

Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil

MEDNARODNI OKVIR ZA POSLE DAJANJA ZAGOTOVIL

Ta *Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil* (Okvir), ki izvira iz *Priročnika Mednarodnih standardov obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2010 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo septembra 2012 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo tega Okvira je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

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

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

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

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

IFAC Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements,
ISBN: 978-1-60815-052-6

**MEDNARODNI STANDARDI POSLOV DAJANJA
ZAGOTOVIL****MEDNARODNI OKVIR ZA POSLE
DAJANJA ZAGOTOVIL**

(Uporablja se za poročila o zagotovilih, ki so bila izdana 1. januarja 2005 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–6
Oprelitev in cilj posla dajanja zagotovila	7–11
Področje Okvira	12–16
Sprejem posla	17–19
Sestavine posla dajanja zagotovila	20–60
Nepriprava uporaba revizorjevega imena	61
Dodatek: Razlike med posli dajanja sprejemljivih in omejenih zagotovil	

Uvod

1. Okvir opredeljuje in opisuje sestavine in cilje posla dajanja zagotovila in določa posle, za katere veljajo Mednarodni standardi revidiranja (MSR), Mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSP) in Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil (MSZ). Zagotavlja referenčni okvir za:
 - a) računovodske strokovnjake z javnim pooblastilom (angl. "practitioners", v Sloveniji "revizorji"), kadar opravljajo posle dajanja zagotovil; računovodski strokovnjaki v javnem sektorju se sklicujejo na *Vidik javnega sektorja* na koncu Okvira; računovodski strokovnjaki, ki niti nimajo javnega pooblastila niti ne delajo v javnem sektorju, naj upoštevajo ta Okvir, kadar opravljajo posle dajanja zagotovil;¹
 - b) druge, ki so vključeni v posle dajanja zagotovil, tudi predvidene uporabnike poročila o zagotovitlu in odgovorno stranko, in
 - c) Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) pri njegovem razvijanju MSR, MSP in MSZ.
2. Ta Okvir sam po sebi ne postavlja standardov ali predpisuje postopkovnih zahtev za opravljanje poslov dajanja zagotovil. MSR, MSP in MSZ vsebujejo osnovna načela, bistvene postopke in ustrezna navodila v skladu z zasnovo tega Okvira za opravljanje poslov dajanja zagotovil. Povezava med tem Okvirom ter MSR, MSP in MSZ je pojasnjena v delu *Priročnika mednarodnih objav s področij revidiranja, poslov dajanja zagotovil in etike* pod naslovom *Struktura objav*, ki jih izdaja IAASB.
3. Sledi pregled tega Okvira:

¹ Če računovodski strokovnjak, ki nima javnega pooblastila, na primer notranji revizor, uporablja ta Okvir in (a) se v svojem poročilu sklicuje na ta Okvir, MSR, MSP ali MSZ; in (b) če računovodski strokovnjak ali drugi člani delovne skupine za posel dajanja zagotovila in delodajalec računovodskega strokovnjaka, kjer je tak primer, niso neodvisni od organizacije, za katero se opravlja posel dajanja zagotovila, je treba odvisnost in vrsto povezave (povezav) z organizacijo v poročilu računovodskega strokovnjaka razkriti na vidnem mestu. Poleg tega poročilo v naslovu ne sme vsebovati besede "neodvisen", namen in uporabniki poročila pa so omejeni.

- *Uvod:* Ta Okvir obravnava posle dajanja zagotovil, ki jih opravljajo revizorji. Daje referenčni okvir za revizorje in druge, ki so vključeni v posle dajanja zagotovil, na primer tiste, ki sklepajo posle z revizorji (“naročniki”).
- *Opredelitev in cilj posla dajanja zagotovila:* Ta del opredeljuje posle dajanja zagotovil in določa cilje dveh vrst poslov dajanja zagotovila, ki ju sme opravljati revizor. V tem Okviru sta ti dve vrsti imenovani posli dajanja sprejemljivih zagotovil in posli dajanja omejenih zagotovil.²
- *Področje Okvira:* Ta del razlikuje posle dajanja zagotovil od drugih poslov, kot so na primer svetovalni posli.
- *Sprejem posla:* Ta del določa značilnosti, ki morajo biti izkazane, preden lahko revizor sprejme posel dajanja zagotovila.
- *Sestavine posla dajanja zagotovila:* Ta del opredeljuje in obravnava pet sestavin poslov dajanja zagotovil, ki jih opravljajo revizorji, in sicer: razmerje treh strank, obravnavana zadeva, sodila, dokazi in poročilo o zagotovitlu. Pojasnjuje pomembne razlike med posli dajanja sprejemljivih zagotovil in posli dajanja omejenih zagotovil (opisane tudi v Dodatku). Ta del na primer obravnava tudi bistvene razlike obravnavanih zadev pri poslih dajanja zagotovil, zahtevane značilnosti primernih sodil, vlogo tveganja in pomembnosti pri poslih dajanja zagotovil in načine, na katere so izraženi sklepi pri vsaki od obeh vrst poslov dajanja zagotovila.
- *Neprimerna uporaba revizorjevega imena:* Ta del obravnava posledice povezanosti revizorja z obravnavano zadevo.

Etična načela in standardi obvladovanja kakovosti

4. Revizorje, ki opravljajo posle dajanja zagotovil, vodijo poleg tega Okvira ter MSR, MSP in MSZ še:
 - a) *Kodeks etike IFAC za računovodske strokovnjake* (Kodeks), ki postavlja osnovna etična načela za računovodske strokovnjake, in

² Pri poslih dajanja zagotovil, zlasti v zvezi z računovodskimi informacijami iz preteklosti, se posli dajanja sprejemljivih zagotovil imenujejo revizije, posli dajanja omejenih zagotovil pa posli preiskovanja.

- b) Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti (MSOK), ki postavljajo pravila in dajejo navodila za sistem obvladovanja kakovosti v podjetju.³
5. Del A Kodeksa določa osnovna etična načela, ki jih morajo spoštovati vsi računovodski strokovnjaki; med temi načeli so:
 - a) neoporečnost,
 - b) nepristranskost,
 - c) strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost,
 - d) zaupnost in
 - e) poklicu primerno obnašanje.
6. Del B Kodeksa, ki velja le za računovodske strokovnjake z javnim pooblastilom ("revizorje"), vključuje zasnovano obravnavanje neodvisnosti, ki pri vsakem poslu dajanja zagotovila upošteva nevarnosti za neodvisnost, sprejeta varovala in javni interes. Od podjetij in članov delovnih skupin za posle dajanja zagotovil zahteva, da prepoznajo in ovrednotijo okoliščine in odnose, ki povzročajo nevarnosti za neodvisnost, ter da z ustreznimi ukrepi te nevarnosti odstranijo ali jih z uporabo varoval zmanjšajo na sprejemljivo raven.

Oprelitev in cilj posla dajanja zagotovila

7. "Posel dajanja zagotovila" pomeni posel, pri katerem revizor izrazi sklep, ki je namenjen povečanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso hkrati tudi odgovorna stranka, v izid ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve na podlagi sodil.
8. Izid ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve je informacija, ki izhaja iz uporabe sodil v zvezi z obravnavano zadevo. Na primer:
 - Priznavanje, merjenje, predstavljanje in razkrivanje v računovodskih izkazih (izid) izvira iz uporabe okvira računovodskega poročanja za priznavanje, merjenje, predstavljanje in razkrivanje, kot so na primer Mednarodni standardi računovodskega poročanja (sodila), v zvezi s

³ Dodatni standardi in navodila za postopke obvladovanja kakovosti za posebne vrste poslov dajanja zagotovil so določeni v MSR, MSP in MSZ.

finančnim položajem, poslovnim izidom in denarnimi tokovi organizacije (obravnavana zadeva).

- Izjava o uspešnosti notranjega kontroliranja (izid) izvira iz uporabe okvira za ovrednotenje uspešnosti notranjega kontroliranja, kot je na primer COSO⁴ ali CoCo⁵ (sodila), za proces notranjega kontroliranja (obravnavana zadeva).

V nadaljevanju bo v tem Okviru izraz “informacija o obravnavani zadevi” uporabljen v pomenu izid ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve. Informacija o obravnavani zadevi je namreč tisto, o čemer revizor zbira zadostne in ustrezne dokaze, da zagotovi sprejemljivo podlago za izrazitev sklepa v poročilu o zagotovilu.

9. Informacija o obravnavani zadevi utegne biti neustrezno izražena glede na razmere pri obravnavani zadevi in sodila ter lahko zato vsebuje napačno navedbo, morda celo v pomembnem obsegu. To se zgodi, če informacija o obravnavani zadevi ne odraža pravilno uporabe sodil pri obravnavani zadevi, na primer, če računovodski izkazi organizacije niso resničen in pošten prikaz (ali v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev) njenega finančnega položaja, finančne uspešnosti in denarnih tokov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, ali če uradna trditev organizacije, da je njeno notranje kontroliranje uspešno, ni v vseh pomembnih pogledih pošteno podana na podlagi navodil COSO ali CoCo.
10. Pri nekaterih poslih dajanja zagotovil opravi ovrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve odgovorna stranka ter ima informacija o obravnavani zadevi obliko izjave odgovorne stranke, ki je dana na razpolago predvidenim uporabnikom. Taki posli se imenujejo “posli na podlagi izjav”. Pri drugih poslih dajanja zagotovil pa revizor bodisi sam neposredno opravi vrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve bodisi pridobi predstavitev od odgovorne stranke, ki je opravila ovrednotenje ali merjenje, ki ni na razpolago predvidenim uporabnikom. Informacijo o obravnavani zadevi dobijo predvideni uporabniki v poročilu o

⁴ “Notranje kontroliranje – celostni okvir” Odbora sponzorskih organizacij (Committee of Sponsoring Organizations) Treadwayeve komisije (COSO).

⁵ “Navodila za ocenjevanje kontroliranja – načela CoCo”, Sodila odbora za kontroliranje (*Criteria of Control Board*) Kanadskega instituta pooblaščenih revizorjev.

zagotovu. Taki posli se imenujejo "posli z neposrednim poročanjem".

11. Po tem Okviru obstajata dve vrsti posla dajanja zagotovila, ki ju sme opravljati revizor: posel dajanja sprejemljivega zagotovila in posel dajanja omejenega zagotovila. Cilj posla dajanja sprejemljivega zagotovila je zmanjšanje tveganja pri poslu dajanja zagotovila na sprejemljivo nizko raven glede na okoliščine posla⁶ kot osnova za pozitivno obliko izraženega revizorjevega sklepa. Cilj posla dajanja omejenega zagotovila je zmanjšanje tveganja pri poslu dajanja zagotovila na raven, ki je glede na okoliščine posla zadovoljiva, pri čemer pa je tveganje kot osnova za negativno obliko izraženega revizorjevega sklepa večje kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.

Področje Okvira

12. Niso vsi posli, ki jih opravljajo revizorji, posli dajanja zagotovil. Med drugimi posli, ki jih revizorji pogosto opravljajo in ne izpolnjujejo prej navedene opredelitve pojma (zaradi česar jih ta Okvir ne obravnava), so:
 - posli, ki jih obravnavajo Mednarodni standardi sorodnih storitev, kot na primer posli opravljanja dogovorjenih postopkov ter kompiliranja računovodskih in drugih informacij;
 - priprava davčnih napovedi, kadar ni izražen sklep z danim zagotovilo;
 - svetovalni posli,⁷ kot na primer poslovodsko in davčno svetovanje.

⁶ Okoliščine posla vključujejo pogoje posla, vključno s tem, ali gre za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali posel dajanja omejenega zagotovila, značilnosti obravnavane zadeve, opredeljena sodila, potrebe predvidenih uporabnikov, ustrezne značilnosti odgovorne osebe in njenega okolja ter druge zadeve, na primer dogodke, posle, pogoje in prakso, ki utegnejo bistveno vplivati na posel.

⁷ Pri svetovalnih poslih uporabi računovodski strokovnjak svoje strokovno znanje, izobrazbo, opažanja, izkušnje in poznavanje svetovalnih postopkov. Svetovanje je analitičen proces, ki običajno vključuje precej prepletanja dejavnosti, ki se nanašajo na zastavljanje ciljev, ugotavljanje dejstev, opredelitev težav ali priložnosti, ovrednotenje različic, pripravo priporočil, vključno z ukrepi, obveščanje o izidih in včasih tudi uvajanje in spremljanje izvajanja. 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 računovodskim

13. Posel dajanja zagotovila je lahko del večjega posla, na primer, če svetovalni posel za prevzem podjetja vključuje zahtevo za izraženo zagotovilo v zvezi z računovodskimi informacijami iz preteklosti ali predračunskimi računovodskimi informacijami. V takih okoliščinah velja ta Okvir le za tisti del posla, ki se nanaša na zagotovilo.
14. Navedenih poslov, ki utegnejo izpolnjevati opredelitev iz odstavka 7, ni treba opravljati v skladu s tem Okvirom:
- a) poslov za pričanje v sodnih postopkih v zvezi z računovodenjem, revidiranjem, obdavčitvami ali drugimi zadevami ter
 - b) poslov, ki vključujejo strokovna mnenja, poglede ali besedila, iz katerih bi uporabnik lahko izpeljal kakšno zagotovilo, če velja vse od naštetega:
 - i) ta mnenja, pogledi ali besedila so le postranskega pomena v celotnem poslu;
 - ii) vsako pisno poročilo je izrecno omejeno le na uporabo predvidenih uporabnikov, ki so navedeni v poročilu;
 - iii) s pisnim dogovorom z navedenimi predvidenimi uporabniki je potrjeno, da posel ni namenjen dajanju zagotovila; in
 - iv) posel v poročilu računovodskega strokovnjaka ni predstavljen kot posel dajanja zagotovila.

Poročila o poslih, ki niso posli dajanja zagotovila

15. Revizor, ki poroča o poslu, ki ni posel dajanja zagotovila v skladu s tem Okvirom, to poročilo jasno loči od poročila o zagotovitvi. Da ne bi zmedel uporabnikov, se v poročilu, ki ni poročilo o zagotovitvi, izogne:
- sklicevanju na skladnost s tem Okvirom, MSR, MSP ali MSZ;
 - neprimerni uporabi besed “zagotovilo,” “revizija” ali “preiskovanje”;
 - vključevanju navedbe, ki bi jo lahko upravičeno zamenjali za sklep, ki naj bi povečal stopnjo zaupanja predvidenih

strokovnjakom in naročnikom. Vsaka storitev, ki ustreza opredelitvi posla dajanja zagotovila, ni svetovalni posel, ampak je posel dajanja zagotovila.

uporabnikov v izid ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve po sodilih.

16. Revizor in odgovorna stranka se lahko dogovorita za uporabo načel tega Okvira za neki posel, če razen odgovorne stranke ni drugih predvidenih uporabnikov, vendar pa so izpolnjene vse druge zahteve MSR, MSP ali MSZ. V takih primerih revizorjevo poročilo vključuje izjavo, ki omejuje uporabo poročila na odgovorno stranko.

Sprejem posla

17. Revizor sprejme posel dajanja zagotovila le, če revizorjevo predhodno poznavanje okoliščin posla kaže, da:

- a) bodo izpolnjene ustrezne etične zahteve, kot na primer neodvisnost in strokovna usposobljenost, in
- b) ima posel vse naslednje značilnosti:
 - i) obravnavana zadeva je primerna;
 - ii) predvidena sodila so ustrezna in dostopna predvidenim uporabnikom;
 - iii) revizor ima dostop do zadostnih in ustreznih dokazov v podporo svojemu sklepu;
 - iv) revizorjev sklep v obliki, ki je primerna bodisi za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila, bo vključen v pisno poročilo;
 - v) revizor je prepričan, da je namen posla utemeljen; če obstaja bistvena omejitev področja revizorjevega dela (Glej odstavek 55.), utegne biti malo verjetno, da je namen posla utemeljen; prav tako utegne revizor domnevati, da namerava naročnik povezovati revizorjevo ime z obravnavano zadevo na neprimeren način (Glej odstavek 61.).

Posamezni MSR, MSP ali MSZ lahko vključujejo dodatne zahteve, ki morajo biti izpolnjene pred sprejemom posla.

18. Če predvideni posel ne more biti sprejet kot posel dajanja zagotovila, ker nima vseh značilnosti iz prejšnjega odstavka, lahko naročnik opredeli posel drugače in tako zadovolji potrebe predvidenih uporabnikov. Na primer:

- a) Če prvotna sodila niso bila primerna, se posel dajanja zagotovila še vedno lahko opravi, če:
- i) lahko naročnik opredeli neki vidik prvotne obravnavane zadeve, za katerega so ta sodila primerna, in bi revizor lahko opravil posel dajanja zagotovila samo glede na ta vidik kot obravnavano zadevo; v takih primerih se v poročilu o zagotovitvi jasno navede, da se poročilo ne nanaša na prvotno obravnavano zadevo v celoti, ali
 - ii) se lahko izberejo ali pripravijo nadomestna sodila, primerna za prvotno obravnavano zadevo.
- b) Naročnik lahko zahteva posel, ki ni posel dajanja zagotovila, kot na primer svetovalni posel ali posel opravljanja dogovorjenih postopkov.
19. Potem ko je sprejel posel dajanja zagotovila, revizor tega posla brez sprejemljive utemeljitve ne sme spremeniti v posel, ki ni posel dajanja zagotovila, ali posla dajanja sprejemljivega zagotovila v posel dajanja omejenega zagotovila. Sprememba okoliščin, ki vpliva na zahteve predvidenih uporabnikov, ali nesporazum glede narave posla je običajno utemeljen razlog za zahtevo po spremembi posla. Če je prišlo do take spremembe, revizor upošteva tudi dokaze, ki jih je pridobil pred spremembo.

Sestavine posla dajanja zagotovila

20. V tem delu so obravnavane naslednje sestavine posla dajanja zagotovila:
- a) razmerje treh strank, ki vključuje revizorja, odgovorno stranko in predvidene uporabnike,
 - b) primerna obravnavana zadeva,
 - c) ustrezna sodila,
 - d) zadostni in ustrezni dokazi ter
 - e) pisno poročilo o zagotovitvi v obliki, ki je primerna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila.

Razmerje treh strank

21. Posli dajanja zagotovil vključujejo tri posebne stranke: revizorja, odgovorno stranko in predvidene uporabnike.

22. Odgovorna stranka in predvideni uporabniki so lahko iz različnih organizacij ali pa iz iste organizacije. Zgled za drugi primer je v dvotirnem sistemu upravljanja nadzorni svet, ki utegne zahtevati zagotovilo za informacije, ki jih zagotavlja uprava iste organizacije. Razmerje med odgovorno stranko in predvidenimi uporabniki je treba presojati v kontekstu posameznega posla in se utegne razlikovati od bolj tradicionalno postavljenih razmejitev odgovornosti. Vodstvo organizacije (*predvideni uporabnik*) na primer lahko naroči revizorju, da opravi posel dajanja zagotovila za določen vidik dejavnosti organizacije, za katerega neposredno odgovarja nižje poslovodstvo (*odgovorna stranka*), vendar pa je zanj končno odgovorno vodstvo organizacije.

Revizor

23. Izraz “računovodski strokovnjak z javnim pooblastilom” (angl. “practitioner”, v Sloveniji “revizor”), kot je uporabljen v tem Okviru, ima širši pomen kot izraz “revizor”, uporabljen v MSR in MSP, ki se nanaša le na računovodske strokovnjake z javnim pooblastilom, ki opravljajo revizije ali posle preiskovanja v zvezi z računovodskimi informacijami iz preteklosti.
24. Od revizorja se utegne zahtevati, da opravlja posle dajanja zagotovil za širok razpon obravnavanih zadev. Za nekatere obravnavane zadeve utegnejo biti potrebne posebne spretnosti in znanje poleg tistih, ki jih posamezen revizor običajno ima. Kot je navedeno v odstavku 17 (a), revizor ne sprejme posla, če predhodno poznavanje okoliščin posla kaže, da etične zahteve glede strokovne usposobljenosti ne bodo izpolnjene. V nekaterih primerih je mogoče to zahtevo izpolniti tako, da revizor uporabi delo oseb z drugih strokovnih področij, imenovanih veščaki. V takih primerih mora revizor zagotoviti, da imajo osebe, ki izvajajo posel, kot skupina zahtevane spretnosti in znanja, in da je kot revizor primerno vključen v posel in dovolj pozna delo veščaka.

Odgovorna stranka

25. Odgovorna stranka je oseba (ali so osebe), ki je:
- a) v poslu z neposrednim poročanjem odgovorna za obravnavano zadevo, ali
 - b) v poslu na podlagi izjave odgovorna za informacije o obravnavani zadevi (*izjava*), lahko pa tudi za obravnavano zadevo; zgled za primer, ko je odgovorna stranka odgovorna tako za informacije o obravnavani zadevi kot za

obravnavano zadevo, je, če organizacija najame revizorja za izvedbo posla dajanja zagotovila glede poročila, ki ga je pripravila o svojem zdržnem ravnanju; zgled za primer, ko je odgovorna stranka odgovorna za informacije o obravnavani zadevi, ne pa tudi za obravnavano zadevo, je, če vladna organizacija najame revizorja, da izvede posel dajanja zagotovila glede poročila o zdržnem ravnanju neke zasebne družbe, ki ga je organizacija pripravila in naj bi bil razdeljen predvidenim uporabnikom.

Odgovorna stranka je lahko stranka, ki sklene posel z revizorjem (*naročnik*), ali pa ne.

26. Odgovorna stranka običajno zagotovi revizorju pisno predstavitev, v kateri je obravnavana zadeva ovrednotena ali izmerjena glede na določena sodila, ne glede na to, ali bo ta kot izjava na voljo predvidenim uporabnikom. V poslu z neposrednim poročanjem pa revizor morda ne bo mogel pridobiti take predstavitve, če je naročnik kdo drug in ne odgovorna stranka.

Predvideni uporabniki

27. Predvideni uporabniki so oseba, osebe ali skupina oseb, za katere revizor pripravi poročilo o zagotovitvi. Odgovorna stranka je lahko eden od predvidenih uporabnikov, vendar ne edini.
28. Kadar je to izvedljivo, je poročilo o zagotovitvi naslovljeno na vse predvidene uporabnike, a v nekaterih primerih utegnejo obstajati še drugi predvideni uporabniki. Revizor morda ne more ugotovi, kdo vse bo bral poročilo o zagotovitvi, zlasti kadar ima veliko ljudi dostop do poročila. V takih primerih, zlasti če bodo morebitni bralci verjetno imeli širok razpon interesov za obravnavano zadevo, so lahko predvideni uporabniki omejeni na zainteresirane stranke, ki imajo pomemben in skupen interes. Predvidene uporabnike je mogoče opredeliti na različne načine, na primer v dogovoru med revizorjem in odgovorno stranko ali naročnikom ali z zakonom.
29. Kadar je to izvedljivo, so predvideni uporabniki ali njihovi predstavniki skupaj z revizorjem in odgovorno stranko (in naročnikom, če je to druga oseba) vključeni v določanje zahtev posla. Vendar pa ne glede na vključevanje drugih in drugače kot pri poslu opravljanja dogovorjenih postopkov (ki vključuje poročanje o ugotovitvah na podlagi postopkov, ne pa izraženega sklepa):

- a) revizor odgovarja za določitev vrste, časa in obsega postopkov in
 - b) revizor mora raziskati vsako zadevo, ki jo opazi in na podlagi katere se odpira vprašanje, ali bi bilo treba pomembno spremeniti informacijo o obravnavani zadevi.
30. V nekaterih primerih postavijo predvideni uporabniki (na primer bančniki in regulatorji) zahtevo ali naročijo odgovorni stranki (ali naročniku, če je to druga oseba), da uredi vse potrebno, da se opravi posel dajanja zagotovila za poseben namen. Kadar so posli načrtovani za določene predvidene uporabnike ali za poseben namen, revizor presodi, ali bo v poročilo o zagotovitlu vključil omejevalno določbo, ki bo omejila njegovo uporabo na te uporabnike ali na ta namen.

Obravnavana zadeva

31. Pri poslu dajanja zagotovila imata obravnavana zadeva in informacija o obravnavani zadevi lahko mnogo oblik, na primer:
- finančna uspešnost ali pogoji (na primer finančni položaj, poslovni izid in denarni tokovi v preteklosti ali v bodočnosti), za katere so informacije o obravnavani zadevi lahko priznavanje, merjenje, predstavljanje in razkrivanje, kot so prikazani v računovodskih izkazih;
 - nefinančna uspešnost ali pogoji (na primer dosežki organizacije), za katere so informacije o obravnavani zadevi lahko ključni kazalci zmogljivosti in učinkovitosti;
 - fizične značilnosti (na primer zmogljivosti objekta), za katere je informacija o obravnavani zadevi lahko dokument s tehničnimi podatki;
 - sistemi in procesi (na primer sistem notranjega kontroliranja ali informacijske tehnologije v organizaciji), za katere je lahko informacija o obravnavani zadevi izjava o učinkovitosti;
 - obnašanje (na primer način upravljanja družbe, spoštovanje pravil, odnosi do zaposlenih), za katero je informacija o obravnavani zadevi lahko navedba o spoštovanju predpisov ali navedba o uspešnosti.
32. Obravnavane zadeve imajo različne značilnosti, vključno s stopnjo, do katere so informacije o njih kakovostne namesto obsežne, nepristranske namesto subjektivne, usmerjene v

preteklost namesto v prihodnost, ter se nanašajo na časovni presek ali na obdobje. Te značilnosti vplivajo na:

- a) natančnost, s katero je lahko obravnavana zadeva ovrednotena ali izmerjena po sodilih, in
- b) prepričljivost razpoložljivih dokazov.

Poročilo o zagotovitvi opozori na značilnosti, ki so posebej pomembne za predvidene uporabnike.

33. Primerna obravnavana zadeva mora biti:

- a) določljiva in sposobna za dosledno ovrednotenje ali merjenje po opredeljenih sodilih ter
- b) taka, da informacije o njej omogočajo postopke za pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov v podporo sklepu o sprejemljivem zagotovitvi ali omejenem zagotovitvi, kot je ustrezno.

Sodila

34. Sodila so primerjalna merila, uporabljena za ovrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve, vključno s primerjalnimi merili za predstavljanje in razkrivanje, kjer je to ustrezno. Sodila so lahko uradna, na primer pri pripravljanju računovodskih izkazov so sodila lahko Mednarodni standardi računovodskega poročanja ali Mednarodni računovodski standardi za javni sektor; pri poročanju o notranjem kontroliranju so sodila lahko neki uveljavljeni okvir notranjega kontroliranja ali posamezni kontrolni cilji, posebej oblikovani za ta posel; pri poročanju o spoštovanju predpisov pa so sodila lahko ustrezen zakon, drug predpis ali pogodba. Primeri manj uradnih sodil so v organizaciji pripravljen kodeks obnašanja ali dogovorjen obseg delovanja (na primer število sestankov, ki naj bi jih letno imel določen odbor).

35. Za sprejemljivo dosledno ovrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve so potrebna ustrezna sodila v okviru strokovne presoje. Brez referenčnega okvira, ki ga dajejo ustrezna sodila, je vsak sklep izpostavljen osebni razlagi in napačnemu razumevanju. Ustrezna sodila so občutljiva za kontekst, to je odvisna od okoliščin posla. Celo za isto obravnavano zadevo so sodila lahko različna. Za obravnavano zadevo zadovoljstvo strank utegne na primer ena odgovorna stranka izbrati število pritožb, z rešitvijo katerih so bili kupci zadovoljni, druga odgovorna stranka pa morda število ponovnih nakupov v treh mesecih po prvem nakupu.

36. Ustrezna sodila imajo naslednje značilnosti:

- a) primernost: primerna sodila prispevajo k sklepom, ki pomagajo pri odločanju predvidenih uporabnikov;
- b) popolnost: sodila so dovolj popolna, kadar niso izpuščeni pomembni dejavniki, ki bi utegnili vplivati na sklepe v okoliščinah posla; kadar je to smiselno, vključujejo popolna sodila tudi primerjalna merila za predstavljanje in razkrivanje;
- c) zanesljivost: zanesljiva sodila omogočajo sprejemljivo dosledno ovrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve, vključno s predstavitvijo in razkritjem, kjer je to smiselno, če jih v podobnih okoliščinah uporabijo podobno usposobljeni revizorji;
- d) nevtralnost: nevtralna sodila prispevajo k sklepom, ki niso pristranski;
- e) razumljivost: razumljiva sodila prispevajo k sklepom, ki so jasni, izčrpni in ne omogočajo bistveno različnih razlag.

Ovrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve na podlagi revizorjevih lastnih pričakovanj, presoj in osebnih izkušenj niso ustrezna sodila.

37. Revizor oceni ustreznost sodil za določen posel tako, da presodi, ali imajo navedene značilnosti. Sorazmerna pomembnost vsake značilnosti za določen posel je stvar presoje. Sodila so lahko uveljavljena ali pa posebej pripravljena. Uveljavljena sodila so tista, ki so vključena v zakone ali druge predpise ali pa so jih izdali pooblaščen ali priznani strokovni organi, ki sledijo preglednim predpisanim postopkom. Posebej pripravljena sodila pa so tista, ki so bila zasnovana za namen posla. Dejstvo, ali so sodila uveljavljena ali pa posebej pripravljena, vpliva na delo, ki ga opravi revizor, da oceni njihovo primernost za določen posel.

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

- a) javno,
- b) z jasno vključitvijo v predstavitev informacije o obravnavani zadevi,
- c) z jasno vključitvijo v poročilo o zagotovitlu,

- d) s splošnim razumevanjem, na primer sodilo za merjenje časa v urah in minutah.

Nekatera sodila so lahko dostopna le posebnim predvidenim uporabnikom, na primer pogodbeno določila ali sodila, ki jih izda panožno združenje in so na voljo le osebam iz te panoge. Če so opredeljena sodila dostopna le posebnim predvidenim uporabnikom ali če so primerna le za poseben namen, mora biti uporaba poročila o zagotovitvi omejena na te uporabnike ali za ta namen.⁸

Dokazi

39. Revizor načrtuje in izvaja posel dajanja zagotovila s poklicno nezaupljivostjo, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze o tem, ali je informacija o obravnavani zadevi brez pomembno napačne navedbe. Ko revizor načrtuje in izvaja posel, zlasti ko določa vrsto, čas in obseg postopkov za zbiranje dokazov, upošteva pomembnost, tveganje pri poslu dajanja zagotovila ter količino in kakovost razpoložljivih dokazov.

Poklicna nezaupljivost

40. Revizor načrtuje in izvaja posel dajanja zagotovila s poklicno nezaupljivostjo, zavedajoč se, da utegnejo obstajati okoliščine, zaradi katerih je informacija o obravnavani zadevi pomembno napačna. Poklicna nezaupljivost pomeni, da revizor s preiskovalnim razmišljanjem kritično oceni veljavnost pridobljenih dokazov ter je pozoren na dokaze, ki si nasprotujejo ali zaradi katerih je zanesljivost dokumentov ali predstavitev odgovorne stranke vprašljiva. Pristop s poklicno nezaupljivostjo je na primer potreben skozi ves posel, da lahko revizor zmanjša tveganje spregleda sumljivih okoliščin, čezmernega posploševanja pri pripravi sklepov na podlagi opazovanj in uporabe napačnih predpostavk pri določanju vrste, časa in obsega postopkov za zbiranje dokazov in pri ovrednotenju njihovih izidov.
41. Posel dajanja zagotovila redko vključuje preverjanje verodostojnosti dokumentacije; revizor ni niti usposobljen niti se

⁸ Čeprav utegne biti poročilo o zagotovitvi omejeno, kadar je namenjeno le določenim predvidenim uporabnikom ali za poseben namen, pa odsotnost omejitve za posameznega uporabnika ali namen sama po sebi ne pomeni, da je revizor pravno odgovoren temu uporabniku ali za ta namen. Pravna odgovornost je odvisna od okoliščin posameznega primera in od zadevne pravne ureditve.

od njega ne pričakuje, da bi bil strokovnjak za preverjanje takšne verodostojnosti. Vendar pa revizor presodi o zanesljivosti informacij, ki jih bo uporabil kot dokaze, na primer fotokopij, faksimilov, filmov, digitaliziranih in drugih elektronskih dokumentov, vključno s presojo kontrol nad njihovo pripravo in vzdrževanjem, kadar je to primerno.

Zadostnost in ustreznost dokazov

42. Zadostnost je merilo količine dokazov. Ustreznost je merilo kakovosti dokazov; to je njihove primernosti in zanesljivosti. Potrebna količina dokazov je odvisna od tveganja, da je informacija o obravnavani zadevi navedena pomembno napačno (čim večje je tveganje, tem večja količina dokazov bo verjetno potrebna), pa tudi od kakovosti takih dokazov (čim večja je njihova kakovost, tem manj dokazov bo verjetno potrebnih). Torej sta zadostnost in ustreznost dokazov medsebojno povezani. Vendar pa samo pridobivanje večje količine dokazov ne more nadomestiti njihove slabe kakovosti.
43. Na zanesljivost dokazov vplivata njihov vir in njihova narava, odvisna pa je tudi od posameznih okoliščin, v katerih so dokazi pridobljeni. Možne so posplošitve o zanesljivosti različnih vrst dokazov, vendar so take posplošitve dovzetne za pomembne izjeme. Celo kadar so dokazi pridobljeni iz virov zunaj organizacije, utegnejo obstajati okoliščine, ki lahko vplivajo na zanesljivost pridobljenih informacij. Dokazi, pridobljeni na primer od neodvisnega zunanjega vira, morda niso zanesljivi, če vir ni dobro obveščen. Zavedajoč se, da utegnejo obstajati izjeme, so lahko koristne naslednje posplošitve o zanesljivosti dokazov:
- Dokazi so zanesljivejši, če so pridobljeni iz neodvisnih virov zunaj organizacije.
 - Dokazi, ki so nastali znotraj organizacije, so zanesljivejši, če so ustrezne kontrole uspešne.
 - Dokazi, ki jih revizor pridobi neposredno (na primer opazovanje delovanja kontrole), so zanesljivejši kot dokazi, ki jih pridobi posredno ali s sklepanjem (na primer poizvedovanje o delovanju kontrole).
 - Dokazi so zanesljivejši, če obstajajo v dokumentirani obliki bodisi na papirju ali v elektronski obliki bodisi na drugih medijih (na primer sproten zapis sestanka je zanesljivejši kot naknadna ustna predstavitev razprav na sestanku).

- Dokazi iz izvirnih dokumentov so zanesljivejši kot dokazi iz fotokopij ali faksimilov.
44. Običajno revizor pridobi več zagotovila iz skladnih dokazov, pridobljenih iz različnih virov ali različne vrste, kot pa iz posameznih dokazov, ki jih proučuje ločeno. Poleg tega pridobivanje dokazov iz različnih virov ali različne vrste lahko nakazuje, da posamičen dokaz ni zanesljiv. Potrditvena informacija, pridobljena iz vira, neodvisnega od organizacije, lahko na primer poveča zagotovilo, ki ga pridobi revizor iz predstavitve odgovorne stranke. Ali obratno, če so dokazi iz enega vira neskladni s tistimi, ki so bili pridobljeni iz drugega vira, revizor določi, kateri dodatni postopki za zbiranje dokazov so potrebni za odpravo neskladja.
45. S stališča pridobivanja zadostnih in ustreznih dokazov je na splošno težje pridobiti zagotovilo glede informacij o obravnavani zadevi, ki se nanašajo na neko obdobje, kot o informacijah o obravnavani zadevi v nekem časovnem preseku. Poleg tega so sklepi o procesih običajno omejeni na obdobje, na katero se posel nanaša; revizor ne zagotovi nobenega sklepa o tem, ali bo proces v prihodnje deloval na določen način.
46. Revizor upošteva razmerje med stroški pridobivanja dokazov in med koristnostjo pridobljenih informacij. Vendar pa stvar težavnosti ali stroškov sama po sebi ni utemeljena osnova za opustitev postopka za zbiranje dokazov, za katerega ni druge možnosti. Revizor uporabi strokovno presojo in ravna s poklicno nezaupljivostjo pri ovrednotenju količine in kakovosti dokazov ter s tem njihove zadostnosti in ustreznosti v podporo poročilu o zagotovilu.

Pomembnost

47. Pomembnost je povezana z revizorjevim določanjem vrste, časa in obsega postopkov za zbiranje dokazov in z njegovim ocenjevanjem, ali je informacija o obravnavani zadevi brez napačne navedbe. Ko revizor presoja o pomembnosti, spoznava in ocenjuje, kateri dejavniki bi utegnili vplivati na odločitve predvidenih uporabnikov. Če na primer opredeljena sodila dopuščajo različice pri predstavitvi informacije o obravnavani zadevi, revizor presodi, kako bi sprejeta predstavitev vplivala na odločitve predvidenih uporabnikov. Pomembnost se presoja v povezavi s količinskimi in kakovostnimi dejavniki, kot so relativna velikost, narava in obseg učinka teh dejavnikov na ovrednotenje

ali merjenje obravnavane zadeve in interesi predvidenih uporabnikov. Ocena pomembnosti in relativen vpliv količinskih in kakovostnih dejavnikov pri določenem poslu sta stvar revizorjeve presoje.

Tveganje pri poslu dajanja zagotovila

48. Tveganje pri poslu dajanja zagotovila je tveganje, da revizor izrazi neprimeren sklep, če so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno.⁹ Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila zmanjša revizor tveganje pri poslu dajanja zagotovila na sprejemljivo nizko raven v okoliščinah posla tako, da pridobi sprejemljivo zagotovilo kot osnovo za pozitivno obliko izraženega revizorjevega sklepa. Raven tveganja pri poslu dajanja zagotovila je višja pri poslu dajanja omejenega zagotovila kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila zaradi različne vrste, časa in obsega postopkov za zbiranje dokazov. Vendar pa je pri poslu dajanja omejenega zagotovila sestava vrste, časa in obsega postopkov za zbiranje dokazov vsaj zadostna, da revizor pridobi tehtno raven zagotovila kot osnovo za nikalno obliko izraženega sklepa. Da bi bila tehtna, mora raven zagotovila, ki ga pridobi revizor, omogočiti povečanje zaupanja predvidenih uporabnikov v informacijo o obravnavani zadevi do take stopnje, ki je nedvomno več kot neznatna.
49. Na splošno je mogoče tveganje pri poslu dajanja zagotovila predstaviti z naslednjimi sestavinami, čeprav ne bodo vse te sestavine nujno prisotne ali bistvene pri vseh poslih dajanja zagotovila:

⁹ (a) To vključuje pri tistih poslih z neposrednim poročanjem, pri katerih je informacija o obravnavani zadevi predstavljena samo v revizorjevem sklepu, tveganje, da revizor neprimerno sklepa, da je obravnavana zadeva v vseh pomembnih pogledih skladna s sodili, na primer: "Po našem mnenju je na podlagi *sodil XYZ* notranje kontroliranje v vseh pomembnih pogledih uspešno."

(b) Poleg tveganja pri poslu dajanja zagotovila je revizor izpostavljen tveganju neustreznega sklepa, tudi če informacija o obravnavani zadevi ni navedena pomembno napačno, in tveganjem izgub zaradi pravnih, sovražnih objav ali drugih dogodkov, ki se pojavijo v povezavi z obravnavano zadevo, o kateri je poročal. Ta tveganja niso del tveganja pri poslu dajanja zagotovila.

- a) Tveganje, da je informacija o obravnavani zadevi navedena pomembno napačno, ki je sestavljeno iz:
 - i) tveganja pri delovanju: to je dovzetnost informacije o obravnavani zadevi za pomembno napačno navedbo ob predpostavki, da ni s tem povezanih kontrol, in
 - ii) tveganja pri kontroliranju: to je tveganje, da pomembno napačna navedba, ki bi se lahko pojavila, ne bo pravočasno preprečena ali odkrita in popravljena z ustreznimi notranjimi kontrolami; če v povezavi z obravnavano zadevo obstaja tveganje pri kontroliranju, bo nekaj tega tveganja vedno prisotnega zaradi naravnih omejitev pri vzpostavitvi in delovanju notranjega kontroliranja.
- b) Tveganje pri odkrivanju: tveganje, da revizor ne bo odkril pomembno napačne navedbe, ki obstaja.

Na stopnjo revizorjeve presoje vsake od teh sestavin vplivajo okoliščine posla, zlasti narava obravnavane zadeve in dejstvo, ali se opravlja posel dajanja sprejemljivega ali omejenega zagotovila.

Vrsta, čas in obseg postopkov za zbiranje dokazov

50. Natančna opredelitev vrste, časa in obsega postopkov za zbiranje dokazov se razlikuje med posli. Teoretično je možnih neskončno različnih postopkov za zbiranje dokazov. V praksi pa jih je težko jasno in nedvoumno navesti. Revizor jih poskuša navesti jasno in nedvoumno ter uporabi primerno obliko za posel dajanja sprejemljivega ali omejenega zagotovila.¹⁰
51. "Sprejemljivo zagotovilo" je pojem, ki je povezan s takim zbiranjem dokazov, da lahko revizor sklepa o informaciji o obravnavani zadevi kot celoti. Da bi lahko revizor oblikoval sklep v pritrdilni obliki, kot jo zahteva posel dajanja sprejemljivega zagotovila, mora pridobiti zadostne in ustrezne dokaze kot del ponavljajočega se in sistematičnega procesa, ki vključuje:

¹⁰ Kadar ima informacija o obravnavani zadevi več vidikov, je lahko za vsak vidik pripravljen ločen sklep. Čeprav ni potrebno, da so vsi taki sklepi povezani z isto ravni postopkov za zbiranje dokazov, mora biti vsak sklep izražen v obliki, primerni bodisi za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila.

- a) spoznavanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla, ki glede na obravnavano zadevo vključuje tudi spoznavanje notranjega kontroliranja;
 - b) na podlagi poznavanja zadeve ocenjevanje tveganj, da je informacija o obravnavani zadevi lahko navedena pomembno napačno;
 - c) odzivanje na ocenjena tveganja, vključno s pripravo glavnih odzivov in z določitvijo vrste, časa in obsega nadaljnjih postopkov;
 - d) opravljanje nadaljnjih postopkov, ki so jasno povezani z ugotovljenimi tveganji, z uporabo kombinacije pregledovanja, opazovanja, potrjevanja, ponovnega izračunavanja, ponovnega izvajanja, analitičnih postopkov in poizvedovanja; taki nadaljnji postopki vključujejo postopke preizkušanja podatkov, ti postopki pa, kjer je to uporabno, pridobivanje potrditvenih informacij iz virov, ki so neodvisni od odgovorne stranke, in glede na naravo obravnavane zadeve preizkuse uspešnosti delovanja kontrol, ter
 - e) ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti dokazov.
52. "Sprejemljivo zagotovilo" je manj kot popolno zagotovilo. Zmanjšanje tveganja pri poslu dajanja zagotovila na nič je mogoče doseči le zelo redko ali pa je predrago zaradi dejavnikov, kot so:
- uporaba selektivnega preizkušanja;
 - naravne omejitve notranjega kontroliranja;
 - dejstvo, da je mnogo dokazov, ki so revizorju na razpolago, prej prepričljivih kot neizpodbitnih;
 - uporaba presoje pri zbiranju in vrednotenju dokazov ter oblikovanje sklepov na podlagi teh dokazov;
 - v nekaterih primerih značilnosti obravnavane zadeve, kadar je ovrednotena ali izmerjena po opredeljenih sodilih.
53. Tako posel dajanja sprejemljivega zagotovila kot posel dajanja omejenega zagotovila zahtevata uporabo veččin in tehnik za dajanje zagotovil ter zbiranje zadostnih in ustreznih dokazov kot del ponavljajočega se in sistematičnega procesa, ki vključuje poznavanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla. Vendar so vrsta, čas in obseg postopkov za zbiranje zadostnih in ustreznih dokazov pri poslu dajanja omejenega zagotovila zavestno omejeni

v primerjavi s poslom dajanja sprejemljivega zagotovila. Za nekatere obravnavane zadeve lahko obstajajo posebne objave, ki določajo navodila o postopkih za zbiranje zadostnih in ustreznih dokazov pri poslu dajanja omejenega zagotovila. MSP 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov* na primer določa, da so zadostni in ustrezni dokazi pri preiskavah računovodskih izkazov pridobljeni predvsem z analitičnimi postopki in poizvedovanji. Če ni ustrezne objave, se bodo postopki za zbiranje zadostnih in ustreznih dokazov razlikovali glede na okoliščine posla, zlasti glede na obravnavano zadevo ter potrebe predvidenih uporabnikov in naročnika, vključno z danimi časovnimi in stroškovnimi omejitvami. Tako pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila kot pri poslu dajanja omejenega zagotovila revizor v primeru, ko zazna neko zadevo, na podlagi katere se odpira vprašanje, ali bi bilo treba pomembno spremeniti informacijo o obravnavani zadevi, tako zadevo obravnava z izvajanjem dovolj obsežnih drugih postopkov, ki mu omogočajo, da poroča.

Količina in kakovost razpoložljivih dokazov

54. Na količino in kakovost razpoložljivih dokazov vplivajo:

- a) značilnosti obravnavane zadeve in informacija o obravnavani zadevi; če je informacija o obravnavani zadevi na primer usmerjena v prihodnost, je mogoče pričakovati manj nepristranske dokaze, kot če gre za informacijo iz preteklosti (Glej odstavek 32.); in
- b) druge okoliščine posla, drugačne od značilnosti obravnavane zadeve, kadar dokazi, ki bi jih bilo razumno pričakovati, niso na voljo zaradi na primer časa revizorjevega imenovanja, politike organizacije glede dostopa do dokumentacije ali omejitve, ki jo postavi odgovorna stranka.

Običajno bodo razpoložljivi dokazi prej prepričljivi kot neizpodbitni.

55. Sklep brez pridržkov pri nobeni vrsti posla dajanja zagotovila ni primeren v primeru pomembne omejitve področja revizorjevega dela, to je, če:

- a) okoliščine preprečujejo revizorju pridobiti dokaze, potrebne za zmanjšanje tveganja pri poslu dajanja zagotovila na ustrezno raven, ali
- b) odgovorna stranka ali naročnik postavi omejitve, ki preprečujejo revizorju pridobiti dokaze, potrebne za

zmanjšanje tveganja pri poslu dajanja zagotovila na ustrezno raven.

Poročilo o zagotovu

56. Revizor pripravi pisno poročilo, ki vsebuje sklep, ki izraža pridobljeno zagotovo glede informacij o obravnavani zadevi. MSR, MSP in MSZ določajo osnovne sestavine poročil o zagotovu. Poleg tega revizor upošteva še druge obveznosti poročanja, med drugim obveščanje pristojnih za upravljanje, kadar je to primerno.
57. Pri poslu na podlagi izjave je lahko revizorjev sklep oblikovan:
- a) z izrazi izjave odgovorne stranke (na primer: “Po našem mnenju je izjava *odgovorne stranke*, da je notranje kontroliranje v vseh pomembnih pogledih uspešno na podlagi sodil XYZ, navedena pošteno.”) ali
 - b) neposredno z izrazi obravnavane zadeve in sodil (na primer: “Po našem mnenju je notranje kontroliranje v vseh pomembnih pogledih uspešno na podlagi sodil XYZ.”).

Pri poslu z neposrednim poročanjem je revizorjev sklep oblikovan neposredno z izrazi obravnavane zadeve in sodil.

58. Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotova pripravi revizor sklep v pozitivni obliki, na primer: “Po našem mnenju je notranje kontroliranje v vseh pomembnih pogledih uspešno na podlagi sodil XYZ.” Taka oblika izraža “sprejemljivo zagotovo”. S tem da je izvedel postopke za zbiranje dokazov take vrste, ob takem času in v takem obsegu, kot so jih razumno zahtevale značilnosti obravnavane zadeve in druge ustrezne okoliščine posla, opisane v poročilu o zagotovu, je revizor pridobil zadostne in ustrezne dokaze, da je zmanjšal tveganje pri poslu dajanja zagotova na sprejemljivo nizko raven.
59. Pri poslu dajanja omejenega zagotova pripravi revizor sklep v negativni obliki, na primer: “Na podlagi našega dela, opisanega v poročilu, nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da notranje kontroliranje ni v vseh pomembnih pogledih uspešno na podlagi sodil XYZ.” Taka oblika izraža raven “omejenega zagotova”, ki je sorazmerna z ravniyo revizorjevih postopkov za zbiranje dokazov, kot so jih zahtevale značilnosti obravnavane zadeve in druge okoliščine posla, opisane v poročilu o zagotovu.

60. Revizor ne oblikuje sklepa brez pridrzkov pri nobeni od obeh vrst poslov dajanja zagotovila, če obstajajo naslednje okoliščine in je ali utegne biti po revizorjevi presoji učinek zadeve pomemben:

- a) Obstaja omejitev področja revizorjevega dela (Glej odstavek 55.). Revizor pripravi sklep s pridrži ali zavrne pripravo sklepa, odvisno od tega, kako pomembna ali vseobsegajoča je omejitev. V nekaterih primerih revizor presoja o odstopu od posla.
- b) V tistih primerih, kjer:
 - i) je revizorjev sklep oblikovan z izrazi izjave odgovorne stranke in ta izjava ni v vseh pomembnih pogledih navedena pošteno ali
 - ii) je revizorjev sklep oblikovan neposredno z izrazi obravnavane zadeve in sodil ter je informacija o obravnavani zadevi navedena pomembno napačno,¹¹izrazi revizor sklep s pridrži ali odklonilni sklep, odvisno od tega, kako pomembna ali vseobsegajoča je zadeva.
- c) Če se po sprejemu posla odkrije, da sodila niso ustrezna ali da obravnavana zadeva ni primerna za posel dajanja zagotovila, revizor izrazi:
 - i) sklep s pridrži ali odklonilni sklep, odvisno od tega, kako pomembna ali vseobsegajoča je zadeva, če utegnejo neustrezna sodila ali neprimerna obravnavana zadeva utegnejo zavajati predvidene uporabnike, ali
 - ii) sklep s pridrži ali zavrnitev sklepa, odvisno od tega, kako pomembna ali vseobsegajoča je zadeva, v drugih primerih.

V nekaterih primerih revizor presoja o odstopu od posla.

¹¹ Pri tistih poslih z neposrednim poročanjem, kjer je informacija o obravnavani zadevi predstavljena le v revizorjevem sklepu in revizor sklene, da obravnavana zadeva ni v vseh pomembnih pogledih skladna s sodili, na primer: "Razen glede [...] je po našem mnenju notranje kontroliranje v vseh pomembnih pogledih uspešno na podlagi sodil XYZ.", velja tak sklep kot sklep s pridrži (ali ustrezno oblikovan odklonilen sklep).

Neprimerna uporaba revizorjevega imena

61. Revizor je povezan z obravnavano zadevo, če poroča o informacijah o tej obravnavani zadevi ali če dovoli uporabo svojega imena v strokovni povezavi s tako obravnavano zadevo. Če revizor ni povezan na tak način, tretje stranke ne morejo predpostavljati nobene revizorjeve odgovornosti. Če revizor izve, da neka stranka neprimerno uporablja njegovo ime v povezavi s kakšno obravnavano zadevo, zahteva od stranke, da s tem preneha. Revizor presodi tudi, kakšni drugi koraki bi bili potrebni, kot sta na primer obveščanje vseh znanih uporabnikov – tretjih strank o neprimerni uporabi revizorjevega imena ali iskanje pravne pomoči.

Vidik javnega sektorja

1. *Ta Okvir je primeren za vse računovodske strokovnjake v javnem sektorju, ki so neodvisni od organizacije, za katero opravljajo posle dajanja zagotovil. Kadar računovodski strokovnjaki v javnem sektorju niso neodvisni od organizacije, za katero opravljajo posel dajanja zagotovila, je treba upoštevati navodila iz opombe 1.*

Dodatek**Razlike med posli dajanja sprejemljivih in omejenih zagotovil**

Ta dodatek prikazuje razlike med poslom dajanja sprejemljivega zagotovila in poslom dajanja omejenega zagotovila, kot sta obravnavana v tem Okviru (glej zlasti odstavke, na katere se besedilo sklicuje).

Vrsta posla	Cilj	Postopki za zbiranje dokazov¹²	Poročilo o zagotovu
Posel dajanja sprejemljivega zagotovila	Zmanjšanje tveganja pri poslu dajanja zagotovila na sprejemljivo nizko raven v okoliščinah posla kot osnova za pritrdilno obliko izraženega revizorjevega sklepa (odstavek 11).	Zadostni in ustrezni dokazi so pridobljeni kot del sistematičnega procesa, ki vključuje: <ul style="list-style-type: none"> • spoznavanje okoliščin posla, • ocenjevanje tveganj, • odzivanje na ocenjena tveganja, • opravljanje nadaljnjih postopkov z uporabo kombinacije pregledovanja, opazovanja, potrjevanja, ponovnega izračunavanja, ponovnega izvajanja, analitičnih postopkov in poizvedovanja; taki nadaljnji postopki 	Opis okoliščin posla in pozitivna oblika izraženega sklepa (odstavek 58).

¹² Podrobna razprava o zahtevah za zbiranje dokazov je mogoča le v okviru MSZ za posebne obravnavane zadeve.

Vrsta posla	Cilj	Postopki za zbiranje dokazov ¹²	Poročilo o zagotovilu
		vključujejo postopke preizkušanja podatkov, ti postopki pa, kjer je to uporabno, pridobivanje potrditvenih informacij in glede na naravo obravnavane zadeve preizkuse uspešnosti delovanja kontrol, ter <ul style="list-style-type: none"> • ovrednotenje pridobljenih dokazov (odstavka 51 in 52). 	
Posel dajanja omejenega zagotovila	Zmanjšanje tveganja pri poslu dajanja zagotovila na raven, ki je glede na okoliščine posla zadovoljiva, pri čemer pa je tveganje kot osnova za negativno obliko izraženega revizorjevega sklepa večje kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila (odstavek 11).	Zadostni in ustrezni dokazi so pridobljeni kot del sistematičnega procesa, ki vključuje spoznavanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla, pri čemer pa so postopki zavestno omejeni v primerjavi s poslom dajanja sprejemljivega zagotovila (odstavek 53).	Opis okoliščin posla in negativna oblika izraženega sklepa (odstavek 59).