

**Končna objava**  
December 2013

*Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil*

---

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



International Auditing  
and Assurance  
Standards Board



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

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

Cilj IAASB je služiti javnemu interesu z razvijanjem visoko kakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov in s pospeševanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil ter tako tudi s povečevanjem kakovosti in skladnosti delovanja v svetovnem okviru ter s krepitvijo javnega zaupanja v poklicno revidiranje in dajanje zagotovil.

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

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

ISBN: 978-1-60815-121-9

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

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

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

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

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

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

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

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

Objavil:



**PRENOVLJENI MEDNARODNI STANDARD POSLOV  
DAJANJA ZAGOTOVIL 3000**

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

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

**VSEBINA**

---

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

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

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

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

## Uvod

1. Ta mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) obravnava posle dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti, ki jih obravnavajo Mednarodni standardi revidiranja (MSR) ali Mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSP). (Glej odstavka A21, A22.)
2. Posli dajanja zagotovil vključujejo tako potrditvene posle, pri katerih stranka, ki ni revizor, izmeri ali ovrednoti obravnavano zadevo po sodilih, kot tudi neposredne posle, pri katerih revizor sam izmeri ali ovrednoti obravnavano zadevo po sodilih. Ta MSZ vsebuje zahteve ter uporabo in drugo pojasnjevalno gradivo, svojstveno za potrditvene posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila. Ta MSZ je mogoče uporabiti tudi za neposredne posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila, ki so prilagojeni in dopolnjeni, kot je glede na okoliščine posla potrebno.
3. Ta MSZ temelji na predpostavki, da:
  - a) veljajo za člane delovne skupine za posel in ocenjevalca kakovosti posla (za posle, za katere je bil tak ocenjevalec imenovan) v zvezi s posli dajanja zagotovil zahteve delov A in B *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA), ali druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge (Glej odstavke A30–A34.);
  - b) je revizor, ki izvaja posel, član podjetja, za katero veljajo zahteve MSOK 1<sup>1</sup> ali druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa glede odgovornosti podjetja za svojo ureditev obvladovanja kakovosti, ki so vsaj enako stroge kot zahteve MSOK 1. (Glej odstavke A61–A66.)
4. Splošno je priznано, da sta obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo posle dajanja zagotovil, in ravnanje v skladu z etičnimi načeli, vključno z zahtevami za neodvisnost, v javnem interesu in neločljiv sestavni del visokokakovostnih poslov dajanja zagotovil.

---

<sup>1</sup> Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*



Računovodski strokovnjaki v javni praksi te zahteve dobro poznajo. Če se usposobljen revizor, ki ni računovodski strokovnjak v javni praksi, odloči, da se bo skliceval na skladnost s tem ali drugimi MSZ, je treba vedeti, da ta MSZ vključuje izpolnjevanje predpostavke iz prejšnjega odstavka.

### Področje

5. Ta MSZ pokriva posle dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti, kot so opisani v *Mednarodnem okviru za posle dajanja zagotovil* (Okvir za dajanje zagotovil). Kadar je za obravnavano zadevo določenega posla primeren poseben MSZ, ki obravnava to zadevo, se le-ta uporablja poleg tega MSZ. (Glej odstavka A21, A22.)
6. Niso vsi posli, ki jih opravljajo revizorji, posli dajanja zagotovil. Drugi pogosto izvajani posli, ki niso posli dajanja zagotovil, kot so opredeljeni v odstavku 12(a) (in zato zanje ne veljajo MSZ), so med drugim:
  - a) posli, ki jih obravnavajo Mednarodni standardi sorodnih storitev (MSS), kot so posli opravljanja dogovorjenih postopkov in posli kompiliranja<sup>2</sup>;
  - b) priprava davčnih napovedi, pri katerih ni izražen noben sklep o zagotovilu, in
  - c) svetovalni posli, kot sta poslovodno in davčno svetovanje. (Glej odstavek A1.)
7. Posel dajanja zagotovila, ki se izvaja po MSZ, je lahko del večjega posla. V takih okoliščinah so MSZ pomembni samo za tisti del posla, ki se nanaša na dajanje zagotovila.
8. V nadaljevanju naštetih posli, ki so sicer lahko skladni z opisom iz odstavka 12(a), ne veljajo za posle dajanja zagotovil v smislu MSZ:
  - a) posli pričanja v pravnih postopkih v zvezi z računovodskimi, revizijskimi, davčnimi ali drugimi zadevami in
  - b) posli, ki vključujejo strokovna mnenja, stališča ali besedilo, iz katerih bi uporabnik utegnil izpeljati neko zagotovilo, če velja vse tu naštet:

---

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

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

### **Datum uveljavitve**

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

### **Cilji**

10. Pri izvajanju posla dajanja zagotovila so revizorjevi cilji:

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

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

### **Opredelitev pojmov**

12. Za namene tega in drugih MSZ imajo izrazi, če ni navedeno nasprotno, naslednji pomen. (Glej odstavek A27.)

- a) Posel dajanja zagotovila – posel, v katerem si revizor prizadeva pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da izrazi sklep, ki je namenjen povečanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorne stranke, v informacije o obravnavani zadevi (to je o izidu merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih). Vsak posel dajanja zagotovila je razvrščen po dveh razsežnostih (Glej odstavek A3.):
- i) ali kot posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali kot posel dajanja omejenega zagotovila:
- a. Posel dajanja sprejemljivega zagotovila – posel dajanja zagotovila, v katerem revizor zmanjša tveganje pri poslu na sprejemljivo nizko raven glede na okoliščine posla kot osnovo za svoj sklep. Revizorjev sklep je v obliki, ki izraža revizorjevo mnenje o izidu merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih.
- b. Posel dajanja omejenega zagotovila – posel dajanja zagotovila, v katerem revizor zmanjša tveganje pri poslu na raven, ki je glede na okoliščine posla še zadovoljiva, vendar je tveganje večje kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila; to je osnova za izražanje sklepa v obliki, ki pove, ali je revizor na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov opazil kar koli, zaradi česar bi verjel, da so informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne. Vrsta, čas in obseg postopkov, opravljenih pri poslu dajanja omejenega zagotovila, so omejeni v primerjavi s potrebnimi postopki pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, vendar načrtovani tako, da se pridobi raven zagotovila, ki je po revizorjevi strokovni presoji smiselna. Da je lahko smiselna, mora raven pridobljenega zagotovila predvidoma povečati zaupanje predvidenih uporabnikov v informacije o obravnavani zadevi do stopnje, ki je očitno več kot zanemarljiva. (Glej odstavke A3–A7.)
- ii) ali kot potrditveni posel ali kot neposredni posel (Glej odstavek A8.):
- a. Potrditveni posel – posel dajanja zagotovila, v katerem stranka, ki ni revizor, izmeri ali ovrednoti

obravnavano zadevo po sodilih. Stranka, ki ni revizor, pogosto tudi predstavi tako dobljene informacije o obravnavani zadevi v poročilu ali izjavi. V nekaterih primerih pa informacije o obravnavani zadevi lahko predstavi revizor v svojem poročilu o zagotovilu. Pri potrditvenem poslu revizorjev sklep pove, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembne napačne navedbe. Revizorjev sklep je lahko izražen glede na (Glej odstavka A178, A180.):

- i. obravnavano zadevo in primerna sodila,
  - ii. informacije o obravnavani zadevi in primerna sodila ali
  - iii. izjavo ustrezne stranke ali strank.
- b. Neposredni posel – posel dajanja zagotovila, v katerem revizor sam izmeri ali ovrednoti obravnavano zadevo glede na primerna sodila in predstavi tako pridobljene informacije o obravnavani zadevi kot del svojega poročila o zagotovilu ali kot njegovo prilogo. Pri neposrednem poslu revizorjev sklep sporoča izid merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih.
- b) Veščine in tehnike dajanja zagotovil – veščine in tehnike načrtovanja, zbiranja dokazov, ovrednotenja dokazov, obveščanja in poročanja, ki jih izkazuje revizor pri dajanju zagotovil in se razlikujejo od poglobljenega znanja za obravnavano zadevo vsakega posameznega posla dajanja zagotovila ali njeno merjenje ali ovrednotenje. (Glej odstavek A9.)
- c) Sodila – primerjalna merila, uporabljena pri merjenju ali ovrednotenju obravnavane zadeve. »Primerna sodila« so sodila, ki se uporabljajo za določen posel. (Glej odstavek A10.)
- d) Okoliščine posla – širši kontekst, ki opredeljuje določen posel in vključuje: pogoje za posel, ali gre za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila, značilnosti obravnavane zadeve, sodila za merjenje ali ovrednotenje, potrebe predvidenih uporabnikov po obveščeni, pomembne značilnosti odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca in naročnika ter njihovega okolja in druge

zadeve, na primer dogodke, posle, pogoje in prakse, ki lahko pomembno vplivajo na posel.

- e) Partner, zadolžen za posel – partner ali druga oseba v podjetju, ki je odgovorna za posel in njegovo izvedbo ter za poročilo o zagotovitvi, izdano v imenu podjetja, ter ima, kadar je zahtevano, primerno pooblastilo poklicnega, zakonskega ali regulativnega organa. Kjer je to smiselno, je treba izraz »partner, zadolžen za posel«, brati, kot da se nanaša tudi na primerljiv izraz v javnem sektorju.
- f) Tveganje pri poslu – tveganje, da revizor izrazi neustrezen sklep, če so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. (Glej odstavke A11–A14.)
- g) Naročnik – stranka ali stranke, ki najamejo revizorja, da opravi posel dajanja zagotovila. (Glej odstavek A15.)
- h) Delovna skupina za posel – vsi partnerji in osebje, ki opravljajo posel, ter vsi posamezniki, ki jih zaposli podjetje ali podjetje v mreži in opravljajo postopke pri tem poslu. To izključuje revizorjevega zunanjega veščaka, ki ga najame podjetje ali podjetje v mreži.
- i) Dokazi – informacije, ki jih uporabi revizor pri oblikovanju svojega sklepa. Dokazi zajemajo tako informacije, ki jih vsebujejo ustrezni informacijski sistemi, če obstajajo, in druge informacije. Za namene MSZ (Glej odstavke A146–A152.):
  - i) je zadostnost dokazov merilo količine dokazov;
  - ii) je ustreznost dokazov merilo kakovosti dokazov.
- j) Podjetje – samostojni podjetnik, osebna družba, kapitalska družba ali druga organizacija posameznih revizorjev. Kjer je to smiselno, je treba izraz »podjetje« brati, kot da se nanaša tudi na primerljiv izraz v javnem sektorju.
- k) Računovodske informacije iz preteklosti – informacije finančne narave v zvezi z določeno organizacijo, ki izhajajo predvsem iz njene računovodske ureditve, in sicer o poslovnih dogodkih v preteklih obdobjih ali o gospodarskih razmerah ali okoliščinah v določenem času v preteklosti.
- l) Notranja revizija – služba v organizaciji, ki opravlja dejavnosti dajanja zagotovil in svetovanja, namenjene ocenjevanju in

izboljšanju uspešnosti upravljanja organizacije, obvladovanja tveganj in notranjega kontroliranja.

- m) Predvideni uporabniki – posameznik(i) ali organizacija (organizacije) ali skupina (skupine) le-teh, za katere revizor pričakuje, da bodo uporabili poročilo o zagotovilu. V nekaterih primerih pa se utegnejo predvideni uporabniki razlikovati od tistih, na katere je poročilo o zagotovilu naslovljeno. (Glej odstavke A16–A18, A37.)
- n) Merilec ali ocenjevalec – oseba ali osebe, ki izmerijo ali ovrednotijo obravnavano zadevo po sodilih. Merilec ali ocenjevalec ima poglobljeno znanje s področja obravnavane zadeve. (Glej odstavka A37, A39.)
- o) Napačna navedba – razlika med informacijami o obravnavani zadevi in ustreznim merjenjem ali ovrednotenjem obravnavane zadeve v skladu s sodili. Napačne navedbe so lahko namerne ali nenamerne, kakovostne ali količinske in vključujejo tudi opustitve.
- p) Napačna navedba dejstva (v zvezi z drugimi informacijami) – druge informacije, ki niso povezane z zadevami, ki se pojavljajo v informacijah o obravnavani zadevi ali poročilu o zagotovilu, in ki so nepravilno navedene ali predstavljene. Pomembno napačna navedba dejstva utegne spodkopati verodostojnost dokumenta, ki vsebuje informacije o obravnavani zadevi.
- q) Druge informacije – informacije (razen informacij o obravnavani zadevi in poročila o zagotovilu o njih), ki so vključene na podlagi zakona, drugega predpisa ali običaja v dokument, ki vsebuje informacije o obravnavani zadevi in poročilo o zagotovilu o njih.
- r) Revizor – posameznik(i), ki izvaja(jo) posel (običajno partner, zadolžen za posel, ali drug član delovne skupine za posel ali podjetja, kjer je to primerno). Kadar ta MSZ izrecno predvideva, da neko zahtevo ali nalogo izpolni partner, zadolžen za posel, je uporabljen izraz »partner, zadolžen za posel«, in ne »revizor«. (Glej odstavek A37.)
- s) Revizorjev veščak – posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od dajanja zagotovil, in katerega ali katere delo na tem področju revizor uporabi kot pomoč pri pridobivanju zadostnih in ustreznih dokazov.

Revizorjev veščak je lahko revizorjev notranji veščak (ki je partner ali član strokovnega osebja, vključno z začasnim članom strokovnega osebja, revizorjevega podjetja ali podjetja v mreži) ali revizorjev zunanji veščak.

- t) Strokovna presoja – uporaba ustreznih usposobljenosti, znanja in izkušenj v kontekstu, ki ga opredeljujejo standardi dajanja zagotovil in etični standardi, pri sprejemanju preišljenih odločitev o nadaljnjih postopkih, primernih glede na okoliščine posla.
  - u) Poklicna nezaupljivost – odnos, ki vključuje preiskovalno razmišljanje, ki je pozorno na okoliščine, ki bi utegnile kazati možno napačno navedbo, ter kritično presojo dokazov.
  - v) Odgovorna stranka – stranka ali stranke, ki so odgovorne za obravnavano zadevo. (Glej odstavek A37.)
  - w) Tveganje pomembno napačne navedbe – tveganje, da vsebujejo informacije o obravnavani zadevi pred začetkom posla pomembno napačne navedbe.
  - x) Informacije o obravnavani zadevi – izid merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve po sodilih, to je informacije, ki izhajajo iz uporabe sodil za obravnavano zadevo. (Glej odstavek A19.)
  - y) Obravnavana zadeva – pojav, ki je merjen ali ovrednoten z uporabo sodil.
13. Za namene tega in drugih MSZ je treba sklicevanja na »ustrezno stranko« ali »ustrezne stranke« v nadaljevanju brati kot sklicevanje na »odgovorno stranko, merilca ali ocenjevalca ali naročnika«, kakor je ustrezno. (Glej odstavka A20, A37.)

## **Zahteve**

### **Izvajanje posla dajanja zagotovil v skladu z MSZ**

*Ravnanje v skladu s standardi, ki so pomembni za posel*

- 14. Revizor se ravna po tem MSZ in po vsakem drugem MSZ, ki je svojstven za obravnavano zadevo in pomemben za posel.
- 15. Revizor se ne sme sklicevati na skladnost s tem ali katerim koli drugim MSZ, če se ni ravnal po vseh zahtevah tega in katerega

koli drugega MSZ, ustreznega za posel. (Glej odstavke A21–A22, A170.)

#### *Besedilo MSZ*

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

#### *Izpolnjevanje ustreznih zahtev*

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

#### *Neizpolnitev cilja*

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

#### **Etične zahteve**

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



**Sprejem in ohranjanje**

21. Partner, zadolžen za posel, se mora prepričati, da je podjetje izvedlo ustrezne postopke za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov dajanja zagotovil, in ugotoviti, da so sprejeti sklepi v zvezi s tem ustrezni.
22. Revizor sprejme ali ohranja posel dajanja zagotovila samo, če (Glej odstavke A30–A34.):
- a) nima razloga za domnevo, da pomembne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo, ne bodo izpolnjene;
  - b) je prepričan, da imajo osebe, ki bodo posel opravljale, kot skupina ustrezna strokovna znanja in zmožnosti (Glej tudi odstavek 32.);
  - c) je bila podlaga, na kateri bo treba posel opraviti, dogovorjena tako, da je bilo:
    - i) ugotovljeno, da so predpogoji za posel dajanja zagotovila izpolnjeni (Glej tudi odstavke 24–26.), in
    - ii) potrjeno, da revizor in naročnik enotno razumeta pogoje za posel, vključno z revizorjevimi nalogami poročanja.
23. Če partner, zadolžen za posel, pridobi informacije, zaradi katerih bi podjetje posel zavrnilo, če bi bile te informacije prej na voljo, mora take informacije takoj sporočiti podjetju, tako da podjetje in partner, zadolžen za posel, lahko ukrepata, kot je potrebno.

*Predpogoji za posel dajanja zagotovila*

24. Da ugotovi, ali so predpogoji za posel dajanja zagotovila izpolnjeni, mora revizor na podlagi predhodnega poznavanja okoliščin posla in pogovora z ustrezno stranko ali strankami ugotoviti, ali (Glej odstavka A35, A36.):
- a) so vloge in odgovornost ustreznih strank glede na okoliščine ustrezne in (Glej odstavke A37–A39.)
  - b) posel izkazuje vse naslednje značilnosti:
    - i) obravnavana zadeva je primerna (Glej odstavke A40–A44.);
    - ii) sodila, ki naj bi jih revizor uporabil pri pripravi informacij o obravnavani zadevi, so ustrezna za okoliščine posla in vključujejo tudi naslednje značilnosti (Glej odstavke A45–A50.):

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

*Omejitev področja pred sprejemom posla*

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

*Dogovarjanje o pogojih za posel*

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

*Sprejem spremembe v pogojih za posel*

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

*Poročilo o zagotovilu, predpisano z zakonom ali drugim predpisom*

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

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

**Obvladovanje kakovosti***Značilnosti partnerja, zadolženega za posel*

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

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

#### *Določitev delovne skupine*

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

- a) imajo osebe, ki bodo posel opravljale, kot skupina ustrezna strokovna znanja in zmožnosti, da (Glej odstavka A70, A71.):
  - i) opravijo posel v skladu z ustreznimi standardi ter veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in
  - ii) omogočijo, da bo izdano poročilo o zagotovitvi, ki bo glede na okoliščine primerno;
- b) se bo revizor lahko vključeval v delo:
  - i) revizorjevega veščaka, če bo treba uporabiti delo takega veščaka, in (Glej odstavka A70, A71.)
  - ii) drugega revizorja, ki ni član delovne skupine za posel, če bo za dajanje zagotovila treba uporabiti delo takega revizorja, (Glej odstavka A72, A73.)

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

#### *Odgovornost partnerja, zadolženega za posel*

33. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za celotno kakovost pri poslu. To vključuje odgovornost za:

- a) opravljanje primernih postopkov za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov;
- b) načrtovanje in izvajanje (vključno s primernimi usmeritvami in nadzorom) posla v skladu s strokovnimi standardi in primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;
- c) opravljanje pregledov v skladu z usmeritvami in postopki podjetja za pregledovanje in ponoven pregled dokumentacije posla na dan ali pred datumom poročila o zagotovitvi (Glej odstavek A74.);

- d) hranjenje primerne dokumentacije posla, ki dokazuje, da so bili revizorjevi cilji doseženi in je bil posel opravljen v skladu z ustreznimi MSZ ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;
  - e) ustrezno posvetovanje o težavnih ali spornih zadevah v delovni skupini za posel.
34. V času posla mora biti partner, zadolžen za posel, z opazovanjem in s poizvedbami po potrebi pozoren na dokaze o neizpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev članov delovne skupine za posel. Če partner, zadolžen za posel, s pomočjo ureditve obvladovanja kakovosti v podjetju ali kako drugače opazi zadeve, ki kažejo, da člani delovne skupine za posel niso ravnali v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, mora partner, zadolžen za posel, po posvetovanju z drugimi v podjetju primerno ukrepati.
35. Partner, zadolžen za posel, prouči izide postopkov spremljanja v podjetju, kot so razvidni iz najnovejših informacij, ki jih razpošilja podjetje, in kjer je tak primer, druga podjetja v mreži, in pretehta, ali navedene pomanjkljivosti v teh informacijah lahko vplivajo na posel dajanja zagotovila.

#### *Ocenjevanje kakovosti posla*

36. Za posle (če taki posli obstajajo), za katere je z zakonom ali drugim predpisom zahtevana ocena kakovosti ali za katere je podjetje določilo, da je potrebna ocena kakovosti posla:
- a) partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost, da se o bistvenih zadevah, ki se pojavijo med poslom, pogovori z ocenjevalcem kakovosti posla, in poročila o zagotovitvi ne datira pred zaključkom ocenjevanja kakovosti posla in
  - b) ocenjevalec kakovosti posla objektivno ovrednoti bistvene presoje delovne skupine za posel in sklepe, sprejete pri oblikovanju poročila o zagotovitvi; tako ovrednotenje vključuje (Glej odstavek A75.):
    - i) razpravo o bistvenih zadevah s partnerjem, zadolženim za posel,
    - ii) pregled informacij o obravnavani zadevi in predlaganega poročila o zagotovitvi,

- iii) pregled izbrane dokumentacije posla v zvezi z bistvenimi presojami delovne skupine za posel in sklepi, ki jih je sprejela;
- iv) ovrednotenje sklepov, sprejetih pri oblikovanju poročila o zagotovilu, in presoja, ali je predlagano poročilo o zagotovilu primerno.

### **Poklicna nezaupljivost, strokovna presoja ter veščine in tehnike dajanja zagotovil**

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

### **Načrtovanje in izvajanje posla**

#### *Načrtovanje*

- 40. Revizor načrtuje posel tako, da bo uspešno opravljen, pri čemer opredeli področje, čas in usmeritev posla ter določi vrsto, čas in obseg načrtovanih postopkov, ki jih bo treba izvesti, da bo dosežen revizorjev cilj. (Glej odstavke A86–A89.)
- 41. Revizor določi, ali so sodila za okoliščine posla ustrezna in izražajo značilnosti, opredeljene v odstavku 24(b)(ii).
- 42. Če se potem ko je bil posel sprejet, odkrije, da eden ali več predpogojev za posel dajanja zagotovila ni izpolnjen, se revizor o zadevi pogovori z ustrežno stranko ali strankami in ugotovi:
  - a) ali je zadevo mogoče zadovoljivo rešiti,
  - b) ali je primerno nadaljevati posel ter
  - c) ali, in če je tako, kako je treba zadevo vključiti v poročilo o zagotovilu.
- 43. Če se potem ko je bil posel sprejet, odkrije, da so nekatera ali vsa primerna sodila neustrezna ali da obravnavana zadeva v celoti ali delno ni primerna za posel dajanja zagotovila, revizor razmisli o odstopu od posla, če je odstop po veljavnem zakonu ali drugem

predpisu mogoč. Če revizor posel nadaljuje, mora izraziti sklep s pridržki ali odklonilen sklep, ali sklep zavrniti, kot je glede na okoliščine primerno. (Glej odstavka A90, A91.)

*Pomembnost*

44. Revizor mora upoštevati pomembnost pri (Glej odstavke A92–A100.):

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

*Razumevanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla*

45. Revizor poizveduje pri ustrezni stranki ali strankah:

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

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



**Pridobivanje dokazov***Proučevanje tveganj in odzivi na tveganja*

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

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

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

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

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

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

*Delo, ki ga opravi revizorjev veščak*

52. Kadar je treba uporabiti delo revizorjevega veščaka, revizor tudi (Glej odstavke A120–A124.):

- a) oceni, ali je revizorjev veščak za revizorjeve namene ustrezno usposobljen, zmožen in nepristranski; v primeru revizorjevega zunanjšega veščaka ocena nepristranskosti vključuje poizvedbe o interesih in razmerjih, ki lahko ogrožajo veščakovo nepristranskost (Glej odstavke A125–A128.);
- b) dovolj dobro spozna področje poglobljenega znanja revizorjevega veščaka (Glej odstavka A129, A130.);
- c) se z revizorjevim veščakom dogovori o vrsti, področju in ciljnih njegovega dela (Glej odstavka A131, A132.);
- d) ovrednoti ustreznost dela revizorjevega veščaka za revizorjeve namene. (Glej odstavka A133, A134.)

*Delo, ki ga opravi drug revizor, veščak odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca ali notranji revizor (Glej odstavek A135.)*

53. Kadar je treba uporabiti delo drugega revizorja, revizor ovrednoti, ali je to delo ustrezno za revizorjeve namene.

54. Če so bile informacije, ki jih bo treba uporabiti kot dokaze, pripravljene z uporabo dela veščaka odgovorne stranke ali merilca ali ocenjevalca, revizor, kolikor je ob upoštevanju pomembnosti dela tega veščaka za revizorjeve namene potrebno:

- a) ovrednoti usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost tega veščaka;
- b) spozna delo tega veščaka in
- c) ovrednoti ustreznost dela tega veščaka kot dokaza.

55. Če revizor načrtuje uporabo dela notranje revizije, ovrednoti:

- a) v kolikšni meri organizacijski položaj notranje revizije ter njene usmeritve in postopki podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev;
- b) raven usposobljenosti notranje revizije;
- c) ali notranja revizija uporablja sistematičen in discipliniran pristop, vključno z obvladovanjem kakovosti, in
- d) ali je delo notranje revizije ustrezno za namene posla.

*Pisne predstavitve*

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

Zahtevane pisne predstavitve, ki niso bile predložene ali niso zanesljive

60. Če ena ali več zahtevanih pisnih predstavitev ni bila predložena ali če revizor sklepa, da je dovolj razlogov za dvom v usposobljenost, neoporečnost, etične vrednote ali vestnost avtorjev pisnih predstavitev ali da te pisne predstavitve kakor koli drugače niso zanesljive (Glej odstavek A139.),
- se o zadevi pogovori z ustrezno stranko (ustreznimi strankami),
  - ponovno oceni neoporečnost tistih, od katerih so bile predstavitve zahtevane ali prejete, in ovrednoti učinek, ki ga to lahko ima na zanesljivost (ustnih ali pisnih) predstavitev in dokazov na sploh, ter
  - sprejme ustrezne ukrepe, vključno z določitvijo možnega vpliva na sklep v poročilu o zagotovilu.

**Kasnejši dogodki**

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

**Druge informacije**

62. Kadar dokumenti, ki vsebujejo informacije o obravnavani zadevi in poročilo o njihovem zagotovilu, vključujejo druge informacije, mora revizor te druge informacije prebrati, da ugotovi morebitne pomembne neskladnosti z informacijami o obravnavani zadevi ali poročilom o zagotovilu. Če pri branju teh drugih informacij revizor (Glej odstavke A142.):
- a) ugotovi pomembno neskladnost med temi drugimi informacijami in informacijami o obravnavani zadevi ali poročilom o zagotovilu ali
  - b) opazi v teh drugih informacijah pomembno napačno navedbo dejstva, ki ni povezana z zadevami, ki se pojavljajo v informacijah o obravnavani zadevi ali poročilu o zagotovilu,
- se o zadevi pogovori s primerno stranko (primernimi strankami) in sprejme nadaljnje primerne ukrepe.

**Opis primernih sodil**

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

**Oblikovanje sklepa o zagotovilu**

64. Revizor ovrednoti zadostnost in ustreznost pridobljenih dokazov v kontekstu posla, in če je glede na okoliščine potrebno, poskuša

pridobiti še nadaljnje dokaze. Revizor prouči vse zadevne dokaze, ne glede na to, ali se zdi, da potrjujejo merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve po primernih sodilih ali so temu nasprotni. Če revizor ne more pridobiti potrebnih nadaljnjih dokazov, mora upoštevati posledice tega za revizorjev sklep v odstavku 65. (Glej odstavke A146–A152.)

65. Revizor oblikuje sklep o tem, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe. Pri oblikovanju tega sklepa mora revizor upoštevati svoj sklep iz odstavka 64 glede zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov in oceno, ali so nepopravljene napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne. (Glej odstavke A3 in A153, A154.)
66. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, obstaja omejitev področja in revizor mora izraziti sklep s pridržki, zavrniti sklep ali odstopiti od posla, če je odstop po ustreznem zakonu ali predpisu mogoč, kot je primerno. (Glej odstavke A155–A157.)

#### **Priprava poročila o zagotovilu**

67. Poročilo o zagotovilu mora biti pisno in mora vsebovati jasno izražen revizorjev sklep o informacijah o obravnavani zadevi. (Glej odstavke A2, A158–A160.)
68. Revizorjev sklep mora biti jasno ločen od informacij ali pojasnil, ki ne vplivajo na revizorjev sklep, kot so med drugim odstavek o poudarjanju kake zadeve ali o drugi zadevi, ugotovitve, ki se nanašajo na določene vidike poslova, priporočila ali dodatne informacije, vključene v poročilo o zagotovilu. Iz uporabljenega izrazoslovja mora biti jasno, da odstavek o poudarjanju kake zadeve ali o drugi zadevi, ugotovitve, priporočila ali dodatne informacije niso namenjeni odvratanju od revizorjevega sklepa ali zmanjšanju njegovega pomena. (Glej odstavke A158–A160.)

#### *Vsebina poročila o zagotovilu*

69. Osnovne sestavine, ki jih vključuje poročilo o zagotovilu, so najmanj:
- a) Naslov, ki nedvoumno pove, da gre za neodvisno poročilo o zagotovilu. (Glej odstavek A161.)
  - b) Naslovnik. (Glej odstavek A162.)

- c) Opredelitev ali opis ravni zagotovila, ki ga je pridobil revizor, informacije o obravnavani zadevi, in če je primerno, obravnavane zadeve. Kadar je revizorjev sklep izražen glede na izjavo, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), mora biti taka izjava priložena poročilu o zagotovilu, ponovljena v poročilu o zagotovilu ali pa se je treba nanjo v poročilu sklicevati kot na vir, ki je na voljo predvidenim uporabnikom. (Glej odstavek A163.)
- d) Opredelitev primernih sodil. (Glej odstavek A164.)
- e) Če je primerno, opis vseh bistvenih naravnih omejitev, povezanih z merjenjem ali ovrednotenjem obravnavane zadeve po primernih sodilih. (Glej odstavek A165.)
- f) Kadar so primerna sodila določena za poseben namen, izjava, ki opozarja bralce na to in na dejstvo, da zaradi tega informacije o obravnavani zadevi morda niso primerne za drug namen. (Glej odstavka A166, A167.)
- g) Izjava, ki opredeljuje odgovorno stranko in merilca ali ocenjevalca, če je to nekdo drug, ter vsebuje opis njihove odgovornosti in revizorjeve odgovornosti. (Glej odstavek A168.)
- h) Izjava, da je bil posel opravljen v skladu s tem MSZ ali s posebnim MSZ, kadar obstaja za obravnavano zadevo poseben MSZ. (Glej odstavka A169, A170.)
- i) Izjava, da podjetje, v okviru katerega deluje revizor, uporablja MSOK 1 ali druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge kot MSOK 1. Če revizor ni računovodski strokovnjak, morajo biti v izjavi opredeljene strokovne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki se uporabljajo in so vsaj enako stroge kot MSOK 1. (Glej odstavek A171.)
- j) Izjava, da revizor ravna v skladu z zahtevami za neodvisnost in drugimi etičnimi zahtevami Kodeksa IESBA ali z drugimi poklicnimi zahtevami ali zahtevami, ki jih nalaga zakon ali drug predpis in ki so vsaj enako stroge kot zahteve delov A in B Kodeksa IESBA, povezane s posli dajanja zagotovil. Če revizor ni računovodski strokovnjak, morajo biti v izjavi opredeljene poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki se uporabljajo in so vsaj enako stroge kot zahteve delov A in B

Kodeksa IESBA v zvezi s posli dajanja zagotovil. (Glej odstavek A172.)

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



- v) Kadar revizor izrazi prilagojen sklep, mora poročilo o zagotovilu vsebovati:
  - a. razdelek z opisom zadeve (zadev), ki je (so) razlog za prilagoditev, in
  - b. razdelek, ki vsebuje revizorjev prilagojeni sklep. (Glej odstavek A182.)
- m) Revizorjev podpis. (Glej odstavek A183.)
- n) Datum poročila o zagotovilu. Poročilo o zagotovilu ne sme biti datirano pred datumom, ko je revizor pridobil dokaze, na katerih temelji revizorjev sklep, vključno z dokazom, da so ustrezne pooblaščen osebe potrdile, da so prevzele odgovornost za informacije o obravnavani zadevi. (Glej odstavek A184.)
- o) Kraj v pravni ureditvi, kjer revizor opravlja svojo dejavnost.

#### *Sklicevanje na revizorjevega veščaka v poročilu o zagotovilu*

70. Če se revizor v poročilu o zagotovilu sklicuje na delo revizorjevega veščaka, besedilo tega poročila ne sme nakazovati, da je revizorjeva odgovornost za sklep, izražen v tem poročilu, manjša zaradi vključevanja tega veščaka. (Glej odstavke A185–A187.)

#### *Poročilo o zagotovilu, predpisano z zakonom ali drugim predpisom*

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

#### **Neprilagojeni in prilagojeni sklepi**

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

informacije o obravnavani zadevi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernimi sodili.

73. Če revizor presodi, da je treba:

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

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

74. Revizor izrazi prilagojen sklep v naslednjih okoliščinah:

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

75. Revizor izrazi sklep s pridržki, kadar po revizorjevi strokovni presoji učinki ali možni učinki zadeve niso tako pomembni in vseobsegajoči, da bi bilo zaradi tega treba izraziti odklonilni sklep ali sklep zavrniti. Sklep s pridržki se izrazi z »razen glede« učinkov ali možnih učinkov zadeve, na katero se pridržek nanaša. (Glej odstavka A188, A189.)

76. Če revizor izrazi prilagojen sklep zaradi omejitve področja, zaznal pa je tudi zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno, mora revizor v poročilo o zagotovitvi vključiti jasen opis tako omejitve področja

kot tudi zadeve (zadev), zaradi katere (katerih) so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno.

77. Kadar je v izjavi, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), ugotovljeno in pravilno opisano, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno, revizor bodisi:
- a) izrazi sklep s pridržki ali odklonilni sklep, izražen glede na obravnavano zadevo in primerna sodila, ali
  - b) če je v pogojih za posel posebej zahtevano oblikovanje sklepa glede na izjavo, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), izrazi sklep brez pridržkov, vendar pa v poročilo o zagotovilu vključi Odstavek o poudarjanju zadeve v zvezi z izjavo, ki jo je pripravila ustrezna stranka (so jo pripravile ustrezne stranke), v katerem ugotovi in pravilno opiše, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. (Glej odstavek A191.)

#### **Druge obveznosti obveščanja**

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

#### **Dokumentacija**

79. Revizor pravočasno pripravi dokumentacijo posla, ki zagotavlja zadosten in ustrezen zapis osnov za poročilo o zagotovilu, da lahko izkušen revizor, ki prej ni imel stika s poslom, razume (Glej odstavke A193–A197.):
- a) vrsto, čas in obseg postopkov, opravljenih v skladu z ustreznimi MSZ in primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami,
  - b) izide opravljenih postopkov in pridobljene dokaze ter
  - c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med izvajanjem posla, z njimi povezane sklepe in bistvene strokovne presoje pri oblikovanju sklepov.
80. Če revizor pridobi informacije, ki niso skladne z njegovim končnim sklepom glede bistvene zadeve, mora dokumentirati, kako je tako neskladnost obravnaval.

81. Revizor zbere dokumentacijo o poslu v spisu posla in dokonča administrativni postopek sestavljanja končnega spisa posla v ustreznem času po datumu poročila o zagotovilu. (Glej odstavka A198, A199.)
82. Potem ko je sestavljanje končnega spisa posla zaključeno, revizor ne sme zbrisati ali zavreči nobene dokumentacije posla pred potekom obdobja hranjenja. (Glej odstavke A200.)
83. Če revizor ugotovi, da je treba popraviti obstoječo dokumentacijo posla ali dodati novo dokumentacijo posla, potem ko je sestavljanje končnega spisa posla zaključeno, mora ne glede na vrsto popravkov ali dodatkov dokumentirati:
  - a) posebne razloge za izvedene popravke ali dodatke ter
  - b) kdaj in kdo jih je izvedel in pregledal.

\*\*\*

## Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

### Uvod (Glej odstavke 6.)

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

### Cilji

Posli z informacijami o obravnavani zadevi, ki zajemajo več vidikov (Glej odstavke 10, 65, 69(1).)

- A2. Kadar so informacije o obravnavani zadevi sestavljene z več vidikov, se lahko za vsak vidik zagotovi ločen sklep. Ni potrebno, da se vsi taki ločeni sklepi nanašajo na enako raven zagotovila. Nasprotno, vsak sklep je izražen v obliki, ki je primerna bodisi za posel dajanja

sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila. Kadar so izdani ločeni sklepi, se sklicevanja na sklep v poročilu o zagotovitvi v tem MSZ nanašajo na vsakega od teh sklepov.

### **Opredelitev pojmov**

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

- A3. Ker je raven zagotovila, pridobljenega pri poslu dajanja omejenega zagotovila, nižja kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, se postopki, ki jih revizor izvaja pri poslu dajanja omejenega zagotovila, po vrsti in času razlikujejo in so manj obsežni kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. Glavne razlike med postopki za posel dajanja sprejemljivega zagotovila in posel dajanja omejenega zagotovila so med drugim:
- a) Poudarek na vrsti različnih postopkov kot vira dokazov bo verjetno drugačen, odvisno od okoliščin posla. Revizor na primer lahko presodi, da je glede na okoliščine določenega posla dajanja omejenega zagotovila primerno dati sorazmerno večji poudarek poizvedovanju pri osebju organizacije in analitičnim postopkom ter sorazmerno manjši poudarek, če sploh, preizkušanju kontrol in pridobivanju dokazov iz zunanjih virov, kot bi to lahko bilo pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.
  - b) Pri poslu dajanja omejenega zagotovila lahko revizor:
    - izbere manj postavk za pregledovanje ali
    - opravi manj postopkov (opravi na primer samo analitične postopke v okoliščinah, v katerih bi pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila opravil tako analitične kot tudi druge postopke).
  - c) Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila vključujejo analitični postopki, opravljeni kot odziv na tveganje pri poslu, predvidevanje pričakovanih izidov, ki so dovolj natančni, da označujejo pomembno napačne navedbe. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila so analitični postopki lahko načrtovani tako, da bolj podpirajo pričakovanja glede smeri trendov, razmerij in kazalnikov, kot da bi z njimi ugotavljali napačne navedbe s stopnjo natančnosti, pričakovano pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.

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

*Raven zagotovila, ki je smiselna (Glej odstavka 12(a)(i)(b), 47O.)*

- A4. Raven pridobljenega zagotovila, ki jo načrtuje revizor, navadno ni dovzetna za količinsko opredelitev; njeno smiselnost strokovno presodi in določi revizor glede na okoliščine posla. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila revizor opravi postopke, ki so v primerjavi s potrebnimi postopki pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila omejeni, vendar pa so vseeno načrtovani z namenom, da se pridobi raven zagotovila, ki je smiselna. Da je lahko smiselna, mora raven pridobljenega zagotovila predvidoma povečati zaupanje predvidenih uporabnikov v informacije o obravnavani zadevi do stopnje, ki je očitno več kot zanemarljiva. (Glej tudi odstavke A16–A18.)
- A5. V razponu vseh poslov dajanja omejenega zagotovila so opredelitve, kaj je smiselno zagotovilo, lahko različne, od ravni, ki je tik nad zagotovitom, ki bo verjetno povečalo zaupanje predvidenih uporabnikov v informacije o obravnavani zadevi do stopnje, ki je očitno več kot zanemarljiva, do ravni, ki je tik pod sprejemljivim zagotovitom. Kaj je v določenem poslu smiselno, predstavlja presojo v tem razponu, ki je odvisna od okoliščin posla, vključno z informacijskimi potrebami predvidenih uporabnikov kot skupine, sodili in obravnavano zadevo posla.
- A6. Ker je raven zagotovila, ki ga revizor pridobi pri poslih dajanja omejenega zagotovila, različna, vsebuje revizorjevo poročilo informativni povzetek opravljenih postopkov, zavedajoč se, da je ocena vrste, časa in obsega opravljenih postopkov bistvena za razumevanje revizorjevega sklepa. (Glej odstavke 69(k) in A173–A177.)
- A7. Nekateri od dejavnikov, ki utegnejo biti pomembni pri določanju, kaj je smiselno zagotovilo pri določenem poslu, na primer vključujejo:

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

*Primeri potrditvenih poslov (Glej odstavek 12(a)(ii)(a).)*

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

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

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

*Veščine in tehnike za dajanje zagotovil (Glej odstavek 12(b).)*

A9. Veščine in tehnike dajanja zagotovil vključujejo:

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

*Sodila (Glej odstavek 12(c), Dodatek.)*

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



*Tveganje pri poslu (Glej odstavek 12(f).)*

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

sprejemljivega zagotovila za iste informacije o obravnavani zadevi.

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

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

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

*Naročnik* (Glej odstavek 12(g), Dodatek.)

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

*Predvideni uporabniki* (Glej odstavek 12(m), Dodatek.)

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

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

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

- a) je revizor odgovoren za določitev vrste, časa in obsega postopkov in
- b) bo moral morda opraviti dodatne postopke, če izve za informacije, ki so bistveno drugačne od tistih, na katerih je temeljila določitev načrtovanih postopkov. (Glej odstavke A115–A117.)

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

*Informacije o obravnavani zadevi* (Glej odstavek 12(x), Dodatek.)

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

*Ustrezna stranka (Ustrezne stranke)* (Glej odstavek 13, Dodatek.)

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

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

### **Izvajanje posla dajanja zagotovila v skladu z MSZ**

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

- A21. Ta MSZ vključuje zahteve, ki veljajo za posle dajanja zagotovil<sup>3</sup> (razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti), vključno s posli v skladu z MSZ, ki se nanaša na posebno obravnavano zadevo. V nekaterih primerih je za posel primeren tudi MSZ, ki se nanaša na posebno obravnavano zadevo. Za obravnavano zadevo poseben MSZ je primeren za posel, kadar je tak MSZ v veljavi, kadar je njegova obravnavana zadeva primerna za posel in kadar obstajajo okoliščine, ki jih tak MSZ obravnava.
- A22. MSR in MSP so bili napisani za revizije oziroma preiskave računovodskih informacij iz preteklosti in ne veljajo za druge posle dajanja zagotovil. Vseeno pa lahko služijo kot vodilo za splošen potek posla revizorjem, ki prevzemajo posel dajanja zagotovila v skladu s tem MSZ.

*Besedilo MSZ (Glej odstavka 12, 16.)*

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

---

<sup>3</sup> Ta MSZ sestavljajo zahteve ter uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo, ki so svojstveni za potrditvene posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila. Ta MSZ se lahko uporablja tudi za neposredne posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila, če je glede na okoliščine posla prilagojen in dopolnjen, kot je potrebno.

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

- A25. Zahteve MSZ so izražene z uporabo zavezujočega sedanjika.
- A26. Po potrebi zagotavlja uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo nadaljnje pojasnilo zahtev in navodilo za njihovo izvedbo. Zlasti lahko:
- a) natančneje pojasni, kaj zahteva pomeni ali kaj naj bi pokrivala in
  - b) vključuje primere, ki utegnejo biti primerni glede na okoliščine.

Čprav tako navodilo samo zase ne nalaga nobene zahteve, je pomembno za pravilno uporabo zahtev. Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo lahko zagotavljata tudi osnovne informacije o zadevah, ki so obravnavane v MSZ. Kadar je to primerno, so v uporabo in drugo pojasnjevalno gradivo vključeni tudi posebni vidiki za revizijske organizacije javnega sektorja ali manjša podjetja. Ti dodatni vidiki pomagajo pri uporabi zahtev iz MSZ. Nikakor pa ne omejujejo ali zmanjšujejo odgovornosti revizorja, da uporabi in upošteva vse zahteve iz MSZ.

- A27. Opredelitve pojmov so v MSZ navedene kot pomoč za dosledno uporabo in razlago MSZ, njihov namen pa ni ovreči opredelitve pojmov, ki so morda ustaljeni za druge namene z zakoni, predpisi ali kako drugače.
- A28. Dodatki tvorijo del uporabe in drugega pojasnjevalnega gradiva. Namen in predvidena uporaba dodatka sta pojasnjena v besedilu zadevnega MSZ ali v samem naslovu in uvodu dodatka.

*Izpolnjevanje ustreznih zahtev (Glej odstavek 17.)*

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

**Etične zahteve** (Glej odstavke 3(a), 20, 22(a).)

- A30. Del A Kodeksa IESBA določa naslednja temeljna načela, ki jih mora upoštevati revizor:
- a) neoporečnost,
  - b) nepristranskost,
  - c) strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost,
  - d) zaupnost in
  - e) poklicu primerno obnašanje.
- A31. Del A Kodeksa IESBA postavlja tudi konceptualni okvir, ki ga morajo računovodski strokovnjaki uporabljati pri:
- a) prepoznavanju nevarnosti za uresničevanje temeljnih načel; nevarnosti se razvrščajo v eno ali več od naslednjih kategorij:
    - i) koristoljubje,
    - ii) pregledovanje lastnega dela,
    - iii) zagovarjanje,
    - iv) domačnost in
    - v) ustrahovanje;
  - b) ovrednotenju bistvenosti prepoznanih nevarnosti;
  - c) uporabi varoval, kadar je to potrebno, da odstranijo nevarnosti ali jih zmanjšajo na sprejemljivo raven; varovala so potrebna, kadar računovodski strokovnjak ugotovi, da nevarnosti niso na tako nizki ravni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin, ki so računovodskemu strokovnjaku v danem trenutku na voljo, verjetno sklepala, da uresničevanje temeljnih načel ni ogroženo.
- A32. Del B Kodeksa IESBA opisuje, kako velja konceptualni okvir iz dela A v določenih situacijah za računovodske strokovnjake v javni praksi, vključno z:
- imenovanjem za posel,
  - navzkrižjem interesov,
  - drugimi mnenji,

- honorarji in drugimi vrstami nagrajevanja,
- trženjem strokovnih storitev,
- darili in gostoljubjem,
- skrbništvom nad sredstvi naročnika,
- nepristranskostjo in
- neodvisnostjo.

A33. Kodeks IESBA opredeljuje neodvisnost kot celoto neodvisnosti mišljenja in zaznane neodvisnosti. Neodvisnost varuje zmožnost oblikovanja sklepa o zagotovilu brez vplivov, ki bi utegnili ogroziti tak sklep. Neodvisnost povečuje zmožnost neoporečnega ravnanja, nepristranskosti in vzdrževanja odnosa poklicne nezaupljivosti. Zadeve, obravnavane v Kodeksu IESBA v zvezi z neodvisnostjo, vključujejo:

- finančne deleže,
- posojila in jamstva,
- poslovna razmerja,
- sorodstvena in prijateljska razmerja,
- zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovila,
- nedavno službo pri naročniku posla dajanja zagotovila,
- delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovila,
- dolgotrajno povezanost vodstvenega osebja z naročniki posla dajanja zagotovila,
- opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike posla dajanja zagotovila,
- honorarje (sorazmeren obseg, zapadlost in pogojni honorarji);
- darila in gostoljubje in
- dejanske ali predvidene pravde.

A34. Poklicne zahteve ali zahteve, ki jih nalaga zakon ali drug predpis, so vsaj tako stroge kot zahteve delov A in B Kodeksa IESBA v zvezi s posli dajanja zagotovil, kadar obravnavajo vse zadeve iz odstavkov

A30–A33 in nalagajo obveznosti, ki dosegajo cilje zahtev, določene v delih A in B Kodeksa IESBA v zvezi s posli dajanja zagotovil.

### **Sprejem in ohranjanje**

*Predpogoji za posel* (Glej odstavek 24.)

- A35. V okolju javnega sektorja je mogoče predpostaviti, da obstajajo nekateri predpogoji za posel dajanja zagotovila, na primer:
- a) predpostavlja se, da so vloge in odgovornost revizijskih organizacij javnega sektorja in vladnih organizacij, zajetih v posle dajanja zagotovil, primerne, ker so običajno določene v zakonodaji;
  - b) pravica dostopa revizijskih organizacij javnega sektorja do informacij, potrebnih za izvajanje posla, je pogosto določena v zakonodaji;
  - c) zakonodaja običajno zahteva, da je revizorjev sklep v obliki, ki je primerna bodisi za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila, vsebovan v pisnem poročilu;
  - d) običajno je namen posla utemeljen, ker je posel določen v zakonodaji.
- A36. Če ustrezna sodila niso na voljo za vse obravnavane zadeve, a revizor lahko ugotovi enega ali več vidikov obravnavane zadeve, za katere so ta sodila ustrezna, je posel dajanja zagotovila mogoče opraviti za tak vidik obravnavane zadeve sam zase. V takih primerih bo v poročilu o zagotovitilu morda treba pojasniti, da se poročilo ne nanaša na celotno prvotno obravnavano zadevo.

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

- A37. Pri vseh poslih dajanja zagotovil so udeležene najmanj tri stranke: odgovorna stranka, revizor in predvideni uporabniki. Pri mnogih potrditvenih poslih je odgovorna stranka lahko tudi merilec ali ocenjevalec in naročnik. Razpravo o tem, kako je vsaka od teh vlog povezana s poslom dajanja zagotovila, si oglejte v Dodatku.
- A38. Dokaze, da v zvezi z odgovornostjo za obravnavano zadevo obstaja ustrezno razmerje, je mogoče pridobiti s potrditvijo odgovorne stranke. Taka potrditev vzpostavlja tudi osnovo za enotno



razumevanje odgovornosti odgovorne stranke in revizorja. Pisna potrditev je najprimernejša oblika dokumentiranja razumevanja odgovorne stranke. Če pisne potrditve odgovornosti ni, lahko revizor posel še vedno sprejme, če je na primer odgovornost razvidna iz drugih virov, kot sta zakonodaja ali pogodba. V drugih primerih pa utegne biti primerno posel zavrniti glede na okoliščine ali pa take okoliščine razkriti v poročilu o zagotovilu.

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

Primernost obravnavane zadeve (Glej odstavek 24(b)(i).)

- A40. Primerno obravnavano zadevo je mogoče prepoznati in jo dosledno izmeriti ali ovrednotiti po primernih sodilih, tako da je za dobljene informacije o obravnavani zadevi mogoče izvajati postopke za pridobivanje zadostnih in ustreznih dokazov v podporo sklepu o sprejemljivem ali omejenem zagotovilu.
- A41. Na primernost obravnavane zadeve ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da če obravnavana zadeva ni primerna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, tudi ni primerna za posel dajanja omejenega zagotovila in obratno.
- A42. Različne obravnavane zadeve imajo različne značilnosti, vključno s stopnjo, do katere so informacije o njih kakovostne namesto obsežne, nepristranske namesto subjektivne, usmerjene v preteklost namesto v prihodnost, ter se nanašajo na časovni presek ali na obdobje. Te značilnosti vplivajo na:
- natančnost, s katero je lahko obravnavana zadeva ovrednotena ali izmerjena po sodilih, in
  - prepričljivost razpoložljivih dokazov.
- A43. Ugotavljanje teh značilnosti in proučevanje njihovih učinkov pomaga revizorju pri presoji primernosti obravnavane zadeve in tudi pri določanju vsebine poročila o zagotovilu. (Glej odstavek A163.)

A44. V nekaterih primerih se posel dajanja zagotovila lahko nanaša samo na en del širše obravnavane zadeve. Revizor na primer lahko prevzame posel, pri katerem poroča o enem vidiku prispevka organizacije k trajnostnemu razvoju, kot je na primer število programov, ki jih organizacija izvaja in pozitivno vplivajo na okolje. V takih primerih utegne biti pri določanju, ali posel kaže značilnosti primerne obravnavane zadeve, primerno, da revizor prouči, ali informacije o vidiku, za katerega naj bi poročal, res izpolnjujejo informacijske potrebe predvidenih uporabnikov kot skupine, pa tudi kako bodo informacije o obravnavani zadevi predstavljene in distribuirane; na primer, ali obstajajo pomembnejši programi z manj ugodnimi izidi, o katerih pa organizacija ne poroča.

Ustreznost in razpoložljivost sodil

Ustreznost sodil (Glej odstavek 24(b)(ii).)

A45. Ustrezna sodila imajo naslednje značilnosti:

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

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

- A47. Ustreznost sodil za določeni posel je odvisna od tega, ali odražajo navedene značilnosti. Sorazmerna pomembnost vsake značilnosti za določen posel je stvar strokovne presoje. Poleg tega so sodila lahko ustrezna za določen splet okoliščin posla, niso pa morda ustrezna za neki drugačen splet okoliščin posla. Za poročanje vladam ali regulatorjem utegne biti na primer zahtevana uporaba določenega nabora sodil, vendar pa ta sodila morda niso ustrezna za širšo skupino uporabnikov.
- A48. Sodila je mogoče izbrati ali pripraviti na več različnih načinov. Lahko so na primer:
- vsebovana v zakonu ali drugem predpisu,
  - izdana s strani pooblaščenih ali priznanih strokovnih organov, ki sledijo preglednemu predpisanemu postopku,
  - pripravljena skupaj v skupini, ki ne sledi preglednemu predpisanemu postopku,
  - objavljena v strokovnih revijah ali knjigah,
  - pripravljena za prodajo na podlagi lastninskih pravic,
  - posebej zasnovana za pripravo informacij o obravnavani zadevi v določenih okoliščinah posla.

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

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

tega informacije o obravnavani zadevi morda niso ustrezne za drug namen (Glej odstavek 69(f).);

- b) lahko opozori, kadar je to za okoliščine posla pomembno, da sodila niso vsebovana v zakonu ali drugem predpisu, ali izdana s strani pooblaščenih ali priznanih strokovnih organov, ki sledijo preglednemu predpisanemu postopku.

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

Razpoložljivost sodil (Glej odstavek 24(b)(iii).)

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

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

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

Dostop do dokazov (Glej odstavek 24(b)(iv).)

Količina in kakovost razpoložljivih dokazov

A53. Na količino ali kakovost razpoložljivih dokazov vplivajo:

- a) značilnosti obravnavane zadeve ali informacij o obravnavani zadevi; manj nepristranske dokaze je na primer mogoče pričakovati, če so informacije o obravnavani zadevi usmerjene v prihodnost, kot če gre za informacije iz preteklosti;
- b) druge okoliščine, na primer, če dokazov, ki bi jih bilo razumno pričakovati, ni na voljo, na primer zaradi časa revizorjevega imenovanja, usmeritve organizacije glede hranjenja dokumentov, neustreznih informacijskih sistemov ali omejitve, ki jo postavi odgovorna stranka.

Navadno bodo dokazi prej prepričljivi kot neizpodbitni.

Dostop do evidenc (Glej odstavek 56.)

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

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

A55. Narava razmerij med odgovorno stranko, merilcem ali ocenjevalcem in naročnikom lahko vpliva na revizorjevo zmožnost dostopanja do zapisov, dokumentacije in drugih informacij, ki jih revizor lahko zahteva kot dokaze za dokončanje posla. Presoja narave teh razmerij utegne biti zato pomembna pri odločanju, ali posel sprejeti ali ne.

Primeri nekaterih okoliščin, v katerih utegne biti narava teh razmerij problematična, so vključeni v odstavek A139.

Utemeljen namen (Glej odstavek 24(b)(vi).)

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

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

*Dogovarjanje o pogojih za posel* (Glej odstavek 27.)

A57. V interesu naročnika in revizorja je, da revizor pred začetkom posla pisno sporoči veljavne pogoje posla in s tem pomaga preprečiti nesporazume. Oblika in vsebina pisnega dogovora ali pogodbe bosta

različni glede na okoliščine posla. Če na primer zakon ali drug predpis dovolj podrobno predpisuje pogoje za posel, revizorju v pisni dogovor ni treba zapisati drugega kot to, da velja tak zakon ali drug predpis in da ustrezna stranka (ustrezne stranke) potrjuje(jo) in razume(jo) svoje naloge po takem zakonu ali drugem predpisu.

- A58. Zakon ali drug predpis, zlasti v javnem sektorju, lahko zahteva imenovanje revizorja in določa posebna pooblastila, kot je pooblastilo za dostop do ustreznih evidenc in drugih informacij stranke (strank), in odgovornost, kot je, da revizor poroča neposredno ministru, zakonodajalcu ali javnosti, če ustrezna stranka (ustrezne stranke) poskuša(jo) omejiti področje posla.

*Sprejem spremembe v pogojih za posel (Glej odstavek 29.)*

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

### **Obvladovanje kakovosti**

*Računovodski strokovnjaki v javni praksi (Glej odstavke 20, 31(a), (b).)*

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

- zahteve za usposobljenost, kot so primerjalna merila za izobrazbo in raven izkušenosti za vstop v članstvo ter zahteve za nenehen nadaljnji strokovni razvoj ter vseživljenjsko učenje;
- usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti, ki veljajo za celotno podjetje; MSOK 1 se uporablja za vsa podjetja

računovodskih strokovnjakov v zvezi s posli dajanja zagotovil in sorodnih storitev;

- vseobsegajoči kodeks etike, vključno s podrobno opredeljenimi zahtevami za neodvisnost, ki je zasnovan na temeljnih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, zaupnosti in poklicu primerne obnašanja.

*Obvladovanje kakovosti na ravni podjetja (Glej odstavka 3(b), 31(a).)*

A61. MSOK 1 obravnava odgovornost revizijskega podjetja za vzpostavitev in vzdrževanje svoje ureditve obvladovanja kakovosti za posle dajanja zagotovil. Določa odgovornost podjetja za vzpostavitev usmeritev in postopkov, zasnovanih za zagotavljanje sprejemljivega zagotovila, da podjetje in njegovi zaposleni izpolnjujejo ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost. Skladnost z MSOK 1 zahteva med drugim, da podjetje vzpostavi in vzdržuje ureditev obvladovanja kakovosti, ki vključuje usmeritve in postopke za vsako od naslednjih sestavin, ter da dokumentira svoje usmeritve in postopke in o njih obvešča svoje zaposlene:

- a) odgovornost vodstva za kakovost v podjetju,
- b) ustrezne etične zahteve,
- c) sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov,
- d) človeški viri,
- e) izvajanje posla in
- f) spremljanje.

A62. Druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki obravnavajo odgovornost podjetja za vzpostavitev in vzdrževanje ureditve obvladovanja kakovosti, so najmanj enako stroge kot MSOK 1, če obravnavajo vse zadeve iz predhodnega odstavka in nalagajo podjetju obveznosti, ki dosegajo cilje zahtev, določenih v MSOK 1.

A63. Delovanje partnerja, zadolženega za posel, in primerna sporočila drugim članom delovne skupine za posel v povezavi s tem, da partner, zadolžen za posel, prevzema odgovornost za celovito kakovost vsakega posla, poudarjajo dejstvo, da je kakovost pri opravljanju posla dajanja zagotovila bistvena, za kakovost posla dajanja zagotovila pa so pomembni:



- a) opravljanje dela, ki izpolnjuje strokovne standarde ter zahteve zakonov in drugih predpisov,
  - b) ravnanje v skladu z ustreznimi usmeritvami in postopki podjetja za obvladovanje kakovosti,
  - c) izdajanje okoliščinam primerne poročila za posel,
  - d) zmožnosti delovne skupine za posel, da izrazi svoje pomisleke brez strahu pred povračilnimi ukrepi.
- A64. Učinkovita ureditev obvladovanja kakovosti vključuje tudi postopke spremljanja, zasnovane tako, da zagotavljajo podjetju sprejemljivo zagotovilo, da so njegove usmeritve in postopki v zvezi z ureditvijo obvladovanja kakovosti ustrezni, zadostni in uspešno delujejo.
- A65. Če informacije, ki jih zagotavlja podjetje ali druge stranke, ne nakazujejo drugače, se delovna skupina za posel lahko zanese na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju. Delovna skupina za posel se na primer lahko zanese na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju v zvezi z:
- a) usposobljenostjo osebja na podlagi postopkov njihovega zaposlovanja in uradnega usposabljanja;
  - b) neodvisnostjo na podlagi zbiranja in sporočanja ustreznih informacij o neodvisnosti;
  - c) vzdrževanjem razmerij z naročniki na podlagi ureditve sprejema in ohranjanja teh razmerij;
  - d) upoštevanjem zahtev zakonov in drugih predpisov na podlagi postopkov spremljanja.
- Pri presoji pomanjkljivosti, ugotovljenih v ureditvi obvladovanja kakovosti v podjetju, ki lahko vplivajo na posel dajanja zagotovila, lahko partner, zadolžen za posel, upošteva ukrepe, ki jih je podjetje sprejelo za odpravo teh pomanjkljivosti.
- A66. Pomanjkljivost v ureditvi obvladovanja kakovosti v podjetju še ne pomeni nujno, da posel dajanja zagotovila ni bil opravljen v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ali da revizorjevo poročilo ni bilo primerno.

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

- A67. Od revizorja se lahko zahteva, da opravi posle dajanja zagotovil za širok razpon obravnavanih zadev in informacij o obravnavani zadevi. Za nekatere utegnejo biti potrebne posebne veščine in znanje poleg tistih, ki jih navadno ima določen posameznik.
- A68. Kodeks IESBA zahteva, da računovodski strokovnjak v javni praksi pristane na izvajanje samo tistih storitev, ki jih je računovodski strokovnjak v javni praksi sposoben opravljati.<sup>4</sup> Revizor je sam odgovoren za izraženi sklep o zagotovilu in ta odgovornost ni nič manjša, tudi če uporabi delo revizorjevega veščaka. Ne glede na to pa lahko revizor, ki uporablja delo revizorjevega veščaka, po tem MSZ, če sklene, da je delo tega veščaka ustrezno za revizorjev namene, sprejme ugotovitve ali sklepe takega veščaka na njegovem področju dela kot ustrezen dokaz.

*Določitev delovne skupine*

Skupna usposobljenost in zmožnosti (Glej odstavek 32.)

- A69. MSOK 1 zahteva, da podjetje vzpostavi usmeritve in postopke za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov, zasnovanih za zagotavljanje sprejemljivega zagotovila, da bo prevzelo ali ohranjalo razmerja in posle le, kadar je podjetje sposobno opraviti posel in ima zanj zmožnosti, vključno s časom in viri, da ga lahko izvede.<sup>5</sup>

Revizorjev veščak (Glej odstavka 32(a), 32(b)(i).)

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

---

<sup>4</sup> Kodeks IESBA, odstavek 210.6.

<sup>5</sup> MSOK 1, odstavek 26.

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

Drugi revizorji (Glej odstavek 32(b)(ii).)

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

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

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

*Odgovornost za pregledovanje* (Glej odstavek 33(c).)

A74. Po MSOK 1 so usmeritve in postopki glede odgovornosti podjetja za pregledovanje določeni tako, da bolj izkušeni člani delovne skupine pregledujejo opravljeno delo manj izkušenih članov delovne skupine.<sup>6</sup>

*Ocena kakovosti posla* (Glej odstavek 36(b).)

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

- a) ovrednotenje neodvisnosti podjetja s strani delovne skupine za posel v zvezi s poslom;

---

<sup>6</sup> MSOK 1, odstavek 33.

- b) ali je bilo opravljeno ustrezno posvetovanje o zadevah, o katerih so bila mnenja različna, ali o drugih težavnih ali spornih zadevah, ter sklepi, sprejeti na osnovi teh posvetovanj, in
- c) ali dokumentacija posla, izbrana za ocenjevanje, odraža opravljeno delo v zvezi s bistvenimi presojami in podpira sprejete sklepe.

### **Poklicna nezaupljivost in strokovna presoja**

*Poklicna nezaupljivost* (Glej odstavek 37.)

- A76. Poklicna nezaupljivost je odnos, ki med drugim pomeni, da je treba biti pozoren na primer na:
- dokaze, ki niso skladni z drugimi pridobljenimi dokazi,
  - informacije, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedbe, ki naj bi jih uporabili kot dokaze,
  - okoliščine, zaradi katerih naj bi bili potrebni še drugi postopki poleg tistih, ki so zahtevani po ustreznih MSZ,
  - pogoje, ki lahko nakazujejo verjetno napačno navedbo.
- A77. Skozi ves posel je potrebno ohranjanje poklicne nezaupljivosti, če mora revizor na primer zmanjšati tveganje:
- spregleda nenavadnih okoliščin,
  - čezmernega posploševanja pri sklepanju na podlagi opazanj,
  - uporabe neustreznih predpostavk pri določanju vrste, časa in obsega postopkov ter vrednotenju njihovih izidov.
- A78. Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično presojo dokazov. To vključuje preverjanje nedoslednih dokazov ter zanesljivosti dokumentov in odgovorov na poizvedbe. Vključuje tudi presojo o zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov glede na okoliščine.
- A79. Če posel ne vključuje zagotovila o pristnosti dokumentov, lahko revizor sprejme evidence in dokumente kot pristne, če nima razloga, da tega ne bi verjel. Ne glede na to pa mora revizor v skladu z odstavkom 50 proučiti zanesljivost informacij, ki jih bo uporabil kot dokaze.

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

*Strokovna presoja (Glej odstavek 38.)*

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

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

A82. Posebnost strokovne presoje, ki se pričakuje od revizorja, je ta, da jo izvaja revizor, ki so mu usposabljanje, znanje in izkušnje pomagali razviti potrebne sposobnosti za izvajanje preudarnih presoj.

A83. Izvajanje strokovne presoje v vsakem posameznem primeru temelji na dejstvih in okoliščinah, ki jih revizor pozna. Posvetovanje o težavnih ali spornih zadevah med izvajanjem posla tako v delovni skupini za posel kot med delovno skupino za posel in drugimi na primerni ravni v podjetju ali zunaj njega pomaga revizorju pri sprejemanju premišljenih in razumnih presoj, vključno s tem, koliko na določene postavke v informacijah o obravnavani zadevi vpliva presoja ustrezne stranke (strank).

A84. Strokovno presojo je mogoče ovrednotiti po tem, ali je sprejeta presoja odraz strokovne uporabe načel dajanja zagotovila in merjenja

ali ovrednotenja ter ali je primerna glede na dejstva in okoliščine, ki so bile revizorju znane do datuma njegovega poročila o zagotovitvi, in skladna z njimi.

- A85. Strokovno presojo je treba izvajati ves čas izvajanja posla. Biti mora tudi primerno dokumentirana. Glede tega je v odstavku 79 zahtevano, da revizor pripravi zadostno dokumentacijo, da lahko izkušeni revizor, ki prej ni imel stika s poslom, razume bistvene strokovne presoje pri sprejemanju sklepov o bistvenih zadevah, ki se pojavijo med poslom. Strokovne presoje se ne sme uporabiti kot utemeljitev za odločitve, ki niso tudi drugače podprte z dejstvi in okoliščinami posla ali zadostnimi in ustreznimi dokazi.

### **Načrtovanje in izvajanje posla**

*Načrtovanje* (Glej odstavek 40.)

- A86. V načrtovanje so vključeni partner, zadolžen za posel, drugi ključni člani delovne skupine za posel in vsi ključni revizorjevi zunanji veščaki, ki pripravljajo celotno strategijo za področje, poudarke, čas in izvedbo posla ter načrt posla, ki predstavlja podroben pristop do vrste, časa in obsega postopkov, ki jih bo treba izvesti, ter razloge za njihov izbor. Ustrežno načrtovanje pomaga posvetiti primerno pozornost pomembnim področjem posla, pravočasno prepoznati morebitne težave ter pravilno organizirati in voditi posel, da bo opravljen uspešno in učinkovito. Prav tako ustrezno načrtovanje revizorju pomaga, da pravilno dodeli delo članom delovne skupine za posel, jih lažje usmerja in nadzoruje ter pregleduje njihovo delo. Kjer je to primerno, pomaga tudi pri usklajevanju dela, ki ga opravijo drugi revizorji in veščaki. Vrsta in obseg načrtovalnih dejavnosti se bosta razlikovala glede na okoliščine posla, na primer glede na zapletenost obravnavane zadeve in sodila. Primeri glavnih zadev, ki jih je treba upoštevati, so med drugim:

- značilnosti posla, ki opredeljujejo njegovo področje, vključno s pogoji posla ter značilnostmi obravnavane zadeve in sodili;
- pričakovana čas in vrsta zahtevanega obveščanja;
- izidi aktivnosti za sprejem posla in ugotavljanje, če je smiselno, ali je znanje, pridobljeno iz drugih poslov, ki jih je izvajal partner, zadolžen za posel, za ustrezno stranko (ustrezne stranke) primerno;

- potek posla;
- revizorjevo poznavanje ustrezne stranke (ustreznih strank) in njenega okolja, vključno s tveganjem, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno;
- opredelitev predvidenih uporabnikov in njihovih informacijskih potreb ter presoja pomembnosti in sestavin tveganja pri poslu;
- obseg, do katerega je za posel pomembno tveganje prevare;
- vrsta, čas in obseg virov, potrebnih za izvedbo posla, kot so osebje in zahteve po poglobljenem znanju, vključno z naravo in obsegom vključevanja veščakov;
- vpliv notranjega revidiranja na posel.

- A87. Revizor se lahko odloči, da se bo o sestavinah načrtovanja pogovoril z ustrežno stranko (strankami), da bo lažje izvajal in vodil posel (da bo na primer usklajeval nekatere od načrtovanih postopkov z delom osebja ustrezne stranke (ustreznih strank)). Čeprav so take razprave pogoste, pa vendarle ostajata celotna strategija posla in načrt dela revizorjeva odgovornost. Pri razpravljanju o zadevah, vključenih v celotno strategijo posla ali načrt dela, je treba biti pazljiv, da s tem ne bi bila ogrožena uspešnost posla. Pogovori o vrsti in času izvajanja podrobnih postopkov z ustrežno stranko (strankami) na primer lahko ogrozijo uspešnost posla, ker postanejo postopki na ta način preveč predvidljivi.
- A88. Načrtovanje ni ločena faza dela, temveč neprekinjen in ponavljajoč se postopek med potekom posla. Zaradi nepričakovanih dogodkov, spremenjenih razmer ali pridobljenih dokazov bo moral revizor morda spremeniti celotno strategijo in načrt posla in s tem tudi načrtovano vrsto, čas in obseg postopkov.
- A89. Pri manjših ali manj zapletenih poslih lahko celoten posel izvede zelo majhna delovna skupina za posel, ki ima morda le partnerja, zadolženega za posel (lahko je samostojni revizor), ki dela brez drugih članov delovne skupine za posel. Pri manjši delovni skupini je usklajevanje in obveščanje med člani delovne skupine lažje. Postavitev celotne strategije posla v takih primerih ni nujno zapletena ali zamudna naloga; razlikuje se glede na velikost organizacije, zapletenost posla, vključno z obravnavano zadevo in sodili, in velikost delovne skupine za posel. Pri ponavljajočem se poslu na primer se lahko že jedrnat zapis, ki je pripravljen ob zaključku prejšnjega

obdobja na podlagi pregleda delovnega gradiva in osvetljuje bistvene zadeve, ugotovljene pri tedaj dokončanem poslu, ter je dopolnjen z zadnjimi podatki tekočega obdobja na podlagi razprave z ustreznimi strankami, uporabi kot dokumentirana strategija za sedanji posel.

- A90. Če glede na okoliščine, opisane v odstavku 43, revizor nadaljuje posel:
- a) bi bil v takih okoliščinah in odvisno od tega, kako pomembna in vseobsegajoča je zadeva, primeren sklep s pridržki ali odklonilni sklep, če je po revizorjevi strokovni presoji verjetno, da neustrezna, čeprav primerna sodila, ali neustrezna obravnavana zadeva lahko zavedejo predvidene uporabnike;
  - b) bi bil v drugih primerih primeren sklep s pridržki ali zavrnitev sklepa, odvisno od tega, kako pomembna in vseobsegajoča je zadeva po revizorjevi strokovni presoji.
- A91. Če na primer po sprejemu posla revizor odkrije, da uporaba primernih sodil vodi v pristranske informacije o obravnavani zadevi in je pristranskost informacij o obravnavani zadevi pomembna in vseobsegajoča, potem bi bil glede na okoliščine primeren odklonilen sklep.

*Pomembnost (Glej odstavek 44.)*

- A92. Strokovne presoje o pomembnosti se izvajajo z vidika danih okoliščin, vendar pa nanje ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da je za iste predvidene uporabnike in isti namen pomembnost enaka za posel dajanja sprejemljivega zagotovila kot za posel dajanja omejenega zagotovila, ker temelji pomembnost na informacijskih potrebah predvidenih uporabnikov.
- A93. Primerna sodila lahko obravnavajo pojem pomembnosti v povezavi s pripravo in predstavitvijo informacij o obravnavani zadevi in s tem dajejo revizorju referenčni okvir za presojanje pomembnosti za posel. Čeprav primerna sodila lahko obravnavajo pomembnost v različnih pogojih, pojem pomembnosti na splošno vključuje zadeve, obravnavane v odstavkih A92–A100. Če primerna sodila ne vključujejo razprave o pojmu pomembnosti, dajejo že ti odstavki revizorju referenčni okvir.
- A94. Napačne navedbe, vključno z opustitvami, veljajo za pomembne, če bi lahko upravičeno pričakovali, da posamič ali skupaj vplivajo na ustrezne odločitve predvidenih uporabnikov, sprejete na podlagi informacij o obravnavani zadevi. Revizorjeva ocena pomembnosti je



stvar strokovne presoje, nanjo pa vpliva revizorjevo zaznavanje skupnih informacijskih potreb predvidenih uporabnikov kot skupine. V tem kontekstu je upravičena revizorjeva predpostavka, da predvideni uporabniki:

- a) primerno dobro poznajo obravnavano zadevo in so pripravljeni proučiti informacije o obravnavani zadevi s primerno skrbnostjo;
- b) razumejo, da so informacije o obravnavani zadevi pripravljene in zagotovljene za primerne ravni pomembnosti, in poznajo koncept pomembnosti, vključen v primerna sodila;
- c) razumejo vse naravne negotovosti pri merjenju ali vrednotenju obravnavane zadeve;
- d) sprejemajo razumne odločitve na podlagi informacij o obravnavani zadevi kot celoti.

Če posel ni bil namenjen izpolnjevanju določenih informacijskih potreb posebnih uporabnikov, navadno ni upoštevan možni učinek napačnih navedb na posebne uporabnike, katerih informacijske potrebe so lahko zelo različne. (Glej tudi odstavke A16–A18.)

A95. Pomembnost je ocenjena v povezavi s kakovostnim dejavniki, in kjer je to primerno, tudi s količinskimi dejavniki. Sorazmerni pomen kakovostnih in količinskih dejavnikov je pri ocenjevanju pomembnosti v določenem poslu stvar revizorjeve strokovne presoje.

A96. Kakovostni dejavniki lahko vključujejo zadeve, kot so:

- število oseb ali organizacij, na katere vpliva obravnavana zadeva;
- medsebojno vplivanje in sorazmeren pomen različnih sestavin informacij o obravnavani zadevi, kadar so te sestavljene iz več sestavin, kot je na primer poročilo, ki vključuje številne kazalnike uspešnosti poslovanja;
- besedilo, izbrano za informacije o obravnavani zadevi, ki so izražene v opisni obliki;
- značilnosti predstavitve, sprejete za informacije o obravnavani zadevi, kadar primerna sodila dovoljujejo različne predstavitve;

- vrsta napačne navedbe, na primer narava opaženih odstopanj od kontrole, kadar je informacija o obravnavani zadevi podana kot izjava, da je kontrola uspešna;
  - ali napačna navedba vpliva na spoštovanje zakona ali drugega predpisa;
  - pri obdobjem poročanju o obravnavani zadevi učinek prilagoditve, ki vpliva na pretekle ali sedanje informacije o obravnavani zadevi ali pa bo verjetno vplival na prihodnje informacije o obravnavani zadevi;
  - ali je napačna navedba posledica namernega dejanja ali je nenamerna;
  - ali je napačna navedba bistvena glede na revizorjevo poznavanje znanih prejšnjih obvestil uporabnikom, na primer v zvezi s pričakovanim izidom merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve;
  - ali se napačna navedba nanaša na razmerje med odgovorno stranko, merilcem ali ocenjevalcem ali naročnikom ali na njihovo razmerje z drugimi strankami;
  - kadar je bila ugotovljena vrednost praga ali primerjalnega merila, ali izid postopka odstopa od te vrednosti;
  - kadar je obravnavana zadeva vladni program ali organizacija javnega sektorja, ali je določen vidik tega programa ali te organizacije bistven za samo naravo, prepoznavnost in občutljivost programa ali organizacije;
  - kadar se informacije o obravnavani zadevi nanašajo na sklep o ravnanju v skladu z zakonom ali drugim predpisom, resnost posledic neskladnosti.
- A97. Količinski dejavniki se nanašajo na velikost napačnih navedb glede na morebitne sporočene zneske za tiste vidike informacij o obravnavani zadevi, ki so:
- izraženi v številkah ali
  - drugače povezani s številčnimi vrednostmi (število opaženih odstopanj od kontrole je na primer lahko ustrezen količinski dejavnik, kadar je informacija o obravnavani zadevi podana kot izjava, da je kontrola uspešna).

- A98. Kadar so primerni količinski dejavniki, načrtovanje posla samo z namenom odkrivanja posamičnih pomembno napačnih navedb ne upošteva dejstva, da več nepopravljenih in neodkritih posamično nepomembnih napačnih navedb skupaj lahko povzroči, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. Zato utegne biti pri načrtovanju vrste, časa in obsega postopkov primerno, da revizor kot podlago za določanje vrste, časa in obsega postopkov določi velikost, ki je pod mejo pomembnosti.
- A99. Pomembnost je povezana z informacijami, na katere se nanaša poročilo o zagotovilu. Zato je pomembnost, kadar se posel nanaša le na nekatere, ne pa vse vidike informacij, sporočenih o obravnavani zadevi, upoštevana samo za tisti del, na katerega se posel nanaša.
- A100. Pri sklepanju o pomembnosti napačnih navedb, ugotovljenih na podlagi opravljenih postopkov, je potrebna strokovna presoja. Na primer:
- Primerna sodila za stroškovno učinkovitost projekta za urgentni oddelek bolnišnice lahko vključujejo hitrost zagotavljanja storitev, kakovost storitev, število obravnavanih bolnikov na izmeno in primerjalno analizo stroškov teh storitev v primerjavi z drugimi podobnimi bolnišnicami. Če je zadoščeno trem od teh primernih sodil, eno od primernih sodil pa z manjšim odstopanjem ni izpolnjeno, je potrebna strokovna presoja, da se lahko sklene, ali je urgentni oddelek bolnišnice kot celota stroškovno učinkovit.
  - Pri poslu presojanja skladnosti s predpisi je organizacija morda upoštevala devet določb ustreznega zakona ali drugega predpisa, ene določbe pa ni izpolnjevala. Za sprejem sklepa, ali je organizacija ravnala v skladu z ustreznim zakonom ali drugim predpisom kot celoto, je potrebna strokovna presoja. Revizor na primer lahko prouči bistvenost določbe, ki je organizacija ni upoštevala, kakor tudi razmerje te določbe do preostalih določb ustreznega zakona ali drugega predpisa.

*Poznavanje okoliščin posla (Glej odstavke 45–47S.)*

- A101. Razprave med partnerjem, zadolženim za posel, in drugimi ključnimi člani delovne skupine za posel ter katerimi koli ključnimi revizorjevimi zunanji veščaki o doveznosti informacij o

obravnavani zadevi za pomembno napačno navedbo ter o uporabi primernih sodil za dejstva in okoliščine posla lahko delovni skupini za posel pomagajo pri načrtovanju in izvajanju posla. O pomembnih zadevah je koristno obveščati tudi člane delovne skupine za posel in vse revizorjeve zunanje veščake, ki v te razprave niso vključeni.

A102. Spoznavanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla daje revizorju referenčni okvir za uporabo strokovne presoje ves čas trajanja posla, na primer pri:

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

A103. Revizor navadno manj poglobljeno pozna obravnavano zadevo in druge okoliščine posla kot odgovorna stranka. Prav tako revizor navadno manj poglobljeno pozna obravnavano zadevo in druge okoliščine posla za posel dajanja omejenega zagotovila kot za posel dajanja sprejemljivega zagotovila; tako na primer pri nekaterih poslih dajanja omejenega zagotovila revizor sicer lahko spozna notranje kontroliranje s pripravo informacij o obravnavani zadevi, vendar se to ne zgodi pogosto.

A104. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila ima revizor možnost, da potem ko določi področja, na katerih se utegne pojaviti pomembno napačna navedba informacij o obravnavani zadevi, osredotoči postopke prav na ta področja. Pri poslu, kjer je na primer informacija o obravnavani zadevi trajnostno poročilo, se revizor lahko osredotoči na določena področja trajnostnega poročila. Revizor lahko načrtuje in opravlja postopke za celoto informacij o obravnavani zadevi, kadar se

te informacije nanašajo na eno samo področje ali kadar je za pridobitev smiselnega zagotovila potrebno pridobivanje zagotovila za vsa področja informacij o obravnavani zadevi.

- A105. Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila poznavanje notranjega kontroliranja nad informacijami o obravnavani zadevi pomaga revizorju pri prepoznavanju vrst napačnih navedb in dejavnikov, ki vplivajo na tveganja pomembno napačnih navedb v informacijah o obravnavani zadevi. Revizor mora poleg poizvedb pri odgovorni stranki z izvajanjem postopkov ovrednotiti vzpostavitev ustreznih kontrol in ugotoviti, ali delujejo. Za ugotavljanje, katere kontrole so v danih okoliščinah posla ustrezne, je potrebna strokovna presoja.
- A106. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila proučevanje postopkov, uporabljenih za pripravo informacij o obravnavani zadevi, pomaga revizorju pri načrtovanju in opravljanju postopkov, usmerjenih na področja, na katerih se lahko pojavi pomembno napačna navedba informacij o obravnavani zadevi. Pri proučevanju uporabljenih postopkov revizor s pomočjo strokovne presoje določi, kateri vidiki postopkov so za posel ustrezni, in lahko o teh vidikih opravi poizvedbe pri ustrezni stranki.
- A107. Tako pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila kot pri poslu dajanja omejenega zagotovila lahko pri spoznavanju obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla pomagajo revizorju tudi izidi postopkov organizacije za oceno tveganj.

### **Pridobivanje dokazov**

*Vrsta, čas in obseg postopkov* (Glej odstavka 48(O), 49(S).)

- A108. Revizor izbere kombinacijo postopkov, da pridobi bodisi sprejemljivo bodisi omejeno zagotovilo. V nadaljevanju našete postopke je na primer mogoče uporabiti za načrtovanje ali izvajanje posla, odvisno od konteksta, v katerem jih revizor uporabi:

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

- poizvedovanje.

A109. Med dejavniki, ki lahko vplivajo na revizorjevo izbiro postopkov, so vrsta obravnavane zadeve, raven zagotovila, ki naj bi bila pridobljena, ter informacijske potrebe predvidenih uporabnikov in naročnika, vključno z ustreznimi omejitvami časa in stroškov.

A110. V nekaterih primerih lahko za obravnavano zadevo svojstven MSZ vključuje zahteve, ki vplivajo na vrsto, čas in obseg postopkov. V nekem MSZ, ki je svojstven za obravnavano zadevo, je na primer lahko opisana vrsta ali obseg določenih postopkov, ki jih je treba izvesti, ali pričakovana raven zagotovila, ki jo je treba pridobiti pri določeni vrsti posla. Celo v takih primerih je natančno določanje vrste, časa in obsega postopkov stvar strokovne presoje in bo od posla do posla drugačno.

A111. Pri nekaterih poslih revizor morda ne bo ugotovil nobenih področij, na katerih se utegne pojaviti pomembno napačna navedba informacij o obravnavani zadevi. Ne glede na to, ali so kakšna taka področja ugotovljena ali ne, revizor načrtuje in izvaja postopke za pridobitev smiselne ravni zagotovila.

A112. Posel dajanja zagotovila je ponavljajoč se proces in revizor lahko pridobi informacije, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na osnovi katerih so bili določeni načrtovani postopki. Ko revizor izvaja načrtovane postopke, lahko prav zaradi pridobljenih dokazov opravi še dodatne postopke. Eden takih možnih postopkov je, da revizor merilca ali ocenjevalca zaprosi, naj prouči zadevo, ki jo je ugotovil, in popravi informacije o obravnavani zadevi, če je to primerno.

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

A113. Revizor lahko izve za napačne navedbe, za katere pa se na podlagi strokovne presoje jasno pokaže, da niso pomembno napačne navedbe. V nadaljevanju navedena primera ponazarjata, kdaj dodatni postopki morda ne bodo potrebni, ker se po revizorjevi strokovni presoji jasno pokaže, da ugotovljene napačne navedbe niso pomembno napačne navedbe:

- Če je pomembnost določena pri 10.000 enotah in revizor presodi, da utegne obstajati morebitna napaka za 100 enot, dodatni postopki običajno ne bi bili potrebni, razen če ni treba proučiti še drugih kvalitativnih dejavnikov, ker je

tveganje pomembno napačne navedbe v danih okoliščinah posla verjetno sprejemljivo.

- Če pri izvajanju nabora postopkov na področju, na katerem so pomembno napačne navedbe verjetne, eden od mnogih odgovorov na poizvedbe ni bil pričakovan, dodatni postopki verjetno ne bodo potrebni, če je tveganje pomembno napačne navedbe kljub temu na ravni, ki je glede na okoliščine posla z vidika izidov drugih postopkov sprejemljiva.

A114. Revizor lahko izve za zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne. V nadaljevanju navedeni primeri ponazarjajo, kdaj utegnejo biti dodatni postopki potrebni, ker ugotovljene napačne navedbe nakazujejo, da so informacije o obravnavani zadevi lahko pomembno napačne:

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

A115. Če pri poslu dajanja omejenega zagotovila revizor izve za zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne, mora v skladu z odstavkom 49O načrtovati in opraviti dodatne postopke. Dodatni postopki lahko na primer vključujejo poizvedovanja pri ustreznih stranki (ustreznih strankah) ali izvajanje drugih postopkov, kot je glede na okoliščine primerno.

- A116. Če po opravljenih dodatnih postopkih, zahtevanih v odstavku 49O, revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da bi bodisi lahko sklepal, da določena zadeva (zadeve) verjetno ni (niso) razlog za pomembno napačne navedbe v informacijah o obravnavani zadevi, ali ugotovil, da so zaradi njih informacije o obravnavani zadevi pomembno napačne, obstaja omejitev področja in se uporabi odstavek 66.
- A117. Revizorjeva presoja o vrsti, času in obsegu dodatnih postopkov, ki so potrebni za pridobitev dokazov ali za sklep, da pomembno napačna navedba ni verjetna, ali ugotovitev, da pomembno napačna navedba obstaja, je na primer osnovana na:
- informacijah, pridobljenih iz revizorjevega ovrednotenja izidov že opravljenih postopkov;
  - revizorjevem posodobljenem poznavanju obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla, pridobljenem med izvajanjem posla, in
  - revizorjevem stališču o prepričljivosti dokazov, potrebnih za obravnavanje zadeve, zaradi katere revizor verjame, da so informacije o obravnavani zadevi lahko pomembno napačne.

*Zbiranje nepopravljenih napačnih navedb (Glej odstavka 51, 65.)*

- A118. Nepopravljene napačne navedbe se zbirajo med izvajanjem posla (Glej odstavek 51.) zaradi ocene, ali so vsaka zase ali vse skupaj pomembne za oblikovanje revizorjevega sklepa.
- A119. Revizor lahko določi vrednost, pod katero bi bile napačne navedbe očitno neznatne in jih ne bi bilo treba zbirati, ker revizor pričakuje, da zbiranje takih vrednosti očitno ne bi imelo pomembnega učinka na informacije o obravnavani zadevi. »Očitno neznaten« ni drug izraz za »nepomemben.« Zadeve, ki so očitno neznatne, bodo popolnoma drugačne (manjše) vrste velikosti, kot je pomembnost, določena v skladu z odstavkom 44; to so zadeve, ki očitno ne povzročijo nobenih posledic, niti vsaka zase ali vse skupaj niti ocenjene po katerih koli sodilih velikosti, vrste ali okoliščin. V primeru negotovosti, ali je ena ali več postavk očitno neznatnih, se zadeva obravnava, kot da ni očitno neznatna.



*Presoje, kadar je v posel vključen revizorjev veščak*

Vrsta, čas in obseg postopkov (Glej odstavek 52.)

A120. Kadar nekaj dela za dajanje zagotovila opravi eden ali več revizorjevih veščakov, so pri določanju vrste, časa in obsega postopkov v zvezi z delom revizorjevega veščaka pogosto pomembne v nadaljevanju našete zadeve (Glej odstavek A70.):

- a) bistvenost dela veščaka v okviru posla (Glej tudi odstavka A121, A122.);
- b) vrsta zadeve, na katero se nanaša delo veščaka;
- c) tveganja pomembno napačne navedbe pri zadevi, na katero se nanaša delo veščaka;
- d) revizorjevo poznavanje prejšnjega dela, ki ga je opravil veščak, in revizorjeve izkušnje z njim;
- e) ali se mora veščak ravnati po usmeritvah in postopkih obvladovanja kakovosti revizorjevega podjetja (Glej tudi odstavka A123, A124.).

Vključevanje dela revizorjevega veščaka

A121. Posli dajanja zagotovil se lahko opravljajo za širok razpon obravnavanih zadev, ki zahtevajo posebne veščine in znanje, ki presegajo sposobnosti partnerja, zadolženega za posel, in drugih članov delovne skupine za posel in za katere se uporabi delo revizorjevega veščaka. V nekaterih situacijah se bo treba posvetovati z revizorjevim veščakom in dobiti njegov nasvet o posamezni zadevi; pomembnejše kot je delo revizorjevega veščaka v okviru posla, bolj verjetno bo tak veščak delal v okviru multidisciplinarne delovne skupine, ki jo bodo sestavljali veščaki za obravnavano zadevo in drugo osebje za dajanje zagotovil. Bolj kot je veščakovo delo vključeno v vrsto, čas in obseg vseh delovnih prizadevanj, pomembnejše je učinkovito obojestransko obveščanje med revizorjevim veščakom in drugim osebjem za dajanje zagotovil. Učinkovito obojestransko obveščanja omogoča lažje pravilno vključevanje veščakovega dela v delo drugih pri poslu.

A122. Kot je omenjeno v odstavku A71, utegne biti ob sprejemu ali nadaljevanju posla primerno opraviti nekatere postopke, zahtevane v odstavku 52, kadar je treba uporabiti delo revizorjevega veščaka. To

še zlasti velja, kadar bo delo revizorjevega veščaka popolnoma povezano z delom drugega osebja za dajanje zagotovil in kadar bo delo revizorjevega veščaka treba uporabiti že v začetnih fazah posla, na primer med začetnim načrtovanjem in ocenjevanjem tveganj.

#### Usmeritve in postopki obvladovanja kakovosti v revizorjevem podjetju

A123. Revizorjev notranji veščak je lahko partner ali član redno ali začasno zaposlenega osebja revizorjevega podjetja, zato zanj veljajo usmeritve in postopki tega podjetja za obvladovanje kakovosti v skladu z MSOK 1 ali drugimi strokovnimi zahtevami ali z zahtevami zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge kot MSOK 1. Druga možnost pa je, da je revizorjev notranji veščak partner ali član redno ali začasno zaposlenega osebja podjetja v mreži, ki ima lahko z revizorjevim podjetjem skupne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti. Revizorjev zunanji veščak pa ni član delovne skupine za posel in zanj ne veljajo usmeritve in postopki obvladovanja kakovosti v skladu z MSOK 1.

A124. Delovne skupine za posel se imajo pravico zanašati na ureditev obvladovanja kakovosti podjetja, če informacije, ki jih zagotovijo podjetje ali druge stranke, ne nakazujejo drugače. Koliko pa se nanjo lahko zanašajo, je odvisno od okoliščin in lahko vpliva na vrsto, čas in obseg revizorjevih postopkov v zvezi z zadevami, kot so:

- usposobljenost in zmožnosti na podlagi programov zaposlovanja in usposabljanja;
- revizorjeva ocena nepristranskosti revizorjevega veščaka; revizorjevi notranji veščaki morajo spoštovati ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost;
- revizorjeva ocena ustreznosti dela revizorjevega veščaka;

Programi usposabljanja v podjetju na primer lahko zagotovijo revizorjevim notranjim veščakom primerno poznavanje medsebojnega razmerja med njihovim poglobljenim znanjem in postopki zbiranja dokazov. Zanašanje na tako usposabljanje in druge postopke podjetja, kot so protokoli za določanje področij delovanja revizorjevih notranjih veščakov, lahko vpliva na vrsto, čas in obseg revizorjevih postopkov za ocenjevanje ustreznosti dela revizorjevega veščaka.

- spoštovanje regulativnih in zakonskih zahtev s pomočjo postopkov za spremljanje;
- dogovor z revizorjevim veščakom.

Tako zanašanje pa ne zmanjšuje revizorjeve odgovornosti za izpolnjevanje zahtev tega MSZ.

Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost revizorjevega veščaka (Glej odstavek 52(a).)

A125. Informacije glede usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti revizorjevega veščaka lahko prihajajo iz različnih virov, kot so:

- osebne izkušnje s prejšnjim delom tega veščaka,
- razprave s tem veščakom,
- razprave z drugimi revizorji ali drugimi, ki poznajo delo tega veščaka,
- poznavanje usposobljenosti tega veščaka, njegovega članstva v strokovnih organizacijah ali panožnem združenju, njegovega dovoljenja za delo ali drugih oblik zunanjega priznavanja,
- objavljeni pisni prispevki ali knjige tega veščaka,
- usmeritve in postopki obvladovanja kakovosti v podjetju. (Glej tudi odstavka A123, A124.)

A126. Čeprav se od revizorjevih veščakov pri izvajanju vseh vidikov posla dajanja zagotovila ne zahteva enaka strokovnost kot od revizorja, pa mora revizorjev veščak, katerega delo se uporabi, dovolj dobro poznati ustrezne MSZ, da lahko delo, ki mu je dodeljeno, opravi v skladu s ciljem posla.

A127. Ocena bistvenosti groženj za nepristranskost in ocena, ali so potrebna varovala, je lahko odvisna od vloge revizorjevega veščaka in bistvenosti njegovega dela v okviru posla. V nekaterih okoliščinah niti z varovali ni mogoče zmanjšati groženj na sprejemljivo raven, na primer, če je predlagani revizorjev veščak posameznik, ki je imel bistveno vlogo pri pripravi informacij o obravnavani zadevi.

A128. Pri vrednotenju nepristranskosti revizorjevega zunanjega veščaka je primerno:

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

Prav tako utegne biti v nekaterih primerih primerno, da revizor pridobi pisno predstavitev revizorjevega zunanjega veščaka o kakršnih koli interesih ali razmerjih z ustrezno stranko (ustreznimi strankami), za katera ta veščak ve.

Spoznavanje področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka (Glej odstavek 52(b).)

A129. Zadostno poznavanje področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka revizorju omogoča, da:

- a) se z revizorjevim veščakom dogovori o vrsti, področju in ciljnih dela tega veščaka za revizorjeve namene in
- b) ovrednoti ustreznost tega dela za revizorjeve namene.

A130. Vidiki področja revizorjevega veščaka, za katere je primerno, da jih revizor pozna, lahko vključujejo:

- ali so znotraj veščakovega področja specialna področja, ki so pomembna za posel;
- ali zanj veljajo kakšni strokovni ali drugi standardi ter regulativne ali zakonske zahteve;
- katere predpostavke in metode, vključno z modeli, kjer je to primerno, uporablja revizorjev veščak in ali so te splošno

sprejete na področju stroke veščaka in primerne glede na okoliščine posla;

- vrsta notranjih in zunanjih podatkov ali informacij, ki jih uporablja revizorjev veščak.

Dogovor z revizorjevim veščakom (Glej odstavek 52(c).)

A131. Verjetno bo primerno, da revizorjev dogovor z revizorjevim veščakom vključuje tudi zadeve, kot so:

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

A132. Zadeve, navedene v odstavku A124, lahko vplivajo na stopnjo podrobnosti in uradnosti dogovora med revizorjem in revizorjevim veščakom, vključno z odločitvijo, ali je primerno, da je tak dogovor v pisni obliki. Dogovor med revizorjem in revizorjevim zunanjim veščakom je pogosto sklenjen v obliki listine o poslu.

Vrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka (Glej odstavek 52(d).)

A133. Pri vrednotenju ustreznosti dela revizorjevega veščaka za revizorjeve namene utegnejo biti pomembne naslednje zadeve:

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

A134. Če revizor odloči, da delo revizorjevega veščaka za revizorjeve namene ni ustrezno, so možnosti, ki jih ima revizor na voljo, med drugim:

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

*Delo, ki ga opravi drug revizor, veščak odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca ali notranji revizor (Glej odstavke 53–55.)*

A135. Odstavki A120–A134 so bili sicer napisani za uporabo dela, ki ga opravi revizorjev veščak, vendar so lahko tudi koristno navodilo v zvezi z uporabo dela, ki ga opravi drug revizor, veščak odgovorne stranke, merilca ali ocenjevalca ali notranji revizor.

*Pisne predstavitve (Glej odstavek 56.)*

A136. Pisna potrditev ustnih predstavitev zmanjša možnost nesporazumov med revizorjem in ustrezno stranko (ustreznimi strankami). Oseba (osebe), od katere (katerih) revizor zahteva pisne predstavitve, bo običajno član posloводства ali pristojnih za upravljanje, odvisno na primer od poslovodne in upravljaljske strukture ustrezne stranke (ustreznih strank), ki je lahko različna glede na pravno ureditev in organizacijo ter je odraz vplivov, kot so različno kulturno in zakonsko okolje ter velikost in značilnosti lastništva.

A137. Druge zahtevane pisne predstavitve so lahko tudi naslednje:

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

A138. Predstavitve ustrezne stranke (ustreznih strank) ne morejo nadomestiti drugih dokazov, za katere bi lahko revizor upravičeno pričakoval, da so na voljo. Čeprav so pisne predstavitve potrebni dokazi, pa same zase ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih dokazov o nobeni od zadev, ki jih obravnavajo. Poleg tega tudi dejstvo, da je revizor prejel zanesljive pisne predstavitve, ne vpliva na vrsto ali obseg drugih dokazov, ki jih mora pridobiti revizor.

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

A139. Okoliščine, v katerih revizor morda ne more pridobiti zahtevanih pisnih predstavitev, so med drugim na primer:

- Odgovorna stranka sklene pogodbo s tretjo stranko, da ta opravi zadevno merjenje ali ovrednotenje, in se pozneje dogovori z revizorjem, da prevzame posel dajanja zagotovila o tako dobljenih informacijah o obravnavani zadevi. V nekaterih takih primerih, na primer kadar ima odgovorna stranka trajno pogodbeno razmerje z merilcem ali ocenjevalcem, se odgovorna stranka morda lahko dogovori, da merilec ali ocenjevalec zagotovi zahtevane pisne predstavitve, ali pa odgovorna stranka morda lahko sama zagotovi predstavitev, če ima za to sprejemljivo podlago; v drugih primerih pa to morda ne bo mogoče.
- Predvideni uporabnik se dogovori z revizorjem, da prevzame posel dajanja zagotovila na podlagi javno dostopnih informacij, ni pa z odgovorno stranko v takem razmerju, kot bi bilo potrebno, da bi lahko zagotovil, da se bo stranka odzvala na revizorjevo zahtevo za pisno predstavitev.
- Posel dajanja zagotovila se opravi proti volji merilca ali ocenjevalca. To se lahko zgodi, kadar se na primer posel prevzame na podlagi sodnega naloga ali pa zakonodajalec ali drug pristojni organ od revizorja v javnem sektorju zahteva, da prevzame določen posel.

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

**Kasnejši dogodki** (Glej odstavek 61.)

- A140. Pri nekaterih poslih dajanja zagotovil upoštevanje kasnejših dogodkov morda ni pomembno zaradi vrste obravnavane zadeve. Kadar na primer posel zahteva sklep o točnosti statističnega poročila na določen časovni presek, dogodki, ki se zgodijo med tem presekom in datumom poročila o zagotovitvi verjetno ne vplivajo na sklep ali ne zahtevajo razkritja v statističnem poročilu ali v poročilu o zagotovitvi.
- A141. Kot je navedeno v odstavku 61, revizor ni dolžan opraviti nobenih postopkov v zvezi z informacijami o obravnavani zadevi po datumu svojega poročila. Vsekakor pa se mora revizor morda pogovoriti o zadevi z ustrezno stranko (ustreznimi strankami) ali pa ukrepati drugače, kot je glede na okoliščine primerno, če po datumu svojega poročila izve za dejstvo, zaradi katerega bi to poročilo verjetno spremenil, če bi zanj vedel že na datum poročila.

**Druge informacije** (Glej odstavek 62.)

- A142. Nadaljnji ukrepi, ki utegnejo biti primerni, če revizor ugotovi pomembno neskladnost ali izve za pomembno napačno navedbo dejstva, so na primer:
- zahteva, da se ustrezna stranka (ustrezne stranke) posvetuje (posvetujejo) z usposobljeno tretjo stranko, na primer s pravnim svetovalcem ustrezne stranke (ustreznih strank);
  - pridobitev pravnega nasveta o posledicah različnih načinov ukrepanja;
  - pogovor s tretjimi strankami (na primer z regulatorjem);
  - zadržanje poročila o zagotovitvi;
  - odstop od posla, če je odstop mogoč po ustreznem zakonu ali predpisu;
  - opis pomembne neskladnosti v poročilu o zagotovitvi.

**Opis primernih sodil** (Glej odstavek 63.)

- A143. Opis primernih sodil obvešča predvidene uporabnike o okviru, na katerem temeljijo informacije o obravnavani zadevi, in je še posebej pomemben, kadar obstajajo med različnimi sodili bistvene razlike



glede načina obravnavanja posebnih zadev v informacijah o obravnavani zadevi.

- A144. Opis, da so informacije o obravnavani zadevi pripravljene v skladu z določenimi primernimi sodili, je ustrezen le, če so informacije o obravnavani zadevi skladne z vsemi ustreznimi zahtevami tistih primernih sodil, ki so smotrna.
- A145. Opis primernih sodil, ki vsebuje nenatančen pojasnjevalni ali omejevalni jezik (na primer »informacije o obravnavani zadevi so v bistvu skladne z zahtevami XYZ«), ni ustrezen, ker lahko zavaja uporabnike informacij o obravnavani zadevi.

### **Oblikovanje sklepa o zagotovilu**

*Zadostnost in ustreznost dokazov* (Glej odstavka 12(i), 64.)

- A146. Dokazi so potrebni za podporo revizorjevemu sklepu in poročilu o zagotovilu. Dokazi so po naravi kumulativni in pridobljeni predvsem iz postopkov, opravljenih med potekom posla. Lahko pa vključujejo tudi informacije, pridobljene iz drugih virov, kot so prejšnji posli (pod pogojem, da je revizor ugotovil, da od prejšnjega posla ni prišlo do sprememb, ki bi utegnile vplivati na primernost takih dokazov za sedanji posel) ali postopki obvladovanja kakovosti v podjetju za sprejem in ohranjanje naročnikov. Dokazi lahko prihajajo iz virov znotraj in zunaj ustrezne stranke (strank). Informacije, ki jih je mogoče uporabiti kot dokaze, je lahko pripravil tudi večak, ki je zaposlen pri ustrezni stranki (ustreznih strankah) ali ga je (so ga) ta (te) najela (najele). Dokaze sestavljajo tako informacije, ki podpirajo in potrjujejo vidike informacij o obravnavani zadevi, kot tudi vse informacije, ki so v nasprotju z vidiki informacij o obravnavani zadevi. Poleg tega revizor v nekaterih primerih uporabi tudi dejstvo, da informacij ni (na primer zaradi zavrnitve ustrezne stranke (ustreznih strank), da predloži(jo) zahtevane predstavitev), tako da je tudi to lahko uporabljeno kot dokaz. Večino revizorjevega dela pri oblikovanju sklepa o zagotovilu sestavlja pridobivanje in vrednotenje dokazov.
- A147. Zadostnost in ustreznost dokazov sta med seboj povezani. Zadostnost je merilo količine dokazov. Na količino potrebnih dokazov vplivajo tveganja, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno (čim večja so tveganja, tem večja količina dokazov bo verjetno potrebna), pa tudi kakovost takih dokazov (čim večja je njihova kakovost, tem manj dokazov bo verjetno potrebnih).

Vendar pa pridobivanje večje količine dokazov ne more nadomestiti njihove slabe kakovosti.

A148. Ustreznost je merilo kakovosti dokazov, to je njihove primernosti in zanesljivosti pri zagotavljanju podpore za revizorjev sklep. Na zanesljivost dokazov vplivata njihov vir in vrsta; odvisna je od posameznih okoliščin, v katerih so dokazi pridobljeni. Posplošitve glede zanesljivosti različnih vrst dokazov so možne, vendar za take posplošitve veljajo pomembne izjeme. Celo kadar so dokazi pridobljeni iz virov zunaj ustrezne stranke (ustreznih strank), lahko obstajajo okoliščine, ki bi lahko vplivale na njihovo zanesljivost. Dokazi, pridobljeni iz zunanjega vira, so na primer nezanesljivi, če ta vir ne pozna vseh okoliščin ali ni nepristranski. Ob upoštevanju, da so možne izjeme, so koristne naslednje posplošitve o zanesljivosti dokazov:

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

A149. Revizor navadno pridobi več zagotovila iz skladnih dokazov, pridobljenih iz različnih virov, ali iz dokazov različnih vrst kot iz posameznih dokazov, ki jih proučuje vsakega posebej. Poleg tega pridobivanje dokazov iz različnih virov ali raznovrstnih dokazov lahko pokaže, da posamični dokaz ni zanesljiv. Potrditvene informacije, pridobljene iz vira, ki ni odvisen od ustrezne stranke (ustreznih strank), lahko na primer povečajo stopnjo zagotovila, ki ga revizor pridobi iz predstavitve ustrezne stranke (ustreznih strank). Nasprotno pa se revizor odloči, kakšni dodatni postopki so potrebni za reševanje neskladnosti, kadar pridobljeni dokazi iz enega vira niso skladni z dokazi, pridobljenimi iz drugega vira.

A150. Glede pridobivanja zadostnih in ustreznih dokazov je na splošno težje pridobiti zagotovilo za informacije o obravnavani zadevi, ki se nanašajo na neko obdobje, kot za informacije o obravnavani zadevi v nekem časovnem preseku. Poleg tega so sklepi o procesih navadno omejeni na obdobje, ki ga posel pokriva; revizor ne zagotavlja sklepa o tem, ali bo proces še naprej deloval na določen način tudi v prihodnosti.

A151. Ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi, na katerih temelji revizorjev sklep, je stvar strokovne presoje.

A152. V nekaterih okoliščinah revizor morda ni pridobil take zadostnosti ali ustreznosti dokazov, kot je pričakoval na osnovi načrtovanih postopkov. V takih okoliščinah revizor presodi, da dokazi, pridobljeni iz opravljenih postopkov niso zadostni in ustrezni, da bi lahko oblikoval sklep o informacijah o obravnavani zadevi. Revizor lahko:

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

Kadar glede na okoliščine nobena od teh možnosti ni izvedljiva, revizor ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da bi lahko izoblikoval sklep. Taka situacija se lahko pojavi tudi, če revizor ni izvedel za zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) bi verjel, da utegnejo biti informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno, kot je to obravnavano v odstavku 490.

*Vrednotenje zadostnosti in ustreznosti dokazov (Glej odstavek 65.)*

A153. Posel dajanja zagotovi je kumulativen in ponavljalen proces. Ko revizor izvaja načrtovane postopke, lahko zaradi pridobljenih dokazov spremeni vrsto, čas ali obseg preostalih načrtovanih postopkov. Revizor lahko postane pozoren na informacije, ki se bistveno razlikujejo od pričakovanih in tistih, ki so bile podlaga za načrtovane postopke. Na primer:

- obseg napačnih navedb, ki jih revizor ugotovi, lahko spremeni njegovo strokovno presojo o zanesljivosti določenih virov informacij;
- revizor lahko ugotovi razhajanja v zadevnih informacijah ali pa nedosledne ali manjkajoče dokaze;

- če so bili analitični postopki opravljeni proti koncu posla, lahko izidi teh postopkov pokažejo prej neprepoznano tveganje pomembno napačne navedbe.

V takih okoliščinah bo moral revizor ponovno ovrednotiti načrtovane postopke.

A154. Na revizorjev strokovno presojo o tem, kaj so zadostni in ustrezni dokazi, vplivajo dejavniki, kot so:

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

Omejitev področja (Glej odstavek 26, 66.)

A155. Omejitvev področja lahko izhaja iz:

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

preprečijo, da opravi postopek, ki je po njegovi presoji potreben glede na okoliščine. Tovrstne omejitve imajo lahko še druge posledice za posel, na primer glede revizorjeve ocene tveganja pri poslu in odločitve o sprejemu in nadaljevanju posla.

- A156. Kadar revizor ne more opraviti določenega postopka, to še ne pomeni omejitve področja, če revizor lahko pridobi zadostne in ustrezne dokaze z izvajanjem alternativnih postopkov.
- A157. Postopki, opravljeni pri poslu dajanja omejenega zagotovila, so že po opredelitvi pojma omejeni v primerjavi s postopki, potrebnimi pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. O omejitvah, znanih že pred sprejemom posla dajanja omejenega zagotovila, je smotno presoditi pri ugotavljanju, ali obstajajo predpogoji za posel dajanja zagotovila, zlasti, ali tak posel omogoča dostopnost do dokazov (glej odstavek 24(b)(iv)) in ima razumen namen (glej odstavek 24(b)(vi)). Če ustrezná stranka (ustrezne stranke) postavlja(jo) še dodatne omejitve, potem ko je bil posel dajanja omejenega zagotovila že sprejet, utegne biti primerno odstopiti od posla, če je odstop po ustreznem zakonu ali predpisu mogoč.

### **Priprava poročila o zagotovilu**

*Oblika poročila o zagotovilu* (Glej odstavka 67, 68.)

- A158. Ustno izražanje sklepov in druge podobne oblike so lahko napačno razumljene, če niso podprte s pisnim poročilom. Zato revizor ne poroča ustno ali z uporabo grafičnega prikaza, ne da bi zagotovil tudi pisno poročilo o zagotovilu, ki je na voljo že tedaj, ko je podano ustno poročilo ali je uporabljen grafični prikaz. Grafični prikaz se na primer lahko sklicuje na pisno poročilo o zagotovilu na internetu.
- A159. Ta MSZ ne zahteva standardizirane oblike za poročanje o vseh poslih dajanja zagotovil. Namesto tega opredeljuje osnovne sestavine, ki jih mora vsebovati poročilo o zagotovilu. Poročila o zagotovilu so prilagojena posebnim okoliščinam posla. Revizor lahko uporabi naslove, oštevilčenje odstavkov, tiskarske oznake, kot je na primer krepki tisk, in druge načine za povečanje jasnosti in preglednosti poročila o zagotovilu.
- A160. Revizor lahko izbere slog »kratke oblike« ali »dolge oblike« poročanja, da olajša uspešno obveščanje predvidenih uporabnikov. »Kratka oblika« poročil običajno vsebuje le osnovne sestavine. »Dolga oblika« poročil vključuje še druge informacije in pojasnila, ki

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

#### *Vsebina poročila o zagotovitvi*

Naslov (Glej odstavek 69(a).)

A161. Primeren naslov pomaga opredeliti naravo poročila o zagotovitvi in ga razločevati od poročil, ki jih izdajajo drugi, na primer tisti, ki se jim ni treba ravnati po istih etičnih zahtevah kot revizorju.

Naslovnik (Glej odstavek 69(b).)

A162. Naslovnik opredeljuje stranko ali stranke, ki jim je poročilo o zagotovitvi namenjeno. Poročilo o zagotovitvi je navadno naslovljeno na naročnika, vendar utegnejo obstajati v nekaterih primerih še drugi predvideni uporabniki.

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

A163. Opredelitev in opis informacij o obravnavani zadevi, in kadar je to primerno, obravnavane zadeve lahko vključujeta na primer:

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

po primernih sodilih ali na prepričljivost razpoložljivih dokazov; na primer:

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

Primerna sodila (Glej odstavek 69(d).)

A164. V poročilu o zagotovitvi so opredeljena primerna sodila, po katerih je bila obravnavana zadeva izmerjena ali ovrednotena, tako da predvideni uporabniki lahko razumejo podlago za revizorjev sklep. Poročilo o zagotovitvi lahko vključuje primerna sodila ali pa se nanje sklicuje, če so vključena v informacije o obravnavani zadevi ali če so drugače na voljo iz takoj dostopnega vira. Glede na okoliščine utegne biti primerno razkriti:

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

Naravne omejitve (Glej odstavek 69(e).)

A165. Medtem ko lahko v nekaterih primerih pričakujemo, da bodo predvideni uporabniki poročila o zagotovitvi dobro razumeli naravne omejitve, pa utegne biti v drugih primerih primerno, da se poročilo o zagotovitvi nanje izrecno sklicuje. V zvezi z uspešnostjo notranjega kontroliranja utegne biti na primer primerno v poročilu o zagotovitvi

navesti, da ovrednotenje uspešnosti v preteklosti ni primerno za prihodnja obdobja zaradi tveganja, da je postalo notranje kontroliranje neustrezno zaradi spremenjenih razmer ali ker se je morda znižala stopnja spoštovanja usmeritev ali postopkov.

Poseben namen (Glej odstavek 69(f).)

A166. V nekaterih primerih so primerna sodila, uporabljena za merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve, lahko zasnovana za poseben namen. Regulator na primer lahko zahteva, da nekatere organizacije uporabijo določena primerna sodila, zasnovana za regulativne namene. Da bi se izognili nesporazumom, revizor opozori bralce poročila o zagotovitvi na to dejstvo in pove, da zato informacije o obravnavani zadevi morda niso ustrezne za drug namen.

A167. Poleg opozorila, zahtevanega v odstavku 69(f), lahko revizor oceni, da je primerno navesti, da je poročilo o zagotovitvi namenjeno samo določenim uporabnikom. Odvisno od okoliščin posla je na primer z zakonom ali drugim predpisom določene pravne ureditve to mogoče doseči z omejitvijo distribuiranja ali uporabe poročila o zagotovitvi. Poročilo o zagotovitvi je sicer na ta način mogoče omejiti, če pa take omejitve na določenega uporabnika ali na določen namen ni, to samo po sebi ne pomeni, da ima revizor zakonsko odgovornost do takega uporabnika ali za tak namen. Ali je zakonsko odgovoren, bo odvisno od pravnih okoliščin vsakega primera posebej in od ustrezne pravne ureditve.

Pripadajoča odgovornost (Glej odstavek 69(g).)

A168. Opredelitev pripadajoče odgovornosti obvešča predvidene uporabnike, da je odgovorna stranka odgovorna za obravnavano zadevo, da je merilec ali ocenjevalec odgovoren za merjenje ali ovrednotenje obravnavane zadeve po primernih sodilih in da je revizorjeva vloga, da neodvisno izrazi sklep o informacijah o obravnavani zadevi.

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

A169. Kadar velja za obravnavano zadevo poseben MSZ samo za del informacij o obravnavani zadevi, je treba navesti tako za obravnavano zadevo poseben MSZ kot tudi ta MSZ.



A170. Izjava, ki vsebuje nenatančen pojasnjevalni ali omejevalni jezik (na primer »posel je bil opravljen s sklicevanjem na MSZ 3000«), lahko zavede uporabnike poročila o zagotovilu.

Ustrezne zahteve obvladovanja kakovosti (Glej odstavek 69(i).)

A171. V nadaljevanju je prikaz izjave v poročilu o zagotovilu glede ustreznih zahtev obvladovanja kakovosti:

Podjetje uporablja Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 in zato vzdržuje vseobsegajočo ureditev obvladovanja kakovosti, vključno z dokumentiranimi usmeritvami in postopki glede izpolnjevanja etičnih zahtev, strokovnih standardov ter ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev.

Izpolnjevanje zahtev za neodvisnost in drugih etičnih zahtev (Glej odstavek 69(j).)

A172. V nadaljevanju je prikaz izjave v poročilu o zagotovilu glede izpolnjevanja etičnih zahtev:

Izpolnili smo zahteve za neodvisnost in druge etične zahteve *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake in ki temelji na temeljnih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, zaupnosti in poklicu primernega obnašanja.

Povzetek opravljenega dela (Glej odstavka A6, 69(k).)

A173. Povzetek opravljenega dela pomaga predvidenim uporabnikom razumeti revizorjev sklep. Za mnoge posle dajanja zagotovil je teoretično možnih neskončno število različic v postopkih. V praksi pa jih je težko jasno in nedvoumno navesti. Revizorji si pri pripravljanju povzetka lahko pomagajo tudi z drugimi uradnimi objavami, ki jih je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB).

A174. Kadar noben poseben MSZ ne daje navodil o postopkih za določeno obravnavano zadevo, lahko povzetek vključuje podrobnejši opis opravljenega dela. Morda bo primerno vključiti v povzetek izjavo, da je v opravljeno delo vključena ocena ustreznosti primernih sodil.

A175. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila je povzetek opravljenega dela navadno podrobnejši kot za posel dajanja sprejemljivega zagotovila in navaja omejitve pri vrsti, času in obsegu postopkov. To pa zato, ker je

ocena vrste, časa in obsega opravljenih postopkov bistvena za razumevanje sklepa, izraženega v obliki, ki pove, ali je revizor na podlagi opravljenih postopkov opazil kakšno pomembno zadevo (pomembne zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. V povzetku opravljenega dela je primerno navesti tudi določene postopke, ki niso bili opravljeni, čeprav bi zanje pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila navadno pričakovali, da bodo opravljeni. Vsekakor pa popolna opredelitev vseh takih postopkov morda sploh ni mogoča, ker se pri takem poslu od revizorja zahteva manjše poznavanje in upoštevanje tveganja pri poslu kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.

A176. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri določanju stopnje podrobnosti navajanja v povzetku opravljenega dela, lahko vključujejo:

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

A177. Pomembno je, da je povzetek napisan nepristransko in tako, da predvidenim uporabnikom omogoča razumeti opravljeno delo kot osnovo za revizorjev sklep. V večini primerov v njem ne bo podrobnega opisa celotnega načrta dela, po drugi strani pa je pomembno, da ne bo tako zelo zgoščen, da bi bil dvoumen, niti napisan tako, da bi bile nekatere stvari v njem preveč poudarjene ali olepšane.

Revizorjev sklep (Glej odstavka 12(a)(i)(a), 69(1).)

A178. Primeri sklepov, izraženih v obliki, primerni za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, so med drugim:

- kadar je sklep izražen glede na obravnavano zadevo in primerna sodila: »Po našem mnenju je organizacija v vseh pomembnih pogledih ravnala v skladu z zakonom XYZ.«;
- kadar je sklep izražen glede na informacije o obravnavani zadevi in primerna sodila: »Po našem mnenju je napoved

finančne uspešnosti organizacije v vseh pomembnih pogledih pravilno pripravljena glede na sodila XYZ.«; ali

- kadar je sklep izražen glede na izjavo, ki jo je dala ustrezna stranka: »Po našem mnenju je izjava [ustrezne stranke], da je organizacija ravnala v skladu z zakonom XYZ, v vseh pomembnih pogledih pošteno navedena«, ali »Po našem mnenju je izjava [ustrezne stranke], da so ključni kazalniki uspešnosti predstavljeni v skladu s sodili XYZ, v vseh pomembnih pogledih navedena pošteno.«

A179. Morda bo primerno obvestiti predvidene uporabnike o kontekstu, v katerem je treba brati revizorjev sklep, kadar poročilo o zagotovitvi vključuje pojasnilo o določenih značilnostih obravnavane zadeve, ki bi jih predvideni uporabniki morali poznati. Revizorjev sklep lahko na primer vključuje takole besedilo: »Ta sklep je bil oblikovan na osnovi zadev, ki so opisane na drugem mestu v tem neodvisnem poročilu o zagotovitvi.«

A180. Primeri sklepov, izraženih v obliki, primerni za posel dajanja omejenega zagotovila, so med drugim:

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

A181. Oblike izražanja, koristne za obravnavane zadeve, vključujejo na primer enega od ali kombinacijo več naslednjih izrazov:

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

A182. Vključitev naslova nad odstavki, ki vsebujejo prilagojene sklepe in zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) je potrebna prilagoditev, prispeva k razumljivosti revizorjevega poročila. Primeri primernih naslovov so med drugim: »Sklep s pridržki«, »Odklonilni sklep« ali »Zavrnitev sklepa« in »Osnova za sklep s pridržki« ali »Osnova za odklonilni sklep«, kot je primerno.

Revizorjev podpis (Glej odstavek 69(m).)

A183. Revizorjev podpis je bodisi ime revizorjevega podjetja, osebno ime posameznega revizorja ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi. Poleg revizorjevega podpisa je v nekaterih pravnih ureditvah lahko tudi zahtevano, da revizor v svojem poročilu navede strokovne nazive ali priznanje ustreznega licenčnega organa v tej pravni ureditvi.

Datum (Glej odstavek 69(n).)

A184. Vključitev datuma poročila o zagotovilu obvešča predvidene uporabnike, da je revizor proučil učinek dogodkov, ki so se zgodili do tega datuma, na informacije o obravnavani zadevi in na poročilo o zagotovilu.

Sklicevanje na revizorjevega veščaka v poročilu o zagotovilu (Glej odstavek 70.)

A185. V nekaterih primerih lahko zakon ali drug predpis zahteva sklicevanje na delo revizorjevega veščaka v poročilu o zagotovilu, na primer v javnem sektorju za namene preglednosti. To je lahko primerno tudi v drugih okoliščinah, na primer da se pojasni narava prilagoditve revizorjevega sklepa ali kadar je delo veščaka neločljiv sestavni del ugotovitev, vključenih v dolgo obliko poročila.

A186. Ne glede na vse pa je revizor edini odgovoren za izraženi sklep in ta odgovornost ni nič manjša, če revizor uporabi delo revizorjevega veščaka. Zato je pomembno, da besedilo poročila o zagotovilu, tudi če

se revizor v njem sklicuje na svojega veščaka, ne nakazuje, da je revizorjeva odgovornost za sklep, izražen v tem poročilu, manjša zaradi vključevanja tega veščaka.

A187. Splošna navedba v dolgi obliki poročila, da je posel izvajalo primerno usposobljeno osebje, vključno z veščaki za obravnavano zadevo in specialisti za dajanje zagotovil, verjetno ne bo napačno razumljena kot zmanjšana odgovornost. Možnost za napačno razumevanje pa je večja pri kratki obliki poročila, v katerem je mogoče predstaviti le minimalno količino vsebinskih informacij, ali kadar je revizorjev veščak naveden s polnim imenom. Zato utegne biti v takih primerih potrebno dodatno besedilo, ki prepreči, da bi se iz poročila o zagotovitlu lahko razumelo, da je revizorjeva odgovornost za izraženi sklep manjša zaradi vključevanja veščaka.

#### **Neprilagojeni in prilagojeni sklepi** (Glej odstavke 74–77, Dodatek.)

A188. Izraz 'vseobsegajoči' opisuje učinke napačnih navedb na informacije o obravnavani zadevi ali možne učinke morebitnih napačnih navedb na informacije o obravnavani zadevi, ki so ostale neodkrita, ker ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov. Vseobsegajoči učinki na informacije o obravnavani zadevi so tisti, ki po revizorjevi strokovni presoji:

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

A189. Vrsta zadeve in revizorjeva presoja o vseobsežnosti učinkov ali možnih učinkov na informacije o obravnavani zadevi vplivata na to, kakšen sklep je treba izraziti.

A190. Primeri sklepa s pridržki in odklonilnega sklepa ter zavrnitve sklepa so:

- Sklep s pridržki (primer za posle dajanja omejenega zagotovila s pomembno napačno navedbo): »Na osnovi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov, razen glede učinka zadeve, opisane v odstavku *Osnova za sklep s pridržki* kot delu našega poročila, nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da izjava [ustrezne stranke] ni v vseh

pomembnih pogledih poštena predstavitev ravnanja organizacije v skladu z zakonom XYZ.«

- Odklonilni sklep (primer za pomembno in vseobsegajočo napačno navedbo za posle dajanja tako sprejemljivega kot omejenega zagotovila): »Zaradi bistvenosti zadeve, opisane v odstavku *Osnova za odklonilen sklep* kot delu našega poročila, izjava [ustrezne stranke] ni poštena predstavitev ravnanja organizacije v skladu z zakonom XYZ.«
- Zavrnitev sklepa (primer za pomembno in vseobsegajočo omejitvev področja za posle dajanja tako sprejemljivega kot omejenega zagotovila): »Zaradi bistvenosti zadeve, opisane v odstavku *Osnova za zavrnitev sklepa* kot delu našega poročila, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za oblikovanje sklepa o izjavi [ustrezne stranke]. Zato ne izražamo nobenega sklepa o tej izjavi.«

A191. V nekaterih primerih lahko merilec ali ocenjevalec ugotovi in pravilno opiše, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno. Pri poslu preverjanja skladnosti lahko na primer merilec ali ocenjevalec pravilno opiše pojave neskladnosti. V takih okoliščinah mora revizor v skladu z odstavkom 76 opozoriti predvidene uporabnike na opis pomembno napačne navedbe, bodisi tako, da izrazi sklep s pridržki ali odklonilni sklep, ali pa tako, da izrazi sklep brez pridržkov, toda poudari zadevo tako, da se nanjo posebej sklicuje v poročilu o zagotovilu.

#### **Druge obveznosti obveščanja** (Glej odstavek 78.)

A192. Zadeve, o katerih bi utegnilo biti primerno obvestiti odgovorno stranko, merilca ali ocenjevalca, naročnika ali druge, vključujejo prevaro ali sum prevare in pristranskost pri pripravi informacij o obravnavani zadevi.

#### **Dokumentacija** (Glej odstavke 79–83.)

A193. Dokumentacija vključuje zapis revizorjevega razmišljanja o vseh bistvenih zadevah, ki zahtevajo strokovno presojo, in s tem povezanih sklepov. Pri težkih načelnih vprašanjih ali težkih vprašanjih, ki zahtevajo strokovno presojo, lahko dokumentacija, ki vključuje pomembna dejstva, ki jih je revizor poznal ob sprejemanju sklepa, pomaga pri dokazovanju revizorjevega znanja.

A194. Med izvajanjem posla ni niti potrebno niti izvedljivo dokumentirati vsake obravnavane zadeve ali opravljene strokovne presoje. Prav tako ni potrebno, da revizor posebej (na primer po kontrolnem seznamu) dokumentira skladnost z vsemi zadevami, za katere je skladnost izkazana že z dokumenti, vključenimi v spis posla. Podobno revizorju ni treba vključiti v spis posla nadomeščenih osnutkov delovnega gradiva, zapisov nepopolnih ali predhodnih razmišljanj, prejšnjih izvodov dokumentov, ki so bili popravljeni zaradi tipkarskih ali drugih napak in dvojnikov dokumentov.

A195. Pri strokovni presoji ocene obsega dokumentacije, ki jo je treba pripraviti in hraniti, lahko revizor upošteva, kaj je potrebno za zagotovitev, da bo drug revizor, ki ni imel prejšnjih izkušenj s poslom, razumel opravljeno delo in osnove za glavne sprejete odločitve (ne pa tudi podrobne vidike posla). Drugi revizor se bo s podrobnimi vidiki posla lahko seznanil samo v razpravi o njih z revizorjem, ki je pripravil dokumentacijo.

A196. Dokumentacija lahko na primer vključuje zapis:

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

A197. Dokumentacija lahko na primer vključuje zapis:

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

*Sestavljanje končnega spisa posla*

- A198. MSOK 1 (ali druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so vsaj enako stroge kot MSOK 1) zahteva, da podjetja vzpostavijo usmeritve in postopke za pravočasno dokončanje sestavljanja spisov poslov.<sup>7</sup> Primeren rok, v katerem je treba dokončati sestavljanje končnega spisa posla, navadno ni daljši od 60 dni po datumu poročila o zagotovilu.<sup>8</sup>
- A199. Dokončanje sestavljanja končnega spisa posla po datumu poročila o zagotovilu je administrativni postopek, ki ne vsebuje opravljanja novih postopkov ali oblikovanja novih sklepov. Vendar pa je med sestavljanjem končnega spisa mogoče vnesti spremembe v dokumentacijo, če so te administrativne narave. Primeri sprememb vključujejo:
- brisanje ali izločanje nadomeščene dokumentacije,
  - razvrščanje in pregledovanje delovnega gradiva ter urejanje navzkrižnega sklicevanja na delovnih papirjih,
  - podpisovanje dokončnih kontrolnih seznamov v zvezi s sestavljanjem spisa,
  - dokumentiranje dokazov, ki jih je revizor pridobil, obravnaval in se v zvezi z njimi uskladi z ustreznimi člani skupine za posel pred datumom poročila o zagotovilu.
- A200. MSOK 1 (ali nacionalne zahteve, ki so vsaj enako stroge kot MSOK 1) zahteva, da podjetja vzpostavijo usmeritve in postopke za hranjenje dokumentacije poslov.<sup>9</sup> Obdobje hranjenja dokumentacije za posle dajanja zagotovil navadno ni krajše kot pet let od datuma poročila o zagotovilu.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> MSOK 1, odstavek 45.

<sup>8</sup> MSOK 1, odstavek A54.

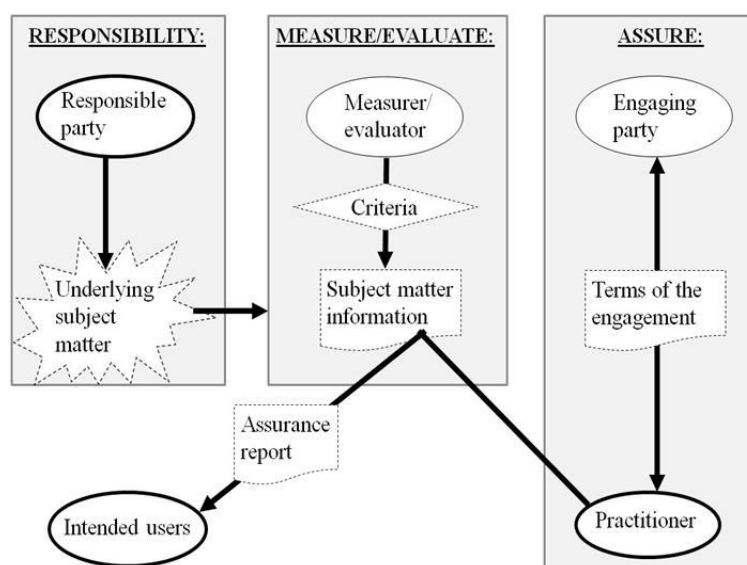
<sup>9</sup> MSOK1, odstavek 47.

<sup>10</sup> MSOK1, odstavek A61.



**Dodatek**

(Glej odstavke 2, A8, A11, A16, A36–A38.)

**Vloge in odgovornost****Legenda:**

RESPONSIBILITY – ODGOVORNOST

Underlying subject matter – Obravnavana zadeva

MEASURE/EVALUATE – MERITI/VREDNOTITI

Measurer/evaluator – Merilec/ocenjevalec

Criteria – Sodila

Subject matter information – Informacije o obravnavani zadevi

ASSURE – ZAGOTOVITI

Engaging party – Naročnik

Terms of the engagement – Pogoji posla

Practitioner – Revizor

Assurance report – Poročilo o zagotovilu

Intended users – Predvideni uporabniki

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

obravnnavani zadevi priloži izjavo, da sprejema odgovornost zanje.

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

4. Revizorjev sklep je lahko izražen glede na:

- obravnavano zadevo in primerna sodila,

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