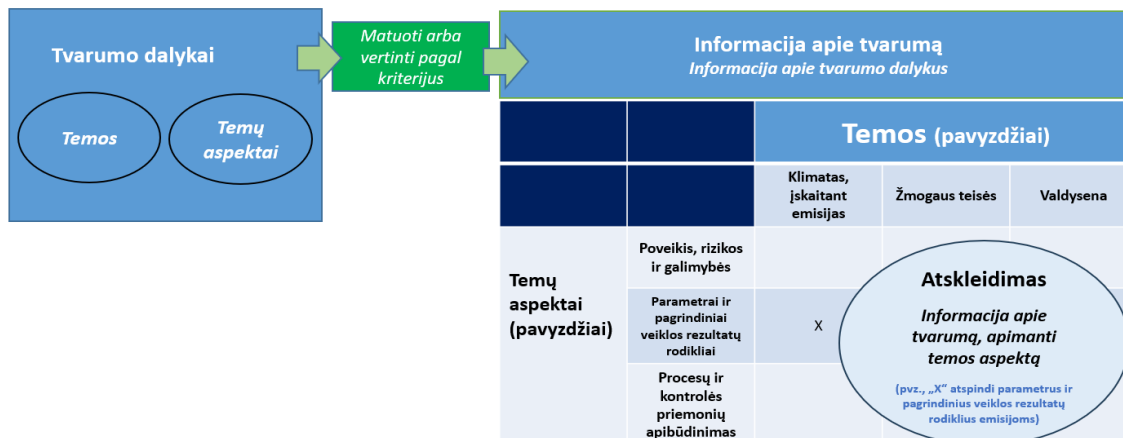
A602. Išskirtinių aplinkybių pavyzdžiai būtų faktai (pavyzdžiui, svarbios neištaisytos klaidos nustatymas), apie kuriuos praktikuojantis asmuo sužino po užtikrinimo ataskaitos datos, tačiau kurie buvo tokią datą ir dėl kurių, jei būtų buvę žinomi tokią datą, galėjo būti keičiama informacija apie tvarumą arba praktikuojantis asmuo galėjo modifikuoti savo išvadą užtikrinimo ataskaitoje. Dėl to atlikti užduoties dokumentavimo pakeitimai yra peržiūrimi vadovaujantis įmonės politikomis arba procedūromis dėl užduoties grupės darbo peržiūros pobūdžio, atlikimo laiko ir apimtys, kaip to reikalaujama pagal 1-ąją TKVS, o užduoties lyderis prisiima galutinę atsakomybę už pakeitimus.

1 priedas

(žr. 2, A21–A22 dalis)

Tvarumo dalykai ir informacija apie tvarumą

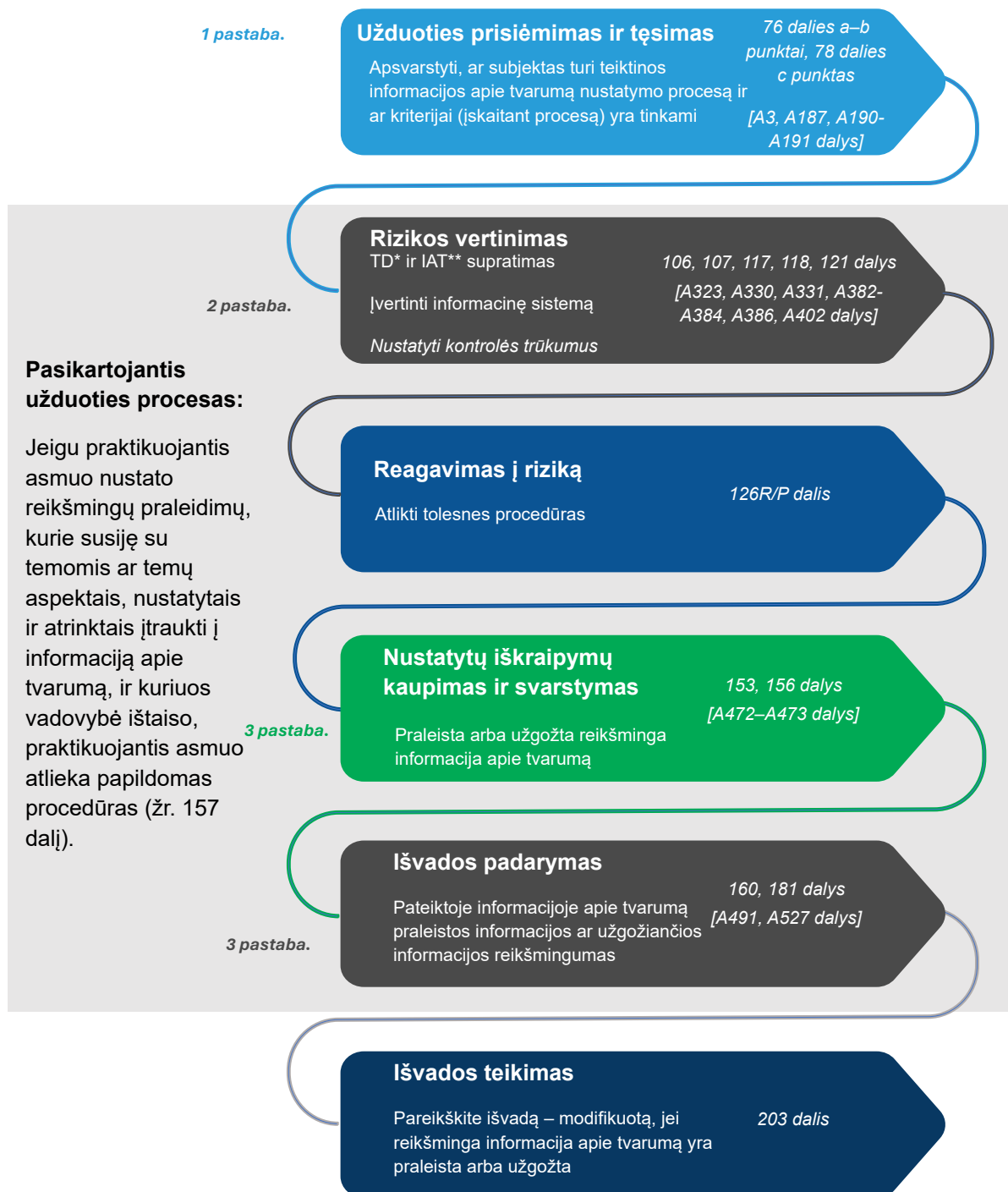
1. Šiame priede paaiškinti ryšiai tarp tvarumo dalykų (t. y. pagrindinio dalyko), informacijos apie tvarumą (t. y. dalyko informacijos), kai tokie ryšiai atsiranda matuojant arba vertinant tvarumo dalykus pagal kriterijus, taip pat paaiškintas susijęs atskleidimas.
2. Ryšius galima atvaizduoti tokiu būdu:



3. Pagal 75 dali reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo turėtų preliminarų žinių apie subjekto teiktiną informaciją apie tvarumą. Siekdamas nustatyti, ar užtikrinimo užduoties išankstinės sąlygos egzistuoja, pagal 76 dalies a punktą praktikuojantis asmuo privalo apsvarstyti, ar subjektas turi teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesą.
4. Kaip paaiškinta 3 dalyje, informacija apie tvarumą yra teikiama vadovaujantis kriterijais. Vadovybė, nustatydamas teiktiną informaciją apie tvarumą, atsižvelgia į tvarumo dalykų temas ir temų aspektus, kurie atsispindi susijusiame atskleidime. Atskleidimas – tai subjekto pateikiama informacija apie tvarumą tam tikros temos aspektu. A43 dalyje pateiktas išsamesnis temų ir temų aspektų pavyzdžių sąrašas.
5. Atskleidimas gali būti įvairių formų (pvz., kaip aprašymai ar kita kokybinė informacija, lentelės su pagrindiniais veiklos rezultatų rodikliais ar kita kiekybine informacija, arba kaip jų derinys) ir gali apsiriboti viena pastraipa ar lentele arba gali apimti kelis atskiros tvarumo ataskaitos puslapius, būti subjekto metinės ataskaitos ar kito atskaitomybės mechanizmo dalimi. Pagal kriterijus nustatoma, kaip subjektas atskleidimą pateikia (t. y. kaip subjektas agreguoja ar išskaido informaciją apie tvarumą pateikimo tikslais). Kaip paaiškinta A287 dalyje, profesinis sprendimas priimamas dėl to, ar praktikuojantis asmuo gali toliau grupuoti atskleidimą užduoties planavimo ir atlikimo tikslais ir kaip jis gali tą daryti.

Praktikuojančio asmens svarstymai dėl subjekto proceso, kuriuo nustatoma teiktina informacija apie tvarumą

1. Šiame priede nustatyti reikalavimai ir taikymo medžiaga, susijusi su praktikuojančio asmens atliekama užduotimi, kai subjektas turi teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesą, kaip aprašyta 4 dalyje.



* TD – tvarumo dalykai; ** IAT – informacija apie tvarumą

Pastabos dėl struktūrinės schemos:

1. Praktikuojantis asmuo privalo apsvarstyti, ar subjektas turi teiktinos informacijos apie tvarumą procesą (76 dalies a punktas). Praktikuojantis asmuo taip pat turi įvertinti, ar kriterijai yra tinkami taikyti informacijai apie tvarumą, ir kartu suprasti, ar subjektas privalo turėti tokį procesą ir ar kriterijai, taikomi tokio proceso metu, atitinka 78 dalies c punkte nurodytas charakteristikas, ypač kriterijų tinkamumo ir išsamumo charakteristikas.
2. Siekdamas suprasti subjekto informacines sistemas ir kontrolės priemones, praktikuojantis asmuo įgyja supratimą apie subjekto procesą ir, remdamasis tuo bei atsižvelgdamas į atskaitomybės tvarką, jis įvertina, ar procesas tinkamai užtikrina informacijos apie tvarumą parengimą (117 ir 118 dalys). Praktikuojančio asmens turimas supratimas apie subjekto procesą ir kartu jo atliktos kitos rizikos vertinimo procedūros, gali jį nuvesti į tas sritis, kuriose yra reikšmingo iškraipymo rizika, įskaitant su teiktinos informacijos apie tvarumą išsamumu susijusią riziką.
3. Sukaupti iškraipymai apima bet kokius iškraipymus dėl reikšmingų teiktinos informacijos apie tvarumą praleidimų arba jos užgožimo.

Reikalavimai ir taikymo medžiaga

Reikalavimai [Taikymo medžiaga] Dalies numeris	Atitinkama reikalavimo formuluotės ištrauka Praktikuojantis asmuo turi...
76 dalies a punktas [A3, A187 dalys]	apsvarstyti, ar subjektas turi teiktinos informacijos apie tvarumą nustatymo procesą.
76 dalies b punktas [A190–A191 dalys]	įvertinti, ar vadovybė ar, kai taikoma, už valdymą atsakingi asmenys turi pakankamą informacijos apie tvarumą pagrindimą.
78 dalis	įvertinti, ar kriterijai, kurių, kaip tikisi praktikuojantis asmuo, bus laikomasi rengiant informaciją apie tvarumą, yra tinkami užduoties aplinkybėmis ir prieinami numatomiems vartotojams. Tą darydamas, praktikuojantis asmuo turi... įvertinti, ar kriterijams būdingos šios charakteristikos: i) tinkamumo; ii) išsamumo...
106 dalis [A323 dalys]	įgyti supratimą apie tvarumo dalykus ir informaciją apie tvarumą, įskaitant įvykių ar sąlygų, dėl kurių atskleidimas gali būti reikšmingai iškraipytas, charakteristikas.
107 dalis [A330–A331 dalys]	Nustatyti, ar taikomi kriterijai yra tinkami užduoties aplinkybėmis, taip pat tai, ar jiems yra būdingos 78 dalyje nurodytos charakteristikos.

Reikalavimai [Taikymo medžiaga] Dalies numeris	Atitinkama reikalavimo formuluotės ištrauka Praktikuojantis asmuo turi...
117 dalis [A382–A384 dalys]	Įgyti supratimą apie subjekto informacinę sistemą ir komunikaciją, susijusias su tvarumo dalykais ir informacijos apie tvarumą rengimu, taip pat suprasti: a) kriterijus, pagal kuriuos subjektas nustato pateiktiną informaciją apie tvarumą...
118 dalis [A386 dalis]	Įvertinti, ar subjekto informacinė sistema tinkamai užtikrina informacijos apie tvarumą parengimą pagal taikomus kriterijus.
121 dalis [A402 dalis]	Praktikuojantis asmuo, remdamasis savo supratimu apie subjekto vidaus kontrolės sistemos komponentus, turi nustatyti, ar buvo aptiktas vienas ar keli kontrolės priemonių trūkumai.
126R/P dalis	Parengti ir atlikti tolesnes procedūras, kurių pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis atitinka įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo / tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu.
153 dalis [A472–A473 dalis]	Kaupti per užduotį nustatytus iškraipymus, išskyrus tuos, kurie yra aiškiai nesvarbūs.
156 dalis	Vadovybei laiku komunikuoti visus iškraipymus, sukaupus užduoties metu, ir prašyti, kad vadovybė ištaisytų tokius iškraipymus.
160 dalis [A491 dalis]	Nustatyti, ar kiekvienas atskirai arba visi kartu neištaisyti iškraipymai yra reikšmingi. Siekdamas tai nustatyti, praktikuojantis asmuo turi atsižvelgti į iškraipymų dydį ir pobūdį bei konkrečias jų atsiradimo aplinkybes.
181 dalis [A527 dalis]	Suformuluoti išvadą dėl to, ar informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos...
203 dalis	Pareikšti modifikuotą išvadą ... kai, praktikuojančio asmens profesiniu sprendimu, esama apimties apribojimo, o tokio dalyko poveikis gali būti reikšmingas... (arba)...informacija apie tvarumą yra reikšmingai iškraipyta.

Užtikrinimo ataskaitų dėl informacijos apie tvarumą pavyzdžiai

- 1 pavyzdys. Nemodifikuota pakankamo užtikrinimo ataskaita dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką
- 2 pavyzdys. Nemodifikuota riboto užtikrinimo ataskaita dėl subjekto, kuris nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal atitikties tvarką
- 3 pavyzdys. Nemodifikuota jungtinė pakankamo ir riboto užtikrinimo ataskaita dėl subjekto, kuris nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal atitikties tvarką
- 4 pavyzdys. Modifikuota riboto užtikrinimo ataskaita dėl subjekto, kuris nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal atitikties tvarką

1 pavyzdys. Nemodifikuota pakankamo užtikrinimo ataskaita dėl įmonės, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal teisingo pateikimo tvarką

Ši pavyzdinė užtikrinimo ataskaita parengta atsižvelgiant į tokias aplinkybes:

- Pakankamo užtikrinimo užduotis, susijusi su visa ABC bendrovės (toliau – Bendrovė), kuri yra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, tvarumo ataskaita už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d. (toliau – Informacija apie tvarumą).
- Bendrovės vadovybė parengė Informaciją apie tvarumą pagal teisingo pateikimo kriterijus (toliau – x.1 versijos Tvarumo atskaitomybės tvarka).
- Informacija apie tvarumą apima lyginamąją informaciją, į kurią praktikuojančio asmens išvadoje nėra padaryta nuoroda. Lyginamoji informacija buvo pakankamo užtikrinimo užduoties, kurią praėjusiame laikotarpyje atliko tas pats praktikuojantis asmuo, objektas ir praktikuojančio asmens išvada nebuvo modifikuota.
- Bendrovės vadovybė yra užduoties šalis.
- Už valdymą atsakingi asmenys yra atsakingi už Bendrovės informacijos apie tvarumą rengimo proceso priežiūrą.
- Užtikrinimo užduoties sąlygos atspindi vadovybės atsakomybės už Informacijos apie tvarumą apibūdinimą pagal 5000-ąją TTUS.
- Praktikuojantis asmuo padarė išvadą, kad nemodifikuota (t. y. „švari“) nuomonė yra tinkama atsižvelgiant į surinktus įrodymus.
- Užtikrinimo užduočiai taikomi atitinkami etikos reikalavimai apima Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas) ir etikos reikalavimus, susijusius su užtikrinimo užduotimi pagal konkrečią jurisdikciją. Užtikrinimo ataskaita parengta remiantis šiais reikalavimais. TASESV kodeksas ir etikos reikalavimai, susiję su užtikrinimo užduotimi pagal konkrečią jurisdikciją, apima nepriklausomumo reikalavimus, kurie yra taikomi viešojo intereso įmonių tvarumo užtikrinimo užduotims. Pagal juos taip pat reikalaujama, kad praktikuojantis asmuo viešai atskleistų, jog jis laikėsi nepriklausomumo reikalavimų, taikomų

viešojo intereso įmonių tvarumo užtikrinimo užduotims.

- Įmonė, kurios nariu yra praktikuojantis asmuo, taiko 1-ąjį TKVS.
- Informacija apie tvarumą ir dėl jos parengta praktikuojančio asmens ataskaita buvo įtraukti į Bendrovės metinę ataskaitą. Praktikuojantis asmuo Metinę ataskaitą gavo iki užtikrinimo ataskaitos datos ir nenustatė, kad kita metinėje ataskaitoje pateikta informacija būtų reikšmingai iškraipyta.
- Be pakankamo užtikrinimo užduoties dėl Informacijos apie tvarumą, praktikuojantis asmuo turi kitų pagal vietos įstatymus nustatytų pranešimo pareigų.

Ši pavyzdinė ataskaita yra tik iliustracinio pobūdžio, todėl nėra išsami ir tinkama visoms situacijoms. Užtikrinimo ataskaitą būtina koreguoti atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.

NEPRIKLAUSOMA PRAKTIKUOJANČIO ASMENS PAKANKAMO UŽTIKRINIMO ATASKAITA DĖL ABC INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ

ABC vadovybei

Pakankamo užtikrinimo ataskaita dėl Informacijos apie tvarumą¹

Pakankamo užtikrinimo nuomonė

Atlikome pakankamo užtikrinimo užduotį dėl ABC bendrovės (toliau – Bendrovė) tvarumo ataskaitos už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d. (toliau – Informacija apie tvarumą).

Mūsų nuomone, pridėta Informacija apie tvarumą yra visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikta pagal x.1 versijos Tvarumo atskaitomybės tvarką.

Nuomonės pagrindas

Mes atlikome pakankamo užtikrinimo užduotį pagal 5000-ąjį tarptautinį tvarumo užtikrinimo standartą (TTUS) „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“, kurį išleido Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba.

Mūsų atsakomybė pagal šį standartą išsamiai apibūdinta mūsų ataskaitos skyriuje „Praktikuojančio asmens atsakomybė“.

Esame nepriklausomi nuo Bendrovės pagal Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas), kaip jis yra taikomas viešojo intereso įmonių tvarumo užtikrinimo užduotims, taip pat pagal *[reikalavimų pavadinimas / nurodymas, atitinkamos institucijos pavadinimas ir jurisdikcija]* etikos reikalavimus, taikomus viešojo intereso įmonių tvarumo užtikrinimo užduotims. Mes taip pat vykdėme kitas savo etines pareigas pagal šiuos reikalavimus ir TASESV kodeksą.

Mūsų įmonė taiko 1-ąjį tarptautinį kokybės valdymo standartą (TKVS) „Įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras ar kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės valdymas“, pagal kurį įmonė privalo sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą, įskaitant politikas ir procedūras dėl etikos reikalavimų, profesinių standartų bei taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų laikymosi.

Mes tikime, kad mūsų surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami mūsų nuomonei pagrįsti.

¹ Paantraštės „Pakankamo užtikrinimo ataskaita dėl informacijos apie tvarumą“ nėra būtina tais atvejais, jei nebūtina pateikti antrosios paantraštės „Ataskaita dėl kitų taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų“.

Dalyko pabrėžimas²

Atkreipiamė dėmesį į [nurodykite konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą], kuriame apibūdinta (-as) [...]. Dėl šio dalyko savo nuomonės nemodifikuojame.

Kita informacija³

Bendrovės vadovybė yra atsakinga už kitą informaciją. Kita informacija apima [informaciją, pateiktą Bendrovės metinėje ataskaitoje]⁴, tačiau ji neapima informacijos apie tvarumą ir mūsų užtikrinimo ataskaitos dėl jos.

Mūsų nuomonė dėl informacijos apie tvarumą neapima kitos informacijos, todėl nepareiškiame jokios užtikrinimo išvados dėl kitos informacijos.

Atlikdami užtikrinimo užduotį dėl informacijos apie tvarumą privalome perskaityti anksčiau nurodytą kitą informaciją, ir tą darydami turime įvertinti, ar kita informacija nėra reikšmingai nesuderinama su informacija apie tvarumą ar mūsų užtikrinimo užduoties metu įgytomis žiniomis arba kitaip yra reikšmingai iškraipyta. Jeigu, remdamiesi atliktu darbu, mes pastebime reikšmingą kitos informacijos iškraipymą, mes privalome atskleisti šį faktą. Mes neturime su tuo susijusių pastebėjimų.

Atsakomybė už informaciją apie tvarumą

Bendrovės vadovybė yra atsakinga už:

- Informacijos apie tvarumą parengimą ir teisingą pateikimą pagal x.1 versijos Tvarumo atskaitomybės tvarką;
- vidaus kontrolės sukūrimą, įdiegimą ir palaikymą, kai tokia vidaus kontrolė, vadovybės vertinimu, yra būtina, kad galima būtų parengti Informaciją apie tvarumą pagal x.1 versijos Tvarumo atskaitomybės tvarką ir kad tokioje Informacijoje apie tvarumą nebūtų reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Už valdymą atsakingi asmenys yra atsakingi už Bendrovės informacijos apie tvarumą rengimo proceso priežiūrą.

Įgimti apribojimai rengiant informaciją apie tvarumą⁵

Kaip aptarta [nurodykite konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą], [konkrečiai apibūdinkite bet kokius reikšmingus įgimtus apribojimus, jei tokių yra, susijusius su tvarumo dalykų matavimu ar vertinimu pagal taikomus kriterijus].

Praktikuojančio asmens pareigos

Mūsų tikslai yra suplanuoti ir atlikti užtikrinimo užduotį, kad gautume pakankamą užtikrinimą dėl to, ar Informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti užtikrinimo ataskaitą, kurioje pateikiama mūsų nuomonė. Iškraipymai gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos ir jie yra laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai tikėtis, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis informacija apie tvarumą.

² Nurodoma, jei praktikuojantis asmuo mano, kad tai būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 199 dalį.

³ Turi būti pateikiama kita atitinkama antraštė, pavyzdžiui, „Kita nei informacijoje apie tvarumą ir pakankamo užtikrinimo ataskaitoje dėl jos pateikta informacija“.

⁴ Konkretesnis kitos informacijos apibūdinimas, toks kaip „finansinės ataskaitos ir jų aiškinamasis raštas bei valdybos pirmininko ataskaita“, gali būti naudojamas kitai informacijai įvardyti.

⁵ Pastraipa įtraukiama, jei būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 190 dalies g punktą.

Atlikdami pakankamo užtikrinimo užduotį pagal 5000-ąją TTUS, visos užduoties metu priimame profesinius sprendimus ir laikomės profesinio skepticizmo principo. Mes taip pat:

- atliekame rizikos vertinimo procedūras, taip pat įgyjame supratimą apie vidaus kontroles, susijusias su užduotimi, kad galėtume nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu, bet ne nuomonės apie subjekto vidaus kontrolės efektyvumą pareiškimo tikslais⁶;
- parengiame ir atliekame procedūras kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidos neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti suokalbis, klatojimas, tyčinis praleidimas, klaidinantis aiškinimas arba vidaus kontrolės nepaisymas.

Ataskaita dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų

[Šios užtikrinimo ataskaitos dalies forma ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į praktikuojančio asmens kitų pateikimo pareigų pobūdį. Kituose įstatymuose, kituose teisės aktuose ar nacionaliniuose standartuose nagrinėjami dalykai (vadinami „kitos išvados pateikimo pareigos“) yra apibūdinami šiame skyriuje, išskyrus atvejus, kai kitos išvados pateikimo pareigos apima tokius pačius ataskaitos elementus, kurie pateikti atsižvelgiant į išvados pateikimo pareigas, reikalaujamas pagal 5000-ąją TTUS, ir kurie pateikti kaip Pakankamo užtikrinimo ataskaitos dėl informacijos apie tvarumą dalis. Kitos išvados pateikimo pareigos, apimančios tuos pačius pagal šį TTUS reikalaujamus ataskaitos elementus, gali būti pateikiamos kartu (t. y. pateikiamos „Pakankamo užtikrinimo ataskaitos dėl Informacijos apie tvarumą“ skyriuje su atitinkamomis paantraštelėmis), jei užtikrinimo ataskaita formuluojama taip, kad galima būtų aiškiai atskirti kitas išvados pateikimo pareigas nuo pagal 5000-ąją TTUS reikalaujamų išvados pateikimo pareigų, kai jos skiriasi.]

Užtikrinimo užduoties, kurią atlikus parengiama ši nepriklausomo praktikuojančio asmens užtikrinimo ataskaita, užduoties lyderis yra [vardas ir pavardė].

[Pasirašoma užtikrinimo paslaugų įmonės vardu, asmeniškai užtikrinimo paslaugas teikiančio praktikuojančio asmens vardu arba abiejų vardu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją.]

[Praktikuojančio asmens adresas]

[Užtikrinimo ataskaitos data]

⁶ Ištrinkite „bet ne nuomonės apie subjekto vidaus kontrolės efektyvumą pareiškimo tikslais“, jei pakankamo užtikrinimo užduoties metu pareiškiama nuomonė apie vidaus kontrolės efektyvumą.

2 pavyzdys. Nemodifikuota riboto užtikrinimo ataskaita dėl subjekto, kuris nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal atitikties tvarką

Ši pavyzdinė užtikrinimo ataskaita parengta atsižvelgiant į tokias aplinkybes:

- Riboto užtikrinimo užduotis, susijusi su visa ABC bendrovės (toliau – Bendrovė), kuri nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, tvarumo ataskaita už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d., kaip to reikalaujama pagal įstatymus ir kitus teisės aktus (toliau – Informacija apie tvarumą).
- Informacija apie tvarumą yra pateikta atskirame dokumente (t. y. subjekto Tvarumo ataskaitoje).
- Bendrovės vadovybė parengė Informaciją apie tvarumą pagal atitikties kriterijus (toliau – X jurisdikcijos XYZ įstatymas).
- Informacija apie tvarumą apima lyginamąją informaciją, į kurią praktikuojančio asmens išvadoje nėra padaryta nuoroda. Lyginamoji informacija buvo riboto užtikrinimo užduoties, kurią praėjusiame laikotarpyje atliko tas pats praktikuojantis asmuo, objektas ir praktikuojančio asmens išvada nebuvo modifikuota.
- Bendrovės vadovybė yra užduoties šalis.
- Užtikrinimo užduoties sąlygos atspindi vadovybės atsakomybės už Informacijos apie tvarumą apibūdinimą pagal 5000-ąjį TTUS.
- Praktikuojantis asmuo padarė išvadą, kad nemodifikuota (t. y. „švari“) išvada yra tinkama atsižvelgiant į surinktus įrodymus.
- Užtikrinimo užduočiai taikomi atitinkami etikos reikalavimai apima Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas) ir etikos reikalavimus, susijusius su užtikrinimo užduotimi pagal konkrečią jurisdikciją. Užtikrinimo ataskaita parengta remiantis šiais reikalavimais.
- Įmonė, kurios nariu yra praktikuojantis asmuo, taiko 1-ąjį TKVS.
- Jokios kitos informacijos nėra, nes Informacija apie tvarumą yra pateikta atskirame dokumente.

Ši pavyzdinė ataskaita yra tik iliustracinio pobūdžio, todėl nėra išsami ir tinkama visoms situacijoms. Užtikrinimo ataskaitą būtina koreguoti atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.

NEPRIKLAUSOMA PRAKTIKUOJANČIO ASMENS RIBOTO UŽTIKRINIMO ATASKAITA DĖL ABC INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ

ABC vadovybei

Riboto užtikrinimo išvada

Atlikome riboto užtikrinimo užduotį dėl ABC bendrovės (toliau – Bendrovė) tvarumo ataskaitos už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d. (toliau – Informacija apie tvarumą).

Remdamiesi procedūromis, kurias atlikome, ir įrodymais, kuriuos surinkome, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad pridėta Informacija apie tvarumą nėra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą.

Išvados pagrindas

Mes atlikome riboto užtikrinimo užduotį pagal 5000-ąją tarptautinį tvarumo užtikrinimo standartą (TTUS) „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“, kurį išleido Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba.

Riboto užtikrinimo užduoties procedūros skiriasi savo pobūdžiu ir atlikimo laiku nuo pakankamo užtikrinimo užduoties procedūrų ir yra mažesnės apimties. Todėl riboto užtikrinimo užduoties metu gauto užtikrinimo lygis yra gerokai mažesnis nei užtikrinimo, kuris būtų gautas pakankamo užtikrinimo užduoties metu, lygis.

Mūsų atsakomybė pagal šį standartą išsamiai apibūdinta mūsų ataskaitos skyriuje „Praktikuojančio asmens atsakomybė“.

Esame nepriklausomi nuo Bendrovės pagal Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas), taip pat pagal *[reikalavimų pavadinimas / nurodymas, atitinkamos institucijos pavadinimas ir jurisdikcija]* etikos reikalavimus, kurie taikomi mūsų užtikrinimo užduočiai dėl Informacijos apie tvarumą. Mes taip pat taip pat įvykdėme kitus etikos reikalavimus, susijusius su šiais reikalavimais ir TASESV kodeksu.

Mūsų įmonė taiko 1-ąją tarptautinį kokybės valdymo standartą (TKVS) „Įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras ar kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės valdymas“, pagal kurį įmonė privalo sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą, įskaitant politikas ir procedūras dėl etikos reikalavimų, profesinių standartų bei taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų laikymosi.

Mes tikime, kad mūsų surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami mūsų išvadai pagrįsti.

Dalyko pabrėžimas⁷

Atkreipiame dėmesį į [nurodykite konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą], kuriame apibūdinta (-as) [...]. Dėl šio dalyko savo išvados nemodifikuojame.

Atsakomybė už informaciją apie tvarumą

Bendrovės vadovybė yra atsakinga už:

- Informacijos apie tvarumą parengimą pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą;
- vidaus kontrolės sukūrimą, įdiegimą ir palaikymą, kai tokia vidaus kontrolė, vadovybės vertinimu, yra būtina, kad galima būtų parengti Informaciją apie tvarumą pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą ir kad tokioje Informacijoje apie tvarumą nebūtų reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Įgimti apribojimai rengiant informaciją apie tvarumą⁸

Kaip aptarta *[nurodykite konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą], [konkrečiai apibūdinkite bet kokius reikšmingus įgimtus apribojimus, jei tokių yra, susijusius su tvarumo dalykų matavimu ar vertinimu pagal taikomus kriterijus].*

Praktikuojančio asmens pareigos

Mūsų tikslai yra suplanuoti ir atlikti užtikrinimo užduotį, kad gautume ribotą užtikrinimą dėl to, ar Informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti riboto užtikrinimo ataskaitą, kurioje pateikiama mūsų išvada. Iškraipymai gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos ir jie yra

⁷ Nurodoma, jei praktikuojantis asmuo mano, kad tai būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 199 dalį.

⁸ Pastraipa įtraukiama, jei būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 190 dalies g punktą.

laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai tikėtis, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis informacija apie tvarumą.

Atlikdami riboto užtikrinimo užduotį pagal 5000-ąją TTUS, visos užduoties metu priimame profesinius sprendimus ir laikomės profesinio skepticizmo principo. Mes taip pat:

- atliekame rizikos vertinimo procedūras, taip pat įgyjame supratimą apie vidaus kontroles, susijusias su užduotimi, kad galėtume nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo lygiu, bet ne išvados dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo darymo tikslais⁹;
- parengiame ir atliekame procedūras kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką atskleidimo lygiu. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidos neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti suokalbis, klatojimas, tyčinis praleidimas, klaidinantis aiškinimas arba vidaus kontrolės nepaisymas.

Atlikto darbo santrauka

Riboto užtikrinimo užduoties metu yra atliekamos procedūros, skirtos surinkti įrodymų dėl Informacijos apie tvarumą. Pasirinktų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis priklauso nuo profesinio sprendimo, įskaitant atskleidimo lygiu įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos.

Atlikdami riboto užtikrinimo užduotį, mes:

*[Trumpai apibendrinkite atliktų procedūrų pobūdį ir apimtį, kai tokios procedūros, praktikuojančio asmens vertinimu, suteikia papildomos informacijos, kuri gali būti svarbi vartotojams, kad jie suprastų darbą, kuris buvo atliktas, siekiant pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą ir gauto užtikrinimo lygį.]*¹⁰

- [...]

[Pasirašoma užtikrinimo paslaugų įmonės vardu, asmeniškai užtikrinimo paslaugas teikiančio praktikuojančio asmens vardu arba abiejų vardu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją.]

[Praktikuojančio asmens adresas]

[Riboto užtikrinimo ataskaitos data]

⁹ Ištrinkite „bet ne išvados dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo darymo tikslais“, jei riboto užtikrinimo užduoties metu daromo išvada apie vidaus kontrolės efektyvumą.

¹⁰ Procedūras reikia apibendrinti, bet ne tiek, kad būtų dviprasmiškos, taip pat kad jos nebūtų apibūdintos per daug jas sureikšminant ar pagražinant arba leidžiant suprasti, jog buvo gautas pakankamas užtikrinimas. Svarbu, kad, remiantis apibūdinimu, negalima būtų susidaryti nuomonės, jog praktikuojantis asmuo ir vadovybė susitarė dėl tokių procedūrų. Daugeliu atveju tokia apibūdinime nenurodomas visas darbo planas.

3 pavyzdys. Nemodifikuota jungtinė pakankamo ir riboto užtikrinimo ataskaita dėl subjekto, kuris nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal atitikties tvarką, apimanti:

- a) Pakankamo užtikrinimo nuomonę dėl Tvarumo ataskaitoje pasirinkto atskleidimo, [kurį nustatė...]¹¹ (toliau – PU informacija)**
- b) Riboto užtikrinimo nuomonę dėl Tvarumo ataskaitoje pasirinkto atskleidimo, [kurį nustatė...]¹² (toliau – RU informacija)**

Ši pavyzdinė užtikrinimo ataskaita parengta atsižvelgiant į tokias aplinkybes:

- Pakankamo užtikrinimo užduotis, susijusi su PU informacija, ir riboto užtikrinimo užduotis, susijusi RU informacija, pateikta ABC bendrovės (toliau – Bendrovė), kuri nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, tvarumo ataskaitoje už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d., kaip to reikalaujama pagal įstatymus ir kitus teisės aktus (toliau – Tvarumo ataskaita).
- Tvarumo ataskaita – tai Bendrovės pateikta informacija apie tvarumą, o PU informacija ir RU informacija – tai informacija apie tvarumą, kuri yra užtikrinimo užduoties objektas.
- Bendrovės vadovybė parengė Tvarumo ataskaitą pagal atitikties kriterijus (toliau – X jurisdikcijos XYZ įstatymas).
- Tvarumo ataskaita apima lyginamąją informaciją, į kurią praktikuojančio asmens išvadoje nėra padaryta nuoroda. Dėl lyginamosios informacijos: praėjusiam laikotarpyje lyginamoji PU informacija buvo pakankamo užtikrinimo užduoties objektas, o lyginamoji RU informacija – riboto užtikrinimo užduoties objektas ir praktikuojančio asmens atitinkamos išvados buvo nemodifikuotos.
- Bendrovės vadovybė yra užduoties šalis.
- Užtikrinimo užduoties sąlygos tiksliai atspindi vadovybės atsakomybės už Informacijos apie tvarumą apibūdinimą pagal 5000-ąją TTUS.
- Praktikuojantis asmuo padarė išvadą, kad, remiantis surinktais įrodymais, nemodifikuota (t. y. švari) pakankamo užtikrinimo nuomonė yra tinkama pareikšti ir riboto užtikrinimo išvada yra tinkama padaryti dėl PU informacijos ir atitinkamai RU informacijos.
- Užtikrinimo užduočiai taikomi atitinkami etikos reikalavimai apima Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas) ir etikos reikalavimus, susijusius su užtikrinimo užduotimi pagal konkrečią jurisdikciją. Užtikrinimo ataskaita parengta remiantis šiais reikalavimais.
- Įmonė, kurios nariu yra praktikuojantis asmuo, taiko 1-ąją TKVS.
- RU informacija ir PU informacija bei praktikuojančio asmens ataskaita apie jas buvo įtrauktos į Bendrovės metinę ataskaitą. Praktikuojantis asmuo Metinę ataskaitą gavo iki užtikrinimo

¹¹ Tiksliai nurodykite, kokia ir kurioje vietoje esanti informacija yra pakankamo užtikrinimo nuomonės objektas. Tokia informacija turi būti atskirta nuo tos, kuri yra riboto užtikrinimo išvados objektas (pvz., pažymint konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą, skyriaus „Informacija apie tvarumą“ pavadinimą, Užtikrinimo ataskaitos priedą ir t. t.).

¹² Tiksliai nurodykite, kokia ir kurioje vietoje esanti informacija yra riboto užtikrinimo išvados objektas. Tokia informacija turi būti atskirta nuo tos, kuri yra pakankamo užtikrinimo išvados objektas (pvz., pažymint konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą, skyriaus „Informacija apie tvarumą“ pavadinimą, Užtikrinimo ataskaitos priedą ir t. t.).

ataskaitos datos ir nenustatė, kad kita metinėje ataskaitoje pateikta informacija būtų reikšmingai iškraipyta.

Ši pavyzdinė ataskaita yra tik iliustracinio pobūdžio, todėl nėra išsami ir tinkama visoms situacijoms. Užtikrinimo ataskaitą būtina koreguoti atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.

NEPRIKLAUSOMA PRAKTIKUOJANČIO ASMENS PAKANKAMO IR RIBOTO UŽTIKRINIMO ATASKAITA DĖL ABC INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ

ABC vadovybei

Pakankamo užtikrinimo nuomonė

Atlikome pakankamo užtikrinimo užduotį dėl ABC bendrovės (toliau – Bendrovė) tvarumo ataskaitoje pasirinkto atskleidimo už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d., [kurį nustatė...]¹³ (toliau – PU informacija).

Mūsų nuomone, pridėtos Tvarumo ataskaitos PU informacija visais reikšmingais atžvilgiais yra parengta pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymus.

Riboto užtikrinimo išvada

Atlikome riboto užtikrinimo užduotį dėl pasirinkto atskleidimo, [kurį nustatė...]¹⁴ ir kuris įtrauktas į Tvarumo ataskaitą už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d. (toliau – RU informacija).

Remdamiesi atliktomis procedūromis ir surinktais įrodymais, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad pridėtos Tvarumo ataskaitos RU informacija nėra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą.

Pakankamo užtikrinimo nuomonės ir riboto užtikrinimo išvados pagrindas

Mes atlikome užduotį pagal 5000-ąją tarptautinį tvarumo užtikrinimo standartą (TTUS) „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“, kurį išleido Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba.

Riboto užtikrinimo užduoties procedūros skiriasi savo pobūdžiu ir atlikimo laiku nuo pakankamo užtikrinimo užduoties procedūrų ir yra mažesnės apimties. Todėl riboto užtikrinimo užduoties metu gauto užtikrinimo lygis yra gerokai mažesnis nei užtikrinimo, kuris būtų gautas pakankamo užtikrinimo užduoties metu, lygis.

Mūsų atsakomybė pagal šį standartą išsamiai apibūdinta mūsų ataskaitos skyriuje „Praktikuojančio asmens atsakomybė“.

Esame nepriklausomi nuo Bendrovės pagal Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas), taip pat pagal [*reikalavimų pavadinimas / nurodymas, atitinkamos institucijos pavadinimas ir jurisdikcija*] etikos reikalavimus, kurie taikomi mūsų užtikrinimo užduočiai dėl PU informacijos ir RU informacijos. Mes taip pat taip pat įvykdėme kitus reikalavimus, susijusius su šiais reikalavimais ir TASESV kodeksu.

¹³ Tiksliai nurodykite, kokia ir kurioje vietoje esanti informacija yra pakankamo užtikrinimo nuomonės objektas. Tokia informacija turi būti atskirta nuo tos, kuri yra riboto užtikrinimo išvados objektas (pvz., pažymint konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą, skyriaus „Informacija apie tvarumą“ pavadinimą, Užtikrinimo ataskaitos priedą ir t. t.).

¹⁴ Tiksliai nurodykite, kokia ir kurioje vietoje esanti informacija yra riboto užtikrinimo išvados objektas. Tokia informacija turi būti atskirta nuo tos, kuri yra pakankamo užtikrinimo išvados objektas (pvz., pažymint konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą, skyriaus „Informacija apie tvarumą“ pavadinimą, Užtikrinimo ataskaitos priedą ir t. t.).

Mūsų įmonė taiko 1-ąjį tarptautinį kokybės valdymo standartą (TKVS) „Įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras ar kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės valdymas“, pagal kurį įmonė privalo sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą, įskaitant politikas ir procedūras dėl etikos reikalavimų, profesinių standartų bei taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų laikymosi.

Mes tikime, kad mūsų surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami mūsų pakankamo užtikrinimo nuomonei ir riboto užtikrinimo išvadai pagrįsti.

Dalyko pabrėžimas¹⁵

Atkreipiame dėmesį į Tvarumo ataskaitos RU informacijoje [nurodykite konkretų atskleidimą Tvarumo ataskaitoje], kuriame apibūdinta (-as) [...]. Dėl šio dalyko savo riboto užtikrinimo išvados nemodifikuojame.

Kita informacija¹⁶

Bendrovės vadovybė yra atsakinga už kitą informaciją. Kita informacija apima [informaciją, pateiktą Bendrovės metinėje ataskaitoje]¹⁷, tačiau ji neapima PU informacijos ir RU informacijos bei mūsų užtikrinimo ataskaitos apie jas.

Mūsų pakankamo užtikrinimo nuomonė ir riboto užtikrinimo išvada dėl PU informacijos ir atitinkamai RU informacijos neapima kitos informacijos, todėl nepareiškiame jokios užtikrinimo išvados dėl kitos informacijos.

Atlikdami riboto ir pakankamo užtikrinimo užduotis dėl PU informacijos ir atitinkamai RU informacijos privalome perskaityti anksčiau nurodytą kitą informaciją, ir tą darydami turime įvertinti, ar kita informacija nėra reikšmingai nesuderinama su PU informacija ir atitinkamai RU informacija ar mūsų užtikrinimo užduoties metu įgytomis žiniomis arba kitaip yra reikšmingai iškraipyta. Jeigu, remdamiesi atliktu darbu, mes pastebime reikšmingą kitos informacijos iškraipymą, mes privalome atskleisti šį faktą. Mes neturime su tuo susijusių pastebėjimų.

Atsakomybė už informaciją apie tvarumą

Bendrovės vadovybė yra atsakinga už:

- PU informacijos ir RU informacijos parengimą pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą;
- vidaus kontrolės sukūrimą, įdiegimą ir palaikymą, kai tokia vidaus kontrolė, vadovybės vertinimu, yra būtina, kad galima būtų parengti PU informaciją ir RU informaciją pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą ir kad tokioje Informacijoje apie tvarumą nebūtų reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Įgimti apribojimai rengiant informaciją apie tvarumą¹⁸

Kaip aptarta [nurodykite konkretų atskleidimą Tvarumo ataskaitoje], [konkrečiai apibūdinkite bet kokius reikšmingus įgimtus apribojimus, jei tokių yra, susijusius su tvarumo dalykų matavimu ar vertinimu pagal taikomus kriterijus].

¹⁵ Nurodoma, jei praktikuojantis asmuo mano, kad tai būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 199 dalį.

¹⁶ Turi būti pateikiama kita atitinkama antraštė, pavyzdžiui, „Kita nei informacijoje apie tvarumą ir pakankamo ir riboto užtikrinimo ataskaitoje apie ją pateikta informacija“.

¹⁷ Konkretesnis kitos informacijos apibūdinimas, toks kaip „finansinės ataskaitos ir jų aiškinamasis raštas bei valdybos pirmininko ataskaita“, gali būti naudojamas kitai informacijai įvardyti.

¹⁸ Pastraipa įtraukiama, jei būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 190 dalies g punktą.

Praktikuojančio asmens pareigos

Mūsų tikslai yra:

- a) suplanuoti ir atlikti užtikrinimo užduotį, kad gautume pakankamą užtikrinimą dėl to, ar PU informacija nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti užtikrinimo ataskaitą, kurioje pateikiama mūsų nuomonė;
- b) suplanuoti ir atlikti užtikrinimo užduotį, kad gautume ribotą užtikrinimą dėl to, ar RU informacija nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti užtikrinimo ataskaitą, kurioje pateikiama mūsų išvada.

Iškraipymai gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos ir jie yra laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai tikėtis, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis PU informacija ir RU informacija.

Atlikdami pakankamo užtikrinimo užduotį ir riboto užtikrinimo užduotį pagal 5000-ąją TTUS, visos užduoties metu priimame profesinius sprendimus ir laikomės profesinio skepticizmo principo. Mes taip pat:

- a) pakankamo užtikrinimo užduoties atveju:
 - atliekame rizikos vertinimo procedūras, taip pat įgyjame supratimą apie vidaus kontroles, susijusias su užduotimi, kad galėtume nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos tvirtinimų dėl atskleidimo lygiu, bet ne nuomonės apie subjekto vidaus kontrolės efektyvumą pareiškimo tikslais¹⁹;
 - parengiame ir atliekame procedūras kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimų dėl atskleidimo PU informacijoje lygiu. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidos neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti suokaltis, klastojimas, tyčinis praleidimas, klaidinantis aiškinimas arba vidaus kontrolės nepaisymas.
- b) riboto užtikrinimo užduoties atveju:
 - atliekame rizikos vertinimo procedūras, taip pat įgyjame supratimą apie vidaus kontroles, susijusias su užduotimi, kad galėtume nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo lygiu, bet ne išvados dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo darymo tikslais²⁰;
 - parengiame ir atliekame procedūras kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką atskleidimo RU informacijoje lygiu. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidos neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti suokaltis, klastojimas, tyčinis praleidimas, klaidinantis aiškinimas arba vidaus kontrolės nepaisymas.

Riboto užtikrinimo išvados tikslais atlikto darbo santrauka

Riboto užtikrinimo užduoties metu yra atliekamos procedūros, skirtos surinkti įrodymų dėl RU informacijos. Pasirinktų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis priklauso nuo profesinio

¹⁹ Ištrinkite „bet ne nuomonės apie subjekto vidaus kontrolės efektyvumą pareiškimo tikslais“, jei pakankamo užtikrinimo užduoties metu pareiškiami nuomonė apie vidaus kontrolės efektyvumą.

²⁰ Ištrinkite „bet ne išvados dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo darymo tikslais“, jei riboto užtikrinimo užduoties metu daroma išvada apie vidaus kontrolės efektyvumą.

sprendimo, įskaitant įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo RU informacijoje lygiu.

Atlikdami riboto užtikrinimo užduotį, mes:

*[Trumpai apibendrinkite atliktų procedūrų pobūdį ir apimtį, kai tokios procedūros, praktikuojančio asmens vertinimu, suteikia papildomos informacijos, kuri gali būti svarbi vartotojams, kad jie suprastų darbą, kuris buvo atliktas, siekiant pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą ir gauto užtikrinimo lygį.]*²¹

- [...]

[Pasirašoma užtikrinimo paslaugų įmonės vardu, asmeniškai užtikrinimo paslaugas teikiančio praktikuojančio asmens vardu arba abiejų vardu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją.]

[Praktikuojančio asmens adresas]

[Užtikrinimo ataskaitos data]

²¹ Procedūras reikia apibendrinti, bet ne tiek, kad būtų dviprasmiškos, taip pat kad jos nebūtų apibūdintos per daug jas sureikšminant ar pagražinant arba leidžiant suprasti, jog buvo gautas pakankamas užtikrinimas. Svarbu, kad, remiantis apibūdinimu, negalima būtų susidaryti nuomonės, jog praktikuojantis asmuo ir vadovybė susitarė dėl tokių procedūrų. Daugeliu atvejų tokia apibūdinime nenurodomas visas darbo planas.

4 pavyzdys. Modifikuota riboto užtikrinimo ataskaita dėl subjekto, kuris nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, informacijos apie tvarumą, parengtos pagal atitikties tvarką

Ši pavyzdinė užtikrinimo ataskaita parengta atsižvelgiant į tokias aplinkybes:

- Riboto užtikrinimo užduotis, susijusi su visa ABC bendrovės (toliau – Bendrovė), kuri nėra įmonė, kurios vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, tvarumo ataskaita už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d., kaip to reikalaujama pagal įstatymus ir kitus teisės aktus (toliau – Informacija apie tvarumą).
- Informacija apie tvarumą yra pateikta atskirame dokumente (t. y. subjekto Tvarumo ataskaitoje).
- Bendrovės vadovybė parengė Informaciją apie tvarumą pagal atitikties kriterijus (toliau – X jurisdikcijos XYZ įstatymas).
- Informacija apie tvarumą apima lyginamąją informaciją, į kurią praktikuojančio asmens išvadoje nėra padaryta nuoroda. Lyginamoji informacija buvo riboto užtikrinimo užduoties, kurią praėjusiame laikotarpyje atliko tas pats praktikuojantis asmuo, objektas ir praktikuojančio asmens išvada nebuvo modifikuota.
- Bendrovės vadovybė yra užduoties šalis.
- Užtikrinimo užduoties sąlygos atspindi vadovybės atsakomybės už Informacijos apie tvarumą apibūdinimą pagal 5000-ąją TTUS.
- Praktikuojantis asmuo padarė išvadą, kad modifikuota išvada yra tinkama dėl apimties apribojimų, kai negalima surinkti pakankamų tinkamų įrodymų dėl nustatyto dalyko, kuris, kaip praktikuojantis asmuo nustatė, yra reikšmingas, bet nepaplitęs.
- Užtikrinimo užduočiai taikomi atitinkami etikos reikalavimai apima Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas) ir etikos reikalavimus, susijusius su užtikrinimo užduotimi pagal konkrečią jurisdikciją. Užtikrinimo ataskaita parengta remiantis šiais reikalavimais.
- Įmonė, kurios nariu yra praktikuojantis asmuo, taiko 1-ąją TKVS.
- Jokios kitos informacijos nėra, nes Bendrovės informacija apie tvarumą yra pateikta atskirame dokumente.

Ši pavyzdinė ataskaita yra tik iliustracinio pobūdžio, todėl nėra išsami ir tinkama visoms situacijoms. Užtikrinimo ataskaitą būtina koreguoti atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.

NEPRIKLAUSOMA PRAKTIKUOJANČIO ASMENS RIBOTO UŽTIKRINIMO ATASKAITA DĖL ABC INFORMACIJOS APIE TVARUMĄ

ABC vadovybei

Sąlyginė riboto užtikrinimo išvada

Atlikome riboto užtikrinimo užduotį dėl ABC bendrovės (toliau – Bendrovė) tvarumo ataskaitos už metus, pasibaigusius 20X1 m. gruodžio 31 d. (toliau – Informacija apie tvarumą).

Remdamiesi procedūromis, kurias atlikome, ir įrodymais, kuriuos surinkome, išskyrus mūsų ataskaitos skyriuje „Sąlyginės išvados pagrindas“ apibūdinto dalyko galimą poveikį, nepastebėjome nieko, kas verstų mus manyti, kad pridėta Informacija apie tvarumą nėra visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą.

Sąlyginės išvados pagrindas

Bendrovė atskleidė [...].²² Negalėjome surinkti pakankamų tinkamų įrodymų apie [...] 20X1 m. gruodžio 31 d. datai, nes [...].²³ Dėl šios priežasties negalėjome nustatyti, ar reikia atlikti [...] koregavimus.

Mes atlikome riboto užtikrinimo užduotį pagal 5000-ąją tarptautinį tvarumo užtikrinimo standartą (TTUS) „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“, kurį išleido Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba.

Riboto užtikrinimo užduoties procedūros skiriasi savo pobūdžiu ir atlikimo laiku nuo pakankamo užtikrinimo užduoties procedūrų ir yra mažesnės apimties. Todėl riboto užtikrinimo užduoties metu gauto užtikrinimo lygis yra gerokai mažesnis nei užtikrinimo, kuris būtų gautas pakankamo užtikrinimo užduoties metu, lygis.

Mūsų atsakomybė pagal šį standartą išsamiai apibūdinta mūsų ataskaitos skyriuje „Praktikuojančio asmens atsakomybė“.

Esame nepriklausomi nuo Bendrovės pagal Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistą Apskaitos profesionalų etikos kodeksą (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas), taip pat pagal [*reikalavimų pavadinimas / nurodymas, atitinkamos institucijos pavadinimas ir jurisdikcija*] etikos reikalavimus, kurie taikomi mūsų užtikrinimo užduočiai dėl Informacijos apie tvarumą. Mes taip pat taip pat įvykdėme kitus etikos reikalavimus, susijusius su šiais reikalavimais ir TASESV kodeksu.

Mūsų įmonė taiko 1-ąją tarptautinį kokybės valdymo standartą (TKVS) „Įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras ar kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės valdymas“, pagal kurį įmonė privalo sukurti, įdiegti ir naudoti kokybės valdymo sistemą, įskaitant politikas ir procedūras dėl etikos reikalavimų, profesinių standartų bei taikomų teisinių ir priežiūros reikalavimų laikymosi.

Mes tikime, kad mūsų surinkti įrodymai yra pakankami ir tinkami mūsų sąlyginei išvadai pagrįsti.

Dalyko pabrėžimas²⁴

Atkreipiame dėmesį į [nurodykite konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą], kuriame apibūdinta (-as) [...]. Dėl šio dalyko savo išvados nemodifikuojame.

Atsakomybė už informaciją apie tvarumą

Bendrovės vadovybė yra atsakinga už:

- Informacijos apie tvarumą parengimą pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą;
- vidaus kontrolės sukūrimą, įdiegimą ir palaikymą, kai tokia vidaus kontrolė, vadovybės vertinimu, yra būtina, kad galima būtų parengti Informaciją apie tvarumą pagal X jurisdikcijos XYZ įstatymą ir kad tokioje Informacijoje apie tvarumą nebūtų reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

Įgimti apribojimai rengiant informaciją apie tvarumą²⁵

Kaip aptarta [*nurodykite konkretų atskleidimą Informacijoje apie tvarumą*], [*konkrečiai apibūdinkite bet kokius reikšmingus įgimtus apribojimus, jei tokių yra, susijusius su tvarumo dalykų matavimu ar vertinimu pagal taikomus kriterijus*].

²² Pateikite atitinkamo atskleidimo apibūdinimą.

²³ Pateikite dalyko, dėl kurio daroma sąlyginė išvada, apibūdinimą ir to priežastis.

²⁴ Nurodoma, jei praktikuojantis asmuo mano, kad tai būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 199 dalį.

²⁵ Pastraipa įtraukiama, jei būtina atsižvelgiant į užduoties aplinkybes – žr. 190 dalies g punktą.

Praktikuojančio asmens pareigos

Mūsų tikslai yra suplanuoti ir atlikti užtikrinimo užduotį, kad gautume ribotą užtikrinimą dėl to, ar Informacija apie tvarumą nėra reikšmingai iškraipyta dėl apgaulės ar klaidos, ir išleisti riboto užtikrinimo ataskaitą, kurioje pateikiama mūsų išvada. Iškraipymai gali atsirasti dėl apgaulės ar klaidos ir jie yra laikomi reikšmingais, jeigu galima pagrįstai tikėtis, kad atskirai ar kartu jie gali turėti įtakos vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis informacija apie tvarumą.

Atlikdami riboto užtikrinimo užduotį pagal 5000-ąją TTUS, visos užduoties metu priimame profesinius sprendimus ir laikomės profesinio skepticizmo principo. Mes taip pat:

- atliekame rizikos vertinimo procedūras, taip pat įgyjame supratimą apie vidaus kontroles, susijusias su užduotimi, kad galėtume nustatyti ir vertinti reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos atskleidimo lygiu, bet ne išvados dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo darymo tikslais²⁶;
- parengiame ir atliekame procedūras kaip atsaką į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką atskleidimo lygiu. Reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės neaptikimo rizika yra didesnė nei reikšmingo iškraipymo dėl klaidos neaptikimo rizika, nes apgaule gali būti suokalbis, klastojimas, tyčinis praleidimas, klaidinantis aiškinimas arba vidaus kontrolės nepaisymas.

Atlikto darbo santrauka

Riboto užtikrinimo užduoties metu yra atliekamos procedūros, skirtos surinkti įrodymų dėl Informacijos apie tvarumą. Pasirinktų procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis priklauso nuo profesinio sprendimo, įskaitant atskleidimo lygiu įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės ar klaidos.

Atlikdami riboto užtikrinimo užduotį, mes:

*[Trumpai apibendrinkite atliktų procedūrų pobūdį ir apimtį, kai tokios procedūros, praktikuojančio asmens vertinimu, suteikia papildomos informacijos, kuri gali būti svarbi vartotojams, kad jie suprastų darbą, kuris buvo atliktas, siekiant pagrįsti praktikuojančio asmens išvadą ir gauto užtikrinimo lygį.]*²⁷

- [...]

[Pasirašoma užtikrinimo paslaugų įmonės vardu, asmeniškai užtikrinimo paslaugas teikiančio praktikuojančio asmens vardu arba abiejų vardu – atsižvelgiant į tai, ko yra reikalaujama pagal konkrečią jurisdikciją.]

[Praktikuojančio asmens adresas]

[Riboto užtikrinimo ataskaitos data]

²⁶ Ištrinkite „bet ne išvados dėl subjekto vidaus kontrolės efektyvumo darymo tikslais“, jei riboto užtikrinimo užduoties metu daromo išvada apie vidaus kontrolės efektyvumą.

²⁷ Procedūras reikia apibendrinti, bet ne tiek, kad būtų dviprasmiškos, taip pat kad jos nebūtų apibūdintos per daug jas sureikšminant ar pagražinant arba leidžiant suprasti, jog buvo gautas pakankamas užtikrinimas. Svarbu, kad, remiantis apibūdinimu, negalima būtų susidaryti nuomonės, jog praktikuojantis asmuo ir vadovybė susitarė dėl tokių procedūrų. Daugeliu atveju tokia apibūdinime nenurodomas visas darbo planas.

Atitinkami su 5000-uoju TTUS susiję kitų TAUSV standartų pakeitimai

TARPTAUTINIŲ KOKYBĖS VALDYMO, AUDITO, PERŽIŪROS, TVARUMO IR KITŲ UŽTIKRINIMO IR SUSIJUSIŲ PASLAUGŲ NUTARIMŲ PRATARMĖ

Ižanga

1. Ši *Tarptautinių kokybės valdymo, audito, peržiūros, tvarumo ir kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų nutarimų pratarė* buvo išleista, siekiant padėti lengviau suprasti Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos (TAUSV) paskelbtų nutarimų taikymo sritį ir viršenybę, kaip nurodyta TAUSV techninėje užduotyje.

...

TAUSV nutarimai

TAUSV viršenybę turintys nutarimai

3. TAUSV nutarimai reglamentuoja audito, peržiūros, tvarumo ir kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kurios atliekamos pagal tarptautinius standartus. Jie nėra viršesni už vietos įstatymus ar kitus teisės aktus, kurie reglamentuoja istorinių finansinių ataskaitų auditą ar informacijos apie tvarumą ar kitos informacijos užtikrinimo užduotis konkrečioje šalyje, kai tokias užduotis reikalaujama atlikti pagal tokios šalies nacionalinius standartus. Jeigu vietos įstatymai ar kiti teisės aktai skiriasi nuo TAUSV standartų, taikomų tam tikro dalyko atžvilgiu, ar jiems prieštarauja, pagal vietos įstatymus ar kitus teisės aktus atliekama užduotis nebus automatiškai laikoma atlikta pagal TAUSV standartus. Apskaitos profesionalas ar praktikuojantis asmuo neturėtų tvirtinti, kad jis laikėsi TAUSV standartų, jei apskaitos profesionalas ar praktikuojantis asmuo nesilaikė visų užduočių taikomų standartų.

...

Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos išleistiems standartams taikoma viršenybė

...

- 6A. Tarptautiniai tvarumo užtikrinimo standartai (TTUS'ai) turi būti taikomi užtikrinimo užduotims dėl informacijos apie tvarumą.
7. Tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai (TUUS) turi būti taikomi užtikrinimo užduotims, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržiūras arba užtikrinimo užduotims dėl informacijos apie tvarumą.

....

9. TAS'ai, TPUS'ai, TTUS'ai, TUUS'ai ir TSPS'ai visi kartu yra vadinami TAUSV užduočių standartais.

...

Kiti tarptautiniai standartai

...

15. Standarto pagrindiniai principai ir esminės procedūros turi būti taikomi visais atvejais, kai jie yra aktualūs atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Tačiau išimtiniais atvejais apskaitos profesionalas arba praktikuojantis asmuo gali nuspręsti, kad būtina nukrypti nuo aktualios esminės procedūros, kad galima būtų pasiekti tokios procedūros tikslą. Kai taip atsitinka, apskaitos profesionalas arba praktikuojantis asmuo privalo dokumentuoti, kaip atliekant alternatyvias procedūras pasiekiamas

procedūros tikslas, ir, jeigu kitaip nėra aišku, nukrypimo priežastis. Tikėtina, kad būtinybė apskaitos profesionalui arba praktikuojančiam asmeniui nukrypti nuo aktualios esminės procedūros atsirastų tik tada, kai konkrečiomis užduoties aplinkybėmis tokia procedūra būtų neefektyvi.

...

Profesinis sprendimas

17. Tarptautiniai standartai yra tokio pobūdžio, kad juos taikančiam apskaitos profesionalui arba praktikuojančiam asmeniui tenka priimti profesinį sprendimą.

Tarptautinių standartų taikymas

18. Konkrečiame tarptautiniame standarte yra aiškiai nurodyta jo taikymo sritis, įsigaliojimo data ir konkretūs jo taikymo apribojimai. Jeigu tarptautiniame standarte nėra nurodyta kitaip, apskaitos profesionalui arba praktikuojančiam asmeniui yra leidžiama taikyti tarptautinį standartą iki jame nurodytos įsigaliojimo datos.

...

1-ASIS TKVS „AUDITO ĮMONIŲ, ATLIEKANČIŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITĄ IR PERŽIŪRAS AR KITAS UŽTIKRINIMO IR SUSIJUSIŲ PASLAUGŲ UŽDUOTIS, UŽDUOČIŲ KOKYBĖS VALDYMAS“

TURINYS

...

1-asis tarptautinis kokybės valdymo standartas (TKVS) „Įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūras ar kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, užduočių kokybės valdymas“ turi būti skaitomas kartu su *Tarptautinių kokybės valdymo, audito, peržiūros, tvarumo ir kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų nutarimų pratarme*.

...

Apibrėžtys

16. Šiame TKVS vartojamų terminų reikšmės:

...

- i) įmonė – privačia praktika užsiimantis praktikuojantis asmuo, apskaitos profesionalų ar praktikuojančių asmenų bendrija, bendrovė ar kitas subjektas arba lygiavertis viešajame sektoriuje veikiantis subjektas (žr. A18 dalį);

...

- p) profesiniai standartai – TAUSV užduočių standartai, apibrėžti TAUSV išleistoje *Tarptautinių kokybės valdymo, audito, peržiūros, tvarumo ir kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų nutarimų pratarmėje*, ir atitinkami etikos reikalavimai;

...

- t) atitinkami etikos reikalavimai – profesinės etikos principai ir etikos reikalavimai, kurių privalo laikytis apskaitos profesionalai arba praktikuojantys asmenys, atliekantys tokias užduotis, kaip finansinių ataskaitų auditai ar peržiūros, kitos užtikrinimo ar susijusių paslaugų užduotys; Atitinkami etikos reikalavimai paprastai apima Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleisto Apskaitos profesionalų etikos kodekso

(įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas) nuostatas, susijusias su finansinių ataskaitų auditais ar peržiūromis arba kitomis užtikrinimo ar sutartų procedūrų užduotimis, kartu su nacionaliniais reikalavimais, kurie yra griežtesni (žr. A22–A24, A62 dalis).

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Šio TKVS taikymo sritis (žr. 3–4 dalis)

- A1. Pagal kitus TAUSV nutarimus, ~~įskaitant 2400-ąjį TPUS (persvarstyta) ir 3000-ąjį TUUS (persvarstyta), taip pat~~ nustatomi reikalavimai užduoties partneriui ar, atitinkamai, užduoties lyderiui dėl kokybės valdymo užduoties lygiu, įskaitant 2400-ąjį TPUS (persvarstyta)¹ ir 3000-ąjį (persvarstyta)² – užduoties partneriu atveju, ir 5000-ąjį TTUS³ – užduoties lyderio atveju⁴, dėl kokybės valdymo užduoties lygiu.
- A2. TASESV kodekse⁵ pateikti apskaitoms profesionalams ar praktikuojantiems asmenims skirti reikalavimai ir aiškinamoji taikymo medžiaga, kad apskaitos profesionalai ir praktikuojantys asmenys galėtų vykdyti savo įsipareigojimą viešojo intereso labui. Kaip nurodyta 15 dalyje, šiame TKVS aprašytame užduočių atlikimo kontekste nuoseklus kokybiškų užduočių atlikimas yra vienas iš apskaitos profesionalo ar praktikuojančio asmens įsipareigojimą veikti viešojo intereso labui.

...

Šio TKVS viršenybė (žr. 12 dalį)

...

- A9. Šio TKVS skyriuje „Apibrėžtys“ paaiškintos tam tikrų terminų, vartojamų šiame TKVS, reikšmės. Jos skirtos padėti nuosekliai taikyti ir aiškinti šį TKVS, o ne pakeisti kitu tikslu įstatymuose, kituose teisės aktuose ar kitur pateiktas apibrėžtis. TAUSV išleisto ir TASF paskelbto *Tarptautinių kokybės valdymo, audito, peržiūros, tvarumo ir kitų užtikrinimo užduočių ir susijusių paslaugų nutarimų vadovo* terminų žodyne pateikti šiame TKVS apibrėžti terminai. Žodyne taip pat paaiškinti kiti TKVS vartojami terminai, kad juos galima būtų vienodai ir nuosekliai aiškinti bei versti.

...

Atitinkami etikos reikalavimai (žr. 16 dalies t punktą, 29 dalį)

- A22. Atitinkami etikos reikalavimai, taikomi kokybės valdymo sistemos kontekste, gali skirtis priklausomai nuo įmonės ir jos užduočių pobūdžio bei aplinkybių. Atitinkamuose etikos

¹ 2400-asis tarptautinis peržiūros užduočių standartas (TPUS) (persvarstytas) „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“

² 3000-asis tarptautinis užtikrinimo užduočių standartas (TUUS) (persvarstytas) „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ir peržvalgas“

³ 5000-asis tarptautinis tvarumo užtikrinimo standartas (TTUS) „Tvarumo užtikrinimo užduočiai taikomi bendrieji reikalavimai“

⁴ 5000-ojo TTUS A25 dalyje nurodyta, kad 5000-ajame TTUS vartojamas terminas „užduoties lyderis“ yra lygiavertis 1-ajame TKVS vartojamam terminui „užduoties partneris“.

⁵ Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistas *Apskaitos profesionalų etikos kodeksas (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus)* (toliau – TASESV kodeksas)

reikalavimuose gali būti pateikta sąvokos „apskaitos profesionalas“ apibrėžtis. Pavyzdžiui, TASESV kodekse yra pateikta termino „apskaitos profesionalas“ apibrėžtis ir detalus atskiriems apskaitos profesionalams viešojoje praktikoje arba praktikuojantiems asmenims ir jų įmonėms taikomų TASESV kodekso nuostatų taikymo srities paaiškinimas.

- A23. TASESV kodekse nagrinėjamos aplinkybės, kai dėl įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatų apskaitos profesionalas negali laikytis kai kurių TASESV kodekso dalių reikalavimų. Jame pripažįstama, kad kai kurių jurisdikcijų įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatos gali skirtis nuo TASESV kodekso nuostatų arba būti griežtesnės ir kad tokių šalių apskaitos profesionalai arba praktikuojantys asmenys turėtų žinoti apie tokius skirtumus bei vadovautis griežtesnėmis nuostatomis, nebent tai būtų draudžiama pagal įstatymus ar kitus teisės aktus.

...

Atitinkami etikos reikalavimai (žr. 16 dalies t punktą, 29 dalį)

- A62. TASESV kodekse yra nurodyti pagrindiniai etikos principai, įtvirtinantys elgesio, kurio tikimasi iš apskaitos profesionalo arba praktikuojančio asmens, standartus, taip pat jame yra nustatyti tarptautiniai nepriklausomumo standartai. Pagrindiniai principai yra sąžiningumas, objektyvumas, profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas, konfidencialumas ir profesionalus elgesys. TASESV kodekse taip pat nurodyta, kokį požiūrį turi taikyti apskaitos profesionalas arba praktikuojantis asmuo, kad galėtų laikytis pagrindinių principų ir, atitinkamais atvejais, tarptautinių nepriklausomumo standartų. Be to, TASESV kodekse nagrinėjami konkretūs su pagrindinių principų laikymusi susiję dalykai. Atitinkamos jurisdikcijos įstatymuose ir kituose teisės aktuose (pavyzdžiui, privatumo apsaugos įstatymuose) taip pat gali būti nuostatų dėl etikos reikalavimų, įskaitant nepriklausomumą, turinčių įtakos informacijos konfidencialumui.

...

Užduoties dokumentavimas (žr. 31 dalies f punktą)

- A83. Įstatymuose, kituose teisės aktuose arba profesiniuose standartuose gali būti nustatyti galutiniai terminai, per kuriuos turi būti sudarytos galutinės konkrečių užduočių bylos. Jeigu įstatymuose ar kituose teisės aktuose nėra nurodyti tokie terminai, juos gali nustatyti įmonė. Kai užduotys atliekamos laikantis TAS'ų, TTUS'ų arba TUUS'ų, atitinkamas galutinis terminas, per kurį turi būti sudaryta galutinė užduoties byla, paprastai būna ne ilgesnis kaip 60 dienų po užduoties ataskaitos datos.

...

- A85. Įstatymuose, kituose teisės aktuose ar profesiniuose standartuose gali būti nurodyti užduoties dokumentų saugojimo laikotarpiai. Jeigu saugojimo laikotarpiai nenurodyti, įmonė turėtų atsižvelgti į jos atliekamų užduočių pobūdį ir aplinkybes, įskaitant tai, ar užduoties dokumentai reikalingi tam, kad galima būtų pasinaudoti jų įrašais apie dalykus, kurie išlieka svarbūs atliekant užduotis ateinančiais laikotarpiais. Užduočių, kurios atliekamos pagal TAS'us, TTUS'us arba TUUS'us, dokumentai paprastai saugomi ne trumpiau kaip penkerius metus nuo užduoties ataskaitos datos arba auditoriaus išvados apie grupės finansines ataskaitas datos (jei taikoma), jei ji yra vėlesnė.

...

2-ASIS TKVS „UŽDUOTIES KOKYBĖS PERŽIŪROS“

...

Apibrėžtys

13. Šiame TKVS vartojamų terminų reikšmės:

...

- c) atitinkami etikos reikalavimai – profesinės etikos principai ir etikos reikalavimai, kurių privalo laikytis apskaitos profesionalai arba praktikuojantys asmenys atlikdami užduoties peržiūrą. Atitinkami etikos reikalavimai paprastai apima Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleisto Apskaitos profesionalų etikos kodekso (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas) nuostatas, susijusias su finansinių ataskaitų auditais ar peržiūromis arba kitomis užtikrinimo ar sutartų procedūrų užduotimis, kartu su nacionaliniais reikalavimais, kurie yra griežtesni (žr. A12–A15 dalis).

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Atitinkami etikos reikalavimai (žr. 13 dalies c punktą, 18 dalies b punktą)

A12. Atitinkami etikos reikalavimai, taikomi atliekant užduoties kokybės peržiūrą, gali skirtis priklausomai nuo užduoties arba subjekto pobūdžio ir aplinkybių. Įvairios atitinkamų etikos reikalavimų nuostatos gali būti taikomos tik apskaitos profesionalams ar praktikuojantiems asmenims kaip fiziniams asmenims, tokiems kaip užduoties kokybės peržiūrą atliekantiems asmenims, o ne pačiai įmonei.

A13. Atitinkami etikos reikalavimai gali apimti konkrečius nepriklausomumo reikalavimus, taikomus apskaitos profesionalams ar praktikuojantiems asmenims kaip fiziniams asmenims, tokiems kaip užduoties kokybės peržiūrą atliekantiems asmenims. Atitinkami etikos reikalavimai taip pat gali apimti ir nuostatas dėl ilgalaikių santykių su audito ar užtikrinimo užduočių klientu keliamų grėsmių nepriklausomumui šalinimo. Tokios nuostatos dėl ilgalaikių santykių gali būti taikomos skirtingai nei 19 dalies nuostatos dėl pertraukos laikotarpio, tačiau į jas būtina atsižvelgti.

...

A15. Atitinkami etikos reikalavimai gali apimti reikalavimus ir gaires, kaip nustatyti, įvertinti ir šalinti objektyvumui kylančias grėsmes. Pavyzdžiui, TASESV kodekse yra pateiktos konkrečios gairės, pavyzdžiui, dėl:

- aplinkybių, kurioms esant kyla grėsmės objektyvumui, kai apskaitos profesionalas ar praktikuojantis asmuo paskiriamas užduoties kokybės peržiūrą atliekančiu asmeniu;
- Veiksnių, į kuriuos būtina atsižvelgti vertinant tokių grėsmių lygį; ir
- veiksmų, įskaitant apsaugos priemones, kurių galima imtis norint pašalinti tokias grėsmes.

...

Užduoties kokybės peržiūros atlikimas (žr. 24–27 dalis)

Užduoties partnerio ar užduoties lyderio atsakomybė dėl užduoties kokybės peržiūros (žr. 24 dalies b punktą)

...

A26. 3000-ajame TUUS (persvarstytame)⁶ ir 5000-ajame TTUS⁷ taip pat yra nustatyti reikalavimai užduoties partneriui ir užduoties lyderiui dėl užduoties kokybės peržiūros⁸.

...

2400-ASIS TPUS (PERSVARSTYTAS) „ISTORINIŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ PERŽIŪROS UŽDUOTYS“

...

Apibrėžtys

...

16. Vadovo terminų žodynelyje⁹ (toliau – žodynėlis) pateiktos šiame TPUS apibrėžtų terminų apibrėžtys ir kitų šiame TPUS vartojamų terminų paaiškinimai, siekiant padėti nuosekliai taikyti ir aiškinti šį standartą. Pavyzdžiui, žodynelyje apibrėžti tokie šiame TPUS vartojami terminai kaip „vadovybė“ ir „už valdymą atsakingi asmenys“

...

3000-ASIS (TUUS) (PERSVARSTYTAS) „UŽTIKRINIMO UŽDUOTYS, IŠSKYRUS ISTORINĖS FINANSINĖS INFORMACIJOS AUDITUS IR PERŽVALGAS“

Įžanga

1. Šiame tarptautiniame užtikrinimo užduočių standarte (TUUS) nagrinėjamos užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržiūras arba užtikrinimo užduotis dėl informacijos apie tvarumą, kuriems atitinkamai taikomi tarptautiniai audito standartai (TAS'ai), tarptautiniai peržvalgos užduočių standartai (TPUS'ai) ir tarptautiniai tvarumo užtikrinimo standartai (TTUS'ai) (žr. A21–A22 dalis).

...

Taikymo sritis

5. Šis TUUS taikomas užtikrinimo užduotims, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržiūras arba užtikrinimo užduotis dėl informacijos apie tvarumą, kaip tai nurodyta „Tarptautinėje užtikrinimo užduočių vykdymo sistemoje“ (toliau – Užtikrinimo sistema). Jeigu konkretų dalyką nagrinėjantis TUUS susijęs su tam tikros užduoties dalyku, taikomas ne tik šis TUUS, bet ir tas kitas TUUS (žr. A21–A22 dalis).

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Užtikrinimo užduoties atlikimas pagal TUUS

Užduočiai aktualių standartų laikymasis (žr. 1, 5, 15 dalis)

⁶ 3000-asis TUUS (persvarstytas) „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas“

⁷ 5000-asis tarptautinis tvarumo užtikrinimo standartas (TTUS) „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“

⁸ 5000-ojo TTUS A25 dalyje nurodyta, kad 5000-ajame TTUS vartojamas terminas „užduoties lyderis“ yra lygiavertis 1-ajame TKVS vartojamam terminui „užduoties partneris“

⁹ Terminų žodynėlis yra susijęs su TAUSV parengtais tarptautiniais standartais, kuriuos išleido TASf kaip *Tarptautinių kokybės valdymo, audito, peržvalgos, tvarumo ir kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų nutarimų vadovą* (toliau – vadovas)

- A21. Šiame TUUS pateikti užtikrinimo užduotims (išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržiūras arba užtikrinimo užduotis dėl informacijos apie tvarumą) taikomi reikalavimai¹⁰, įskaitant užduotis, kurioms taikomas konkretų dalyką nagrinėjantis TUUS. Taip pat kartais užduočiai turi būti taikomas konkretų dalyką nagrinėjantis TUUS. Konkretų dalyką nagrinėjantis TUUS taikomas užduočiai, jeigu TUUS yra įsigaliojęs, TUUS dalykas yra susijęs su užduotimi ir galioja TUUS nurodytos aplinkybės.
- A22. TAS'ai ir TPUS'ai skirti taikyti istorinės finansinės informacijos auditams ir peržiūroms, todėl atitinkamai netaikomi kitoms užtikrinimo užduotims. Tačiau praktikuojantys asmenys – dažniausiai tie, kurie atlieka užtikrinimo užduotis pagal šį TUUS, – gali remtis jais kaip užduoties atlikimo gairėmis.

...

4400-ASIS TSPS (PERSVARSTYTAS) „FINANSINIŲ ATASKAITŲ PARENGIMO UŽDUOTYS“

...

Apibrėžtys

...

17. Vadovo terminų žodynyje¹¹ (toliau – žodynėlis) pateiktos šiame TSPS apibrėžtų terminų apibrėžtys ir kitų šiame TSPS randamų terminų paaiškinimai, siekiant padėti nuosekliai aiškinti šį standartą. Toliau pateikti šiame TSPS vartojamų terminų paaiškinimai:

...

720-ASIS TAS „AUDITORIAUS ATSAKOMYBĖ, SUSIJUSI SU KITA INFORMACIJA“

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Apibrėžtys

Metinė ataskaita (žr. 12 dalies a punktą)

...

- A3. Vienais atvejais įmonės metinė ataskaita gali būti atskiras dokumentas, vadinamas „metine ataskaita“ arba kitaip. Kitais atvejais pagal įstatymus, teisės aktus ar nusistovėjusią tvarką gali būti reikalaujama, kad įmonė pateiktų savininkams (ar panašioms suinteresuotoms šalims) informaciją apie įmonės veiklą, finansinius rezultatus ir finansinę būklę, kaip tai nurodyta finansinėse ataskaitose (t. y. metinėje ataskaitoje), naudodama vieną, du ar daugiau dokumentų, kurie visi kartu skirti vienam tikslui. Pavyzdžiui, remiantis konkrečios jurisdikcijos įstatymais, teisės aktais ar nusistovėjusia tvarka, vienas ar keli toliau nurodyti dokumentai gali būti metinės ataskaitos dalimi:

¹⁰ Šiame TUUS pateikti reikalavimai, taikymo nurodymai ir kita aiškinamoji medžiaga, taikomi pakankamo užtikrinimo ir riboto užtikrinimo patvirtinimo užduotims. Šis atitinkamai pakeistas ir papildytas TUUS (jei to reikia konkrečiomis užduoties aplinkybėmis) taip pat gali būti taikomas atliekant tiesiogines pakankamo ir riboto užtikrinimo užduotis.

¹¹ Terminų žodynėlis yra susijęs su TAUSV parengtais tarptautiniais standartais, kuriuos išleido TASF kaip *Tarptautinių kokybės valdymo, audito, peržvalgos, tvarumo ir kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų nutarimų vadovą* (toliau – vadovas)

- vadovybės ataskaita, vadovybės pastabos arba veiklos ir finansų apžvalga, arba panašios ataskaitos (pavyzdžiui, direktorių ataskaita), kurias rengia už valdymą atsakingi asmenys;
- valdybos pirmininko ataskaita;
- įmonių valdymo ataskaita;
- vidaus kontrolės ir rizikos vertinimo ataskaitos
- tvarumo ataskaitos ar kita su tvarumu susijusi informacija.

...

A5. Dėl savo pobūdžio, paskirties ir turinio, metinė ataskaita skiriasi nuo kitų ataskaitų, pavyzdžiui, ataskaitų, kurios rengiamos konkrečių suinteresuotųjų šalių informacijos poreikiams patenkinti, arba ataskaitų, kurios skirtos konkrečiam priežiūros reikalavimui įgyvendinti (net jeigu tokios ataskaitos turi būti viešai skelbiamos). Ataskaitos, kurios rengiamos kaip atskiri dokumentai ir kurios paprastai nėra kelių dokumentų, kurie apima metinę ataskaitą (rengiamą pagal įstatymus, teisės aktus ar nusistovėjusią tvarką), dalis ir todėl nelaikomos kita informacija, kuriai taikomas šis TAS; pavyzdžiui, gali būti atskiros pramonės ar priežiūros ataskaitos (pavyzdžiui, kapitalo pakankamumo ataskaitos), kurias gali rengti bankai, draudimo bendrovės ir pensijų fondai, arba specialios paskirties ataskaitos, apimančios tam tikros rūšies informaciją apie tvarumą.

- ~~įmonių socialinės atsakomybės ataskaitos;~~
- ~~tvarumo ataskaitos;~~
- ~~įvairovės ir lygių galimybių ataskaitos;~~
- ~~atsakomybės už produktą ataskaitos;~~
- ~~ataskaitos apie darbo praktiką ir darbo sąlygas;~~
- ~~žmogaus teisių ataskaitos.~~

...

805-ASIS TAS „SPECIALŪS SVARSTYMAI – ATSKIRŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ IR ATSKIRŲ FINANSINĖS ATASKAITOS ELEMENTŲ, SĄSKAITŲ AR STRAIPSNIŲ AUDITAS“.

...

Taikymas ir kita aiškinamoji medžiaga

...

Šio TAS taikymo sritis (žr. 1 dalį, 6 dalies c punktą)

...

A4. Kitos, nei istorinės finansinės informacijos auditas, pakankamo užtikrinimo užduotys atliekamos pagal 3000-ąjį tarptautinį užtikrinimo užduočių standartą (TUUS) (persvarstyta)¹² arba, atitinkamai, pagal 5000-ąjį TTUS¹³.

...

TARPTAUTINĖ UŽTIKRINIMO UŽDUOČIŲ VYKDYMO SISTEMA

¹² 3000-asis TUUS (persvarstytas) „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas“

¹³ 5000-asis tarptautinis tvarumo užtikrinimo standartas (TTUS) „Tvarumo užtikrinimo užduočiai taikomi bendrieji reikalavimai“

Ižanga

1. Ši sistema buvo parengta vien tik siekiant padėti suprasti užtikrinimo užduoties elementus ir tikslus bei užduotis, kurioms taikomi tarptautiniai audito standartai (TAS), tarptautiniai peržiūros užduočių standartai (TPUS), tarptautiniai tvarumo užtikrinimo standartai (TTUS) ir tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai (TUUS) (toliau – Užtikrinimo užduočių standartai).
2. Ši Sistema – tai ne standartas, todėl atitinkamai nenustato jokių reikalavimų (pagrindinių principų ar svarbių procedūrų) dėl audito, peržiūrų, tvarumo ar kitų užtikrinimo užduočių atlikimo¹⁴. Todėl užtikrinimo ataskaitoje negalima teigti, kad užduotis buvo atlikta pagal šią Sistemą, tačiau reikia pateikti nuorodas į atitinkamus Užtikrinimo užduočių standartus. Užtikrinimo standartuose pateikiami tikslai, reikalavimai, taikymo nuostatos, kita aiškinamoji ir įvadinė medžiaga bei apibrėžtys, kurie atitinka šią Sistemą ir kurie taikomi atliekant audito, peržiūros, tvarumo ir kitas užtikrinimo užduotis. 1 priede nurodyti Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos (TAUSV) išleisti nutarimai ir jų ryšys vienas su kitu ir su Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistu *Apskaitos profesionalų etikos kodeksu (įskaitant nepriklausomumo standartus)* (toliau – TASESV kodeksas).

...

Užtikrinimo užduočių apibūdinimas

11. Pagrindinio dalyko matavimo ar vertinimo rezultatas yra informacija, kuri gaunama pagrindinį dalyką įvertinus pagal kriterijus. Pavyzdžiui:
 - finansinės ataskaitos (rezultatas) gaunamos vertinant subjekto finansinę padėtį, veiklos rezultatus ir pinigų srautus (pagrindinį dalyką) pagal finansinės atskaitomybės tvarką (kriterijus);
 - ataskaita dėl vidaus kontrolės sistemos efektyvumo (rezultatas) gaunama vertinant subjekto vidaus kontrolės procesą (pagrindinį dalyką) pagal tinkamus kriterijus;
 - subjektui būdingos veiklos rodikliai (rezultatas) gaunami vertinant įvairius veiklos aspektus (pagrindinį dalyką) pagal atitinkamas vertinimo metodus (kriterijus);
 - ~~šiltnamio efektą sukeliančių dujų apskaitos ataskaita (rezultatas) gaunama vertinant įmonės išmetamųjų šiltnamio efektą sukeliančių dujų kiekius (pagrindinį dalyką) pagal pripažinimo, vertinimo ir pateikimo taisyklės (kriterijus);~~
 - informacija apie tvarumą (rezultatas) gaunama matuojant ar vertinant subjekto tvarumo dalykus (pagrindinį dalyką) pagal tvarumo atskaitomybės tvarką (kriterijus);
 - ataskaita dėl atitikties (rezultatas) gaunama vertinant subjekto atitiktį (pagrindinį dalyką), pavyzdžiui, įstatymui ir teisės aktui (kriterijus).

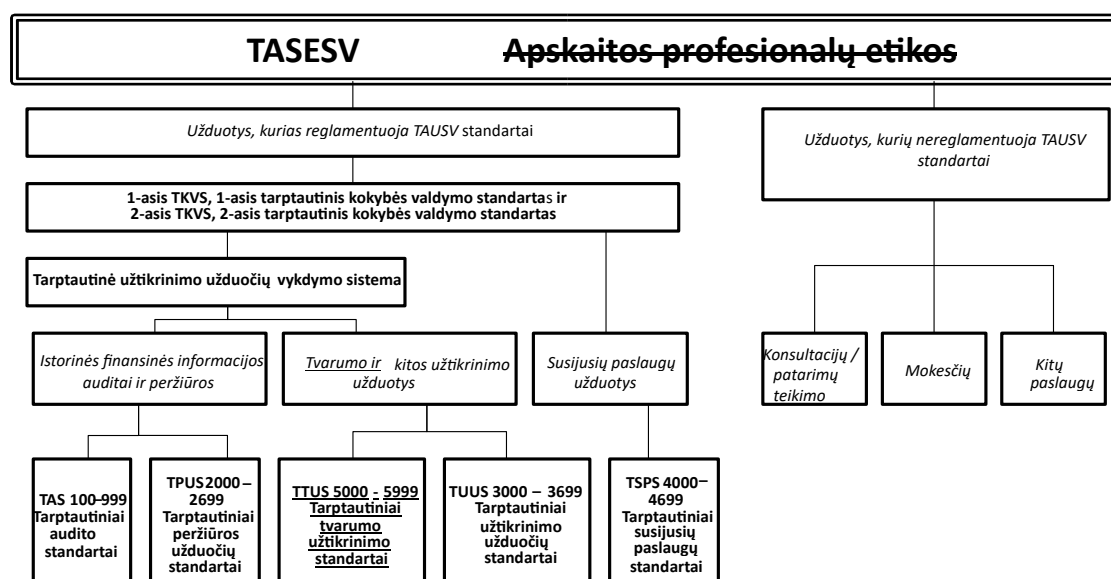
...

¹⁴ Žr. Tarptautinių kokybės valdymo, audito, peržiūros, tvarumo ir kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų nutarimų pritarimą.

1 priedas

TAUSV išleisti nutarimai ir jų tarpusavio ryšiai ir ryšiais su TASESV kodeksu

Šiame priede vaizduojami TAUSV išleisti nutarimai ir jų ryšys vienas su kitu ir su Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdybos išleistu Apskaitos profesionalų etikos kodeksu (įskaitant tarptautinius nepriklausomumo standartus) (toliau – TASESV kodeksas) TBESV išleistu „Buhalterijų profesionalų etikos kodeksu“.



International Foundation for Ethics and Audit[™] (IFEA[™] liet. Tarptautinis etikos ir audito fondas), *International Auditing and Assurance Board* (IAASB®, liet. Tarptautinių apskaitos specialistų etikos standartų valdyba) ir *International Federation of Accountants*® (IFAC®, liet. Tarptautinė apskaitos specialistų federacija) neprisiima atsakomybės už asmens patirtus nuostolius, jeigu jis ėmėsi arba nesiėmė veiksmų remdamasis šio leidinio medžiaga, neatsižvelgiant į tai, ar tokie nuostoliai susidarė dėl aplaidumo arba kitų priežasčių.

IFAC priklauso tarptautinių audito standartų, tarptautinio mažiau sudėtingų subjektų finansinių ataskaitų audito standarto, tarptautinių peržiūros užduočių standartų, tarptautinių tvarumo užtikrinimo standartų, tarptautinių užtikrinimo užduočių standartų, tarptautinių susijusių paslaugų standartų, tarptautinių kokybės valdymo standartų, tarptautinių audito praktikos pastabų, diskusinių projektų, konsultacijų dokumentų ir kitų IAASB leidinių autorių teisės.

© 2024 m. lapkritis. Autorių teisės priklauso *International Federation of Accountants* (IFAC). Visos teisės saugomos. Šį leidinį galima atsisiųsti adresu www.iaasb.org ir naudoti asmeninėms ir nekomercinėms (t. y. profesinėms ar tyrimo) reikmėms. Būtina gauti raštišką leidimą šį dokumentą versti, kopijuoti, saugoti arba perduoti, arba naudoti kitais panašiais tikslais.

Tokie leidinių pavadinimai kaip *International Auditing and Assurance Standards Board*, *International Standards on Auditing*, *International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities*, *International Standards on Review Engagements*, *International Standards on Sustainability Assurance*, *International Standards on Assurance Engagements*, *International Standards on Related Services*, *International Standards on Quality Management*, *International Auditing Practice Notes*, tokie trumpiniai kaip IAASB, ISA, ISA for LCE, ISRE, ISSA, ISAE, ISRS, ISQM, IAPN ir IAASB logotipai yra IFAC prekių ženklai arba JAV ir kitose šalyse įregistruoti IFAC prekių ir paslaugų ženklai. *International Foundation for Ethics and Audit* ir IFEA yra IFEA prekių ženklai arba JAV ir kitose šalyse įregistruoti IFEA prekių ir paslaugų ženklai.

Informaciją apie autorių teises, prekių ženklus ir leidimus rasite paspaudę permissions arba susisiekę el. pašto adresu permissions@ifac.org.

Šis *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) parengtas 5000-asis tarptautinis tvarumo užtikrinimo standartas „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“, kurį 2024 m. lapkritį anglų kalba išleido *International Federation of Accountants* (IFAC) ir kurį 2025 m. kovą į lietuvių kalbą išvertė Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, yra platinamas gavus IFAC leidimą. 5000-ojo tarptautinio tvarumo užtikrinimo standarto „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“ vertimo procesas buvo apsvaistytas IFAC ir vertimas atliktas remiantis *Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants* (liet. „Politikos pareiškimas – IFAC išleistų standartų vertimo ir platinimo politika“). Visas patvirtintas IAASB parengto 5000-ojo tarptautinio tvarumo užtikrinimo standarto „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“ tekstas yra IFAC išleistas anglų kalba. IFAC neprisiima atsakomybės už vertimo tikslumą ir išsamumą arba veiksmus, kurių gali būti dėl to imamasi.

© 2024 m. 5000-ojo tarptautinio tvarumo užtikrinimo standarto „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“ teksto anglų kalba autorių teisės priklauso IFAC. Visos teisės saugomos.

© 2025 m. 5000-ojo tarptautinio tvarumo užtikrinimo standarto „Tvarumo užtikrinimo užduotims taikomi bendrieji reikalavimai“ teksto lietuvių kalba autorių teisės priklauso IFAC. Visos teisės saugomos.

Originalus pavadinimas: *International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (November 2024)*

Susisiekite adresu Permissions@ifac.org, jei norite gauti leidimą šį dokumentą kopijuoti, saugoti arba perduoti, arba naudoti kitais panašiais tikslais.

