

Končna objava
December 2013

Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil

MEDNARODNI OKVIR ZA POSLE DAJANJA ZAGOTOVIL



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 okvirom (© 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

Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil (Okvir), 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 *Mednarodnega okvira za posle dajanja zagotovil* 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.

Angleško besedilo *Mednarodnega okvira za posle dajanja zagotovil* © 2013 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *Mednarodnega okvira za posle dajanja zagotovil* © 2015 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Originalni naslov: *International Framework for Assurance Engagements*
ISBN: 978-1-60815-121-9

Objavil:



International
Federation
of Accountants

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

(Ta dopolnjeni *Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil* bo nadomestil obstoječi *Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil* v trenutku, ko bo začel veljati Prenovljeni MSZ 3000 – *Posli dajanja zagotovil razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti.*)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–4
Etična načela in standardi obvladovanja kakovosti	5–9
Opis poslov dajanja zagotovila	10–11
Potrditveni in neposredni posli	12–13
Posli dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila	14–16
Področje Okvira	17–19
Poročila o poslih, ki ne dajo zagotovila	20–21
Predpogoji za posel dajanja zagotovila	22–25
Sestavine posla dajanja zagotovila	26
Razmerje treh strank	27–38
Obravnavana zadeva	39–41
Sodila	42–49
Dokazi	50–82
Poročilo o zagotovilu	83–92
Druge zadeve	93–95

MSZ	Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil
Neprimerna uporaba revizorjevega imena	96
Dodatek 1: Objave, ki jih je izdal IAASB, ter razmerja med njimi in do Kodeksa IESBA	
Dodatek 2: Potrditveni in neposredni posli	
Dodatek 3: Stranke pri poslu dajanja zagotovila	
Dodatek 4: Kategorizacija obravnavanih zadev	

Uvod

1. Ta okvir je izdan samo za lažje razumevanje sestavin in ciljev posla dajanja zagotovila in poslov, za katere veljajo Mednarodni standardi revidiranja (MSR), Mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSP) in Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil (MSZ) (v nadaljevanju Standardi dajanja zagotovil).
2. Okvir ni standard in zato ne postavlja nobenih zahtev (niti osnovnih načel ali bistvenih postopkov) za izvajanje revizij, preiskav ali drugih poslov dajanja zagotovil.¹ V poročilu o zagotovitlu zato ni mogoče trditi, da je bil posel opravljen v skladu s tem okvirom, ampak se je bolje sklicevati na ustrezne standarde dajanja zagotovil. Standardi dajanja zagotovil vsebujejo cilje, zahteve, uporabo in drugo pojasnjevalno gradivo, uvodno gradivo ter opredelitev pojmov, ki so skladni s tem okvirom in ki jih je treba uporabljati pri reviziji, preiskavi in drugih poslih dajanja zagotovil. Dodatek 1 prikazuje razmejitev področij objav, ki jih je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), njihova medsebojna razmerja in razmerja do *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA).
3. Ta okvir zagotavlja referenčni okvir za:
 - a) revizorje, ki opravljajo posle dajanja zagotovil,
 - b) druge, ki so vključeni v posle dajanja zagotovil, tudi predvidene uporabnike poročila o zagotovitlu in tiste, ki revizorja najamejo ("naročnik"), in
 - c) Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) pri njegovi pripravi standardov dajanja zagotovil, obvestil za revizijsko prakso in drugih dokumentov.
4. Sledi pregled tega okvira:
 - *Uvod*: Ta okvir obravnava posle dajanja zagotovil, ki jih opravljajo revizorji.

¹ Glej *Predgovor k Mednarodnim objavam obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*.

- *Opis poslov dajanja zagotovil:* Ta del opisuje posle dajanja zagotovil in razlikuje med neposrednimi in potrditvenimi posli ter med posli dajanja sprejemljivih zagotovil in posli dajanja omejenih zagotovil.
- *Področje Okvira:* Ta del razlikuje posle dajanja zagotovil od drugih poslov, kot so na primer svetovalni posli.
- *Predpogoji za posel dajanja zagotovila:* Ta del določa predpogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko revizor sprejme posel dajanja zagotovila.
- *Sestavine posla dajanja zagotovila:* Ta del opredeljuje in obravnava pet sestavin poslov dajanja zagotovil, in sicer: razmerje treh strank, obravnavano zadevo, sodila, dokaze in poročilo o zagotovitvi. Poleg tega pojasnjuje pomembne razlike med posli dajanja sprejemljivih zagotovil in posli dajanja omejenih zagotovil. Ta del na primer obravnava tudi bistvene razlike med obravnavanimi zadevami pri poslih dajanja zagotovil, zahtevane značilnosti ustreznih sodil, vlogo tveganja in pomembnosti pri poslih dajanja zagotovil in načine, na katere so izraženi sklepi pri poslih dajanja sprejemljivih zagotovil in pri poslih dajanja omejenih zagotovil.
- *Druge zadeve:* Ta del obravnava naloge obveščanja poleg revizorjevega poročila o zagotovitvi, dokumentacijo in posledice revizorjeve povezanosti z obravnavano zadevo ali z informacijami o njej.

Etična načela in standardi obvladovanja kakovosti

5. Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo posle dajanja zagotovil, in ravnanje v skladu z etičnimi načeli, vključno z zahtevami za neodvisnost, sta po splošnem mnenju v javnem interesu ter neločljiv del visoko kakovostnih poslov dajanja zagotovil. Taki posli se opravljajo v skladu s standardi dajanja zagotovil, ki predpostavljajo, da:
 - a) člani delovne skupine za posel in ocenjevalec kakovosti posla (če je bil za posel imenovan) upoštevajo določbe delov A in B Kodeksa IESBA, ki se nanašajo na posle dajanja zagotovil, druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so najmanj enako stroge, in

- b) je revizor, ki opravlja posel, zaposlen v podjetju, ki upošteva MSOK 1² ali druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki se nanašajo na odgovornost podjetja za njegovo ureditev obvladovanja kakovosti in so najmanj enako stroge kot v MSOK 1.

Kodeks IESBA

- 6. Del A Kodeksa IESBA določa naslednja temeljna etična načela, po katerih se mora ravnati revizor:
 - a) neoporečnost,
 - b) nepristranskost,
 - c) strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost,
 - d) zaupnost in
 - e) poklicu primerno obnašanje.
- 7. Del A določa za računovodske strokovnjake tudi konceptualni okvir, ki ga uporabijo pri prepoznavanju nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, pri ocenjevanju bistvenosti prepoznanih nevarnosti in po potrebi pri uporabi varoval za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 8. Del B Kodeksa IESBA opisuje, kako se uporablja konceptualni okvir iz dela A v določenih situacijah za računovodske strokovnjake v javni praksi, vključno z neodvisnostjo. Kodeks IESBA opredeljuje neodvisnost kot neodvisnost mišljenja in zaznane neodvisnosti. Neodvisnost varuje zmožnost oblikovanja sklepa o zagotovitvi brez vplivov, ki bi utegnili ogroziti tak sklep. Neodvisnost poveča zmožnost neoporečnega delovanja, nepristranskosti in ohranjanja poklicne nezaupljivosti.

MSOK 1

- 9. MSOK 1 obravnava naloge podjetja pri vzpostavitvi in vzdrževanju njegove ureditve obvladovanja kakovosti pri poslih dajanja zagotovil. Ravnanje v skladu z MSOK 1 med drugim zahteva, da podjetje vzpostavi in vzdržuje tako ureditev obvladovanja kakovosti, ki vključuje usmeritve in postopke, ki se nanašajo na vsako od spodaj

² 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.*

našteti sestavin, in dokumentira svoje usmeritve in postopke ter o njih obvešča osebje podjetja:

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

Opis poslov dajanja zagotovil

10. Posel dajanja zagotovila pomeni posel, pri katerem revizor skuša pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da lahko izrazi sklep, ki je namenjen povečanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso hkrati tudi odgovorna stranka, v izid merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve na podlagi sodil.

11. Izid merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve je informacija, ki izhaja iz uporabe sodil v zvezi z obravnavano zadevo. Na primer:

- Računovodski izkazi (izid) izvirajo iz merjenja finančnega položaja, poslovnega izida in denarnih tokov organizacije (obravnavana zadeva) z uporabo okvira računovodskega poročanja (sodila).
- Izjava o uspešnosti notranjega kontroliranja (izid) izvira iz ovrednotenja uspešnosti postopkov notranjega kontroliranja v organizaciji (obravnavana zadeva) z uporabo primernih sodil.
- Za organizacijo specifična merila učinkovitosti (izid) izvirajo iz merjenja različnih vidikov učinkovitosti (obravnavana zadeva) z uporabo primernih merilnih metodologij (sodila).
- Poročilo o toplogrednih plinih (izid) izvira iz merjenja emisij toplogrednih plinov (obravnavana zadeva) z uporabo protokolov za priznavanje, merjenje in predstavitev (sodila).
- Izjava o skladnosti (izid) izvira iz ovrednotenja ravnanja organizacije (obravnavana zadeva) v skladu, na primer z zakonom ali drugim predpisom (sodilo).

Izraz "informacija o obravnavani zadevi" je uporabljen v pomenu izida merjenja ali ovrednotenja obravnavane zadeve glede na sodila. Informacija o obravnavani zadevi je namreč tisto, o čemer

revizor zbira zadostne in ustrezne dokaze kot podlago za svoj sklep.

Potrditveni in neposredni posli

12. Pri potrditvenem poslu opravi merjenje ali vrednotenje obravnavane zadeve po sodilih stranka, ki ni revizor. Stranka, ki ni revizor, pogosto tudi predstavi tako pridobljeno informacijo o obravnavani zadevi v poročilu ali izjavi. V nekaterih primerih pa lahko informacijo o obravnavani zadevi predstavi revizor v poročilu o zagotovitvi. Revizorjev sklep se nanaša na to, ali informacija o obravnavani zadevi ne vsebuje pomembno napačnih navedb. (Glej tudi odstavek 85.)
13. Pri neposrednem poslu opravi merjenje ali vrednotenje obravnavane zadeve po sodilih revizor. Poleg tega revizor uporabi znanja in tehnike dajanja zagotovil za pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov o izidu merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve glede na sodila. Revizor lahko pridobi ta dokazila hkrati z merjenjem in vrednotenjem obravnavane zadeve, vendar jih lahko pridobi tudi pred ali po takem merjenju in vrednotenju. Pri neposrednem poslu se revizorjev sklep nanaša na sporočen izid merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve po sodilih in je izražen glede na obravnavano zadevo in sodila. Pri nekaterih neposrednih poslih je revizorjev sklep informacija o obravnavani zadevi ali njen del. (Glej tudi Dodatek 2.)

Posli dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila

14. Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila revizor kot osnovo za svoj sklep zmanjša tveganje pri poslu na sprejemljivo nizko raven glede na okoliščine posla. Revizorjev sklep je izražen v obliki, ki sporoča revizorjevo mnenje o izidu merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve po sodilih.
15. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila revizor zmanjša tveganje pri poslu na raven, ki je glede na okoliščine posla zadovoljiva, a je tveganje večje kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila; na tej osnovi izrazi sklep v obliki, ki sporoča, ali je revizor na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov opazil kako zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da je informacija o obravnavani zadevi navedena pomembno napačno. Vrsta, čas in obseg opravljenih postopkov pri poslu dajanja omejenega zagotovila so omejeni v primerjavi s tistimi, ki so potrebni pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, a so načrtovani tako, da je pridobljena taka raven zagotovila, ki je po revizorjevi strokovni

presoji smiselna. Da je lahko smiselna, mora raven pridobljenega zagotovila predvidoma povečati zaupanje predvidenih uporabnikov v informacijo o obravnavani zadevi do stopnje, ki je očitno več kot zanemarljiva.

16. V razponu poslov dajanja omejenega zagotovila se pojem, kaj je smiselno zagotovilo, lahko spreminja od zagotovila, ki bi lahko komaj povečala zaupanje predvidenih uporabnikov v informacijo o obravnavani zadevi čez stopnjo, ki je nedvomno večja od zanemarljive, do skoraj sprejemljivega zagotovila. Kaj je smiselno v določenem poslu, je stvar presoje v tem razponu in je odvisno od okoliščin posla, vključno z informacijskimi potrebami predvidenih uporabnikov kot skupine, od sodil in od obravnavane zadeve posla. V nekaterih primerih bi bile lahko posledice izraženega neprimernega sklepa za predvidene uporabnike tako velike, da je potreben posel dajanja sprejemljivega zagotovila, da bi revizor lahko pridobil zagotovilo, ki je smiselno v danih okoliščinah.

Področje Okvira

17. Vsi posli, ki jih opravljajo revizorji, niso posli dajanja zagotovil. Med drugimi posli, ki jih revizorji pogosto opravljajo in niso v skladu z opisom v odstavku 10 (zaradi česar jih ta okvir ne obravnava), so:
- posli, ki jih obravnavajo Mednarodni standardi sorodnih storitev (MSS), kot na primer posli opravljanja dogovorjenih postopkov ter posli kompiliranja³;
 - priprava davčnih napovedi, kadar ni izražen sklep z danim zagotovitom;
 - svetovalni posli⁴, kot na primer poslovodno in davčno svetovanje.

³ MSS 4400 – *Posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami* in Prenovljeni MSS 4410 – *Posli kompiliranja*.

⁴ Pri svetovalnem poslu uporabi revizor svoje tehnične veščine, izobrazbo, opažanja, izkušnje in poznavanje svetovalnih postopkov. Svetovalni posli vključujejo analitičen proces, ki običajno vključuje neko kombinacijo 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. Vsaka storitev, ki ustreza

18. Posel dajanja zagotovila je lahko del večjega posla, na primer, če svetovalni posel za prevzem podjetja vključuje zahtevo za pridobitev zagotovila 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.
19. Navedeni posli, ki utegnejo biti v skladu z opisom v odstavku 10, ne sodijo med posle dajanja zagotovil v smislu tega okvira:
- a) posli za pričanje v sodnih postopkih v zvezi z računovodenjem, revidiranjem, obdavčitvami ali drugimi zadevami in
 - b) posli, ki vključujejo strokovna mnenja, poglede ali besedila, iz katerih bi uporabnik lahko izpeljal kakšno zagotovilo, če velja vse spodaj naštet:
- 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) v skladu s pisnim dogovorom z navedenimi predvidenimi uporabniki posel ni namenjen dajanju zagotovila,
 - iv) v revizorjevem poročilu posel ni predstavljen kot posel dajanja zagotovila.

Poročila o poslih, ki niso posli dajanja zagotovila

20. Revizorjevo poročilo o poslu, ki ni posel dajanja zagotovila v skladu s tem okvirom, se jasno loči od poročila o zagotovitvi. Da ne bi zmedlo uporabnikov, se poročilo, ki ni poročilo o zagotovitvi, izogiba:
- sklicevanja na skladnost s tem okvirom ali s standardi dajanja zagotovil;
 - neprimerne uporabe besed “zagotovilo”, “revizija” ali “preiskava”;

opredelitvi posla dajanja zagotovila, je posel dajanja zagotovila in ne svetovalni posel.

- vključevanja izjave, ki bi jo lahko upravičeno zamenjali za sklep na podlagi zadostnih in ustreznih dokazov, ki naj bi povečal stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v izid merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve glede na sodila.

21. Revizor in odgovorna stranka se lahko dogovorita za uporabo načel tega okvira za neki posel tudi, če razen odgovorne stranke ni drugih predvidenih uporabnikov, so pa izpolnjene vse druge zahteve ustreznih standardov dajanja zagotovil. V takih primerih revizorjevo poročilo vključuje izjavo, ki omejuje uporabo poročila na odgovorno stranko.

Predpogoji za posel dajanja zagotovila

22. Pri presoji, ali naj revizor sprejme posel dajanja zagotovila ali ga nadaljuje, so pomembni naslednji predpogoji:

- a) vloge in odgovornost ustreznih strank (to so lahko odgovorna stranka, merilec ali ocenjevalec in naročnik) so primerne okoliščinam;
- b) posel ima vse naslednje značilnosti:
 - i) obravnavana zadeva je primerna;
 - ii) sodila, ki bodo po revizorjevem pričakovanju uporabljena pri pripravi informacije o obravnavani zadevi, so ustrezna okoliščinam posla in imajo značilnosti, opisane v odstavku 44;
 - iii) sodila, ki bodo po revizorjevem pričakovanju uporabljena pri pripravi informacije o obravnavani zadevi, bodo na razpolago predvidenim uporabnikom;
 - iv) revizor pričakuje, da bo uspel pridobiti potrebne dokaze v podporo svojemu sklepu;
 - v) revizorjev sklep v obliki, ki je primerna bodisi za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila, bo vključen v pisno poročilo; in
 - vi) razumen namen, ki pri poslu dajanja omejenega zagotovila vključuje revizorjevo pričakovanje, da bo uspel pridobiti smiselno raven zagotovila.

23. Obravnavane zadeve se lahko v različnih poslih dajanja zagotovil močno razlikujejo. Nekatero obravnavane zadeve utegnejo zahtevati posebne veščine in znanje zunaj obsega, ki ga ima

navadno posamezni revizor. Pomembno pa je, da je revizor prepričan, da imajo osebe, ki naj bi opravile posel, kot skupina ustrezna znanja in zmožnosti (Glej tudi odstavek 31.).

24. Če predvideni posel ne more biti sprejet kot posel dajanja zagotovila, utegne naročnik opredeliti posel drugače in tako zadovoljiti potrebe predvidenih uporabnikov. Na primer:

- a) Če sodila, ki jih revizor namerava uporabiti, niso ustrezna, se posel dajanja zagotovila, ki izpolnjuje ostale predpogoje iz odstavka 22, še vedno lahko opravi, če:
 - i) revizor lahko opredeli enega ali več vidikov obravnavane zadeve, za katere so ta sodila ustrezna; v takih primerih bi revizor lahko opravil posel dajanja zagotovila samo glede na ta vidik obravnavane zadeve; v takih primerih je treba v poročilu o zagotovitvi jasno navesti, da se poročilo ne nanaša na prvotno obravnavano zadevo v celoti, ali
 - ii) se lahko izberejo ali pripravijo nadomestna sodila, ustrezna za obravnavano zadevo.
- b) Naročnik utegne zahtevati posel, ki ni posel dajanja zagotovila, kot na primer svetovalni posel ali posel opravljanja dogovorjenih postopkov.

25. Potem ko je bil posel dajanja zagotovila sprejet, ga brez sprejemljive utemeljitve ni primerno 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 lahko utemeljen razlog za zahtevo po spremembi posla. Če je prišlo do take spremembe, revizor upošteva tudi dokaze, ki jih je pridobil pred spremembo. Nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne dokaze za oblikovanje sklepa o sprejemljivem zagotovitvi ni sprejemljiv razlog za spremembo posla dajanja sprejemljivega zagotovila v posel dajanja omejenega zagotovila.

Sestavine posla dajanja zagotovila

26. 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 zagotovitlu v obliki, ki je primerna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila ali za posel dajanja omejenega zagotovila.

Razmerje treh strank

27. Vsi posli dajanja zagotovil vključujejo vsaj tri ločene stranke: revizorja, odgovorno stranko in predvidene uporabnike. Glede na okoliščine posla utegnejo nastopiti v ločeni vlogi tudi merilec ali ocenjevalec in naročnik (Glej tudi Dodatek 3.).
28. 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 daje uprava iste organizacije. Razmerje med odgovorno stranko in predvidenimi uporabniki je treba razumeti v kontekstu posameznega posla in se utegne razlikovati od bolj klasično opredeljenih linij odgovornosti. Poslovodstvo organizacije (*predvideni uporabnik*) na primer lahko naroči revizorju, da opravi posel dajanja zagotovila za določen vidik dejavnosti organizacije, ki je v neposredni pristojnosti nižje vodstvene ravni (*odgovorna stranka*), vendar pa je zanj končno odgovorno poslovodstvo organizacije.

Revizor

29. "Revizor" je ena ali več oseb, ki izvaja posel (običajno partner, zadolžen za posel, ali drugi člani delovne skupine za posel ali podjetje, kadar je to ustrezno) z uporabo ustreznih veščin in tehnik dajanja zagotovil za pridobitev sprejemljivega ali omejenega zagotovila, kot je primerno, da informacija o obravnavani zadevi ne vsebuje pomembno napačne navedbe.⁵ V neposrednem poslu revizor tako meri ali vrednoti obravnavano zadevo glede na sodila kot tudi uporabi ustrezne veščine in tehnike dajanja zagotovil za pridobitev sprejemljivega ali omejenega zagotovila, kot je primerno, da izid tega merjenja ali vrednotenja ne vsebuje pomembno napačne navedbe.

⁵ "Partner, zadolžen za posel" in "podjetje" se nanašata tudi na enakovredne nazive v javnem sektorju, kjer je to ustrezno.

30. Če se usposobljeni revizor, ki ni računovodski strokovnjak v javni praksi, odloči ravnati v skladu s standardi dajanja zagotovil, je pomembno vedeti, da ti standardi vsebujejo zahteve, ki odražajo predpostavko iz odstavka 5 v zvezi s Kodeksom IESBA in MSOK 1, ali druge poklicne zahteve ali zahteve zakona ali drugega predpisa, ki so najmanj enako stroge.
31. 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 revizorjevega veščaka.
32. Poleg tega mora biti revizor zmožen, da se dovolj vključuje v delo revizorjevega veščaka in drugih revizorjev pri poslu dajanja zagotovila, in sicer toliko, da lahko prevzame odgovornost za sklep o zagotovitvi za informacijo o obravnavani zadevi ter pridobi potrebne dokaze za ugotavljanje, ali je delo tega veščaka ali drugega revizorja pri poslu ustrezno revizorjevim namenom.
33. Revizor je sam odgovoren za izraženi sklep o zagotovitvi, in ta odgovornost se ne zmanjša, če uporabi delo revizorjevega veščaka ali drugih revizorjev. Ne glede na to pa lahko revizor, če ob uporabi dela revizorjevega veščaka, ki je bilo v skladu z ustreznimi standardi dajanja zagotovil, sklene, da je bilo delo tega veščaka ustrezno revizorjevim namenom, sprejme ugotovitve ali sklepe tega veščaka z njegovega strokovnega področja kot ustrezen dokaz.

Odgovorna stranka

34. Odgovorna stranka je stranka, ki je odgovorna za obravnavano zadevo. Pri potrditvenem poslu je odgovorna stranka pogosto tudi merilec ali ocenjevalec. Odgovorna stranka je lahko stranka, ki najame revizorja za izvedbo posla dajanja zagotovila (*naročnik*) ali pa tudi ne.

Predvideni uporabniki

35. Predvideni uporabniki so osebe, organizacije ali skupine, za katere revizor predvideva, da bodo uporabljale poročilo o zagotovitvi. Odgovorna stranka je lahko eden od predvidenih uporabnikov, vendar ne edini.
36. V nekaterih primerih utegnejo obstajati še drugi predvideni uporabniki poleg tistih, na katere je poročilo o zagotovitvi naslovljeno. Revizor morda ne more ugotoviti, kdo vse bo bral

poročilo o zagotovilu, zlasti kadar bo imelo veliko ljudi dostop do poročila. V takih primerih, zlasti če utegnejo imeti morebitni uporabniki širok razpon interesov za obravnavano zadevo, so lahko predvideni uporabniki omejeni na večje deležnike, ki imajo bistvene in skupne interese. 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.

37. Predvideni uporabniki ali njihovi predstavniki so lahko skupaj z revizorjem in odgovorno stranko (in naročnikom, če je to druga oseba) vključeni v določanje zahtev posla. Ne glede na vključevanje drugih in drugače kot pri poslu opravljanja dogovorjenih postopkov (ki vključuje poročanje o dejanskih ugotovitvah na podlagi z naročnikom in morebitnimi tretjimi strankami dogovorjenih postopkov, ne pa izražene sklepa) pa revizor:

- a) odgovarja za določitev vrste, časa in obsega postopkov in
- b) morda mora opraviti dodatne postopke, če opazi informacijo, ki se bistveno razlikuje od tistih, na osnovi katerih so bili postopki načrtovani.

38. V nekaterih primerih predvideni uporabniki (na primer bančniki in regulatorji) postavijo zahtevo ali naročijo primerni stranki ali strankam, da uredijo vse potrebno, da se opravi posel dajanja zagotovila za poseben namen. Kadar so pri poslu uporabljena sodila, načrtovana za poseben namen, vključuje poročilo o zagotovilu izjavo, ki bralce opozori na to dejstvo. Poleg tega lahko revizor presodi, da je primerno navesti, da je poročilo o zagotovilu namenjeno samo posebnim uporabnikom. Odvisno od okoliščin posla se to lahko doseže z omejitvijo distribuiranja ali uporabe poročila o zagotovilu. Čeprav je poročilo o zagotovilu 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.

Obravnavana zadeva

39. Pri poslu dajanja zagotovila imata obravnavana zadeva in informacija o obravnavani zadevi lahko veliko oblik, na primer:

- finančna uspešnost ali stanje (na primer finančni položaj, poslovni izid in denarni tokovi) v preteklosti, za katero so informacije o obravnavani zadevi lahko priznavanje, merjenje, predstavitev in razkritje, kot so prikazani v računovodskih izkazih;
- bodoča finančna uspešnost ali stanje (na primer finančni položaj, poslovni izid in denarni tokovi), za katero so informacije o obravnavani zadevi lahko priznavanje, merjenje, predstavitev in razkritje, predstavljeni v finančni napovedi ali projekciji;
- nefinančna uspešnost ali stanje (na primer produktivnost organizacije), za katero so informacije o obravnavani zadevi lahko ključni kazalniki uspešnosti in učinkovitosti;
- fizične značilnosti (na primer zmogljivosti obrata), 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 uspešnosti;
- obnašanje (na primer način upravljanja družbe, spoštovanje pravil, ravnanje z zaposlenimi), za katero je informacija o obravnavani zadevi lahko izjava o spoštovanju predpisov ali izjava o uspešnosti.

Dodatek 4 prikazuje razvrstitev obsega možnih obravnavanih zadev in nekaj primerov.

40. Različne obravnavane zadeve imajo različne značilnosti, vključno s stopnjo, do katere so informacije o njih bolj kvalitativne kot kvantitativne, nepristranske kot subjektivne, usmerjene v preteklost kot v prihodnost ter se nanašajo na časovni presek ali na obdobje. Te značilnosti vplivajo na:
- a) natančnost, s kakršno je lahko obravnavana zadeva izmerjena ali ovrednotena glede na sodila, in
 - b) prepričljivost razpoložljivih dokazov.

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

41. Na primernost obravnavane zadeve raven zagotovila ne vpliva, kar pomeni, da, če obravnavana zadeva ni primerna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, tudi ni primerna za posel dajanja

omejenega zagotovila, in obratno. Primerno obravnavano zadevo je mogoče opredeliti in jo dosledno izmeriti ali ovrednotiti po opredeljenih sodilih tako, da je pridobljeno informacijo o obravnavani zadevi mogoče izpostaviti postopkom za pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov v podporo sklepu o sprejemljivem ali omejenem zagotovu, kot je ustrezno.

Sodila

42. Sodila so primerjalna merila, uporabljena za merjenje ali vrednotenje obravnavane zadeve. 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 namen; pri poročanju o skladnosti 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).
43. Za sprejemljivo dosledno merjenje ali ovrednotenje 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. Celotno za isto obravnavano zadevo so sodila lahko različna, kar da različen izid merjenja ali vrednotenja. Za eno od sodil pri obravnavani zadevi *zadovoljstvo strank* bi lahko na primer en merilec ali ocenjevalec izbral število pritožb, z rešitvijo katerih so bili kupci zadovoljni, drug merilec ali ocenjevalec pa morda število ponovnih nakupov v treh mesecih po prvem nakupu. Poleg tega utegnejo biti sodila ustrezna za določen niz okoliščin posla, a neprimerna za neki drug niz okoliščin pri poslu. Poročanje vladi ali regulatorju utegne na primer zahtevati uporabo določenega nabora sodil, vendar ta sodila morda niso ustrezna za širšo skupino uporabnikov.
44. Ustrezna sodila imajo naslednje značilnosti:
- a) primernost: primerna sodila pripomorejo k informaciji o obravnavani zadevi, ki pomaga pri odločanju predvidenih uporabnikov;

- b) popolnost: sodila so popolna, kadar v informaciji o obravnavani zadevi, pripravljeni v skladu z njimi, niso izpuščeni pomembni dejavniki, ki bi verjetno utegnili vplivati na sklepe predvidenih uporabnikov, sprejetih na osnovi informacije o obravnavani zadevi; kadar je to primerno, vključujejo popolna sodila tudi primerjalna merila za predstavitev in razkritje;
 - c) zanesljivost: zanesljiva sodila omogočajo sprejemljivo dosledno merjenje ali vrednotenje obravnavane zadeve, vključno s predstavitvijo 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 informacijam o obravnavani zadevi, ki jih predvideni uporabniki lahko razumejo.
45. Medli opisi pričakovanj ali presoj na podlagi izkušenj posameznika niso ustrezna sodila.
46. Sorazmerna pomembnost vsake od zgornjih značilnosti pri oceni ustreznosti sodil za določen posel je stvar strokovne presoje. Na ustreznost sodil ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da sodila, če niso ustrezna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, niso ustrezna tudi za posel dajanja omejenega zagotovila, in obratno. Sodila so lahko predpisana z zakonom ali drugim predpisom ali pa so jih izdali pooblaščen ali priznani strokovni organi, ki sledijo preglednim predpisanim postopkom (uveljavljena sodila). Druga sodila pa utegnejo biti posebej razvita za pripravo informacije o obravnavani zadevi v posebnih okoliščinah posla. Dejstvo, da so sodila uveljavljena ali pa posebej pripravljena, vpliva na delo, ki ga mora opraviti revizor, da oceni njihovo ustreznost za določen posel; tako se na primer, če ni nobenih znakov o nasprotnem, za uveljavljena sodila predpostavlja, da so ustrezna, kadar so primerna za informacijske potrebe predvidenih uporabnikov.
47. Sodila morajo biti dostopna predvidenim uporabnikom, da lahko razumejo, kako je bila obravnavana zadeva izmerjena ali ovrednotena. Sodila so dana na voljo predvidenim uporabnikom na enega ali več naslednjih načinov:
- a) javno,

- b) z jasno vključitvijo v predstavitev informacij o obravnavani zadevi,
 - c) z jasno vključitvijo v poročilo o zagotovitvi,
 - d) s splošnim razumevanjem, na primer sodilo za merjenje časa v urah in minutah.
48. Sodila utegnejo biti dostopna le določnim predvidenim uporabnikom, na primer pogodbeni določila ali sodila, ki jih izda panožno združenje in so na voljo le osebam iz te panoge, ker so primerna le za poseben namen (Glej tudi odstavek 38.).
49. Kot del posla revizor ugotovi, ali so sodila ustrezna.

Dokazi

50. Revizor načrtuje in izvaja posel dajanja zagotovila s poklicno nezaupljivostjo, da glede na vrsto posla pridobi zadostne in ustrezne dokaze o izidu merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve po sodilih. Med načrtovanjem in izvajanjem posla, zlasti pri določanju vrste, časa in obsega postopkov, je za oceno pomembnosti, tveganja pri poslu ter kakovosti in količine razpoložljivih dokazov treba uporabiti strokovno presojo.

Poklicna nezaupljivost

51. Poklicna nezaupljivost je odnos, ki vključuje pozornost, na primer na:
- a.) dokaze, ki niso v skladu z drugimi pridobljenimi dokazi,
 - b.) informacije, ki vzbudijo dvom o zanesljivosti dokumentov in odgovorov pri poizvedovanjih, ki naj bi jih uporabili kot dokaze,
 - c.) okoliščine, ki kažejo na potrebo po dodatnih postopkih poleg tistih, ki jih nalagajo standardi dajanja zagotovil, in
 - d.) razmere, ki lahko nakazujejo verjetno napačno navedbo.
52. Ohranjanje poklicne nezaupljivosti med poslom je potrebno, da lahko revizor na primer zmanjša tveganje zaradi:
- spregleda nenavadnih okoliščin,
 - čezmernega posploševanja pri pripravi sklepov na podlagi opazanj in

- uporabe neprimernih predpostavk pri določanju vrste, časa in obsega postopkov in pri ovrednotenju izidov.
53. Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično oceno dokazov. To vključuje preverjanje neskladnih dokazov in zanesljivosti dokumentov in odgovorov na poizvedbe. Vključuje tudi presojo o zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov glede na okoliščine.
54. Če posel ne vključuje dajanja zagotovila o pristnosti dokumentov, lahko revizor sprejme zapise in dokumente kot pristne, če nima razloga, da bi mislil drugače. Vseeno pa revizor prouči zanesljivost informacij, ki jih bo uporabil kot dokaze.
55. Od revizorja ni mogoče pričakovati, da ne bo upošteval preteklih izkušenj v zvezi s poštenostjo in neoporečnostjo tistih, ki priskrbijo dokaze. Vseeno pa prepričanje, da so tisti, ki priskrbijo dokaze, pošteni in neoporečni, ne odvezuje revizorja dolžnosti, da ohranja poklicno zaupljivost.

Strokovna presoja

56. Strokovna presoja je bistvena za pravilno izvajanje posla dajanja zagotovila. Tolmačenje ustreznih etičnih zahtev in ustreznih standardov dajanja zagotovil ter sprejemanje utemeljenih odločitev, ki so potrebne ves čas trajanja posla, namreč nista mogoča brez uporabe primerne izurjenosti, znanja in izkušenosti glede dejstev in okoliščin. Strokovna presoja je zlasti potrebna v zvezi z odločitvami o:
- pomembnosti in tveganju posla;
 - vrsti, času in obsegu postopkov za izpolnitev zahtev ustreznih standardov dajanja zagotovil in za pridobitev dokazov;
 - ovrednotenju, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi in ali je treba storiti še več za doseganje ciljev ustreznih standardov dajanja zagotovil; zlasti pri poslu dajanja omejenega zagotovila je strokovna presoja potrebna pri ovrednotenju, ali je bila dosežena smiselna raven zagotovila;
 - uporabi sodil za obravnavano zadevo pri neposrednem poslu in o njihovem izboru ali pripravi, če jih izbira ali pripravi revizor; pri potrditvenem poslu pa o ovrednotenju takih presoj, ki so jih opravili drugi;

- primernih sklepov, ki jih je treba sprejeti na podlagi pridobljenih dokazov.
57. Posebnost strokovne presoje, ki se pričakuje od revizorja, je v tem, da jo izvaja strokovnjak, čigar izurjenost, znanje in izkušnje so pripomogle k razvoju potrebnih zmožnosti za doseganje razumnih presoj.
58. Opravljanje strokovne presoje v vsakem posameznem primeru temelji na dejstvih in okoliščinah, ki jih pozna revizor. Posvetovanje o težavnih in spornih zadevah med potekom posla, bodisi v krogu delovne skupine za posel bodisi med delovno skupino za posel in drugimi na ustrezni ravni v podjetju ali zunaj njega, pomaga revizorju pri sprejemanju premišljenih in razumnih presoj.
59. Strokovna presoja je lahko ovrednotena na podlagi tega, ali sprejeta presoja odraža primerno uporabo načel dajanja zagotovil ter merjenja ali vrednotenja in ali je ustrezna glede na dejstva in okoliščine, ki jih je revizor poznal do dne izdaje poročila o zagotovitvi, in v skladu z njimi.
60. Strokovno presojo je treba opravljati ves čas izvajanja posla. Strokovna presoja se ne sme uporabiti kot utemeljitev za odločitve, ki sicer niso podprte z dejstvi in okoliščinami posla ali zadostnimi in ustreznimi dokazi.

Zadostnost in ustreznost dokazov

61. Zadostnost in ustreznost dokazov sta med seboj povezani. Zadostnost je merilo količine dokazov. Na potrebno količino dokazov vplivajo tveganja, da je informacija o obravnavani zadevi navedena pomembno napačno (čim večje 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 (Glej tudi odstavka 81–82.).
62. Ustreznost je merilo kakovosti dokazov, to je njihove primernosti in zanesljivosti pri zagotavljanju podpore za revizorjev sklep.
63. Na zanesljivost dokazov vplivata njihov vir in vrsta, odvisna pa je tudi od posameznih okoliščin, v katerih so dokazi pridobljeni. Posplošitve o zanesljivosti različnih vrst dokazov so možne, vendar za take posplošitve veljajo pomembne izjeme. Celo kadar so dokazi pridobljeni iz virov zunaj organizacije, lahko obstajajo

okolščine, ki vplivajo na njihovo zanesljivost. Dokazi, pridobljeni na primer iz zunanjega vira, morda niso zanesljivi, če vir ni dobro obveščen ali ni nepristranski. Zavedajoč se, da utegnejo obstajati izjeme, so lahko koristne naslednje splošitve o zanesljivosti dokazov:

- Dokazi so zanesljivejši, če so pridobljeni iz virov zunaj ustrezne stranke ali strank.
 - Dokazi, ki so nastali znotraj organizacije, so zanesljivejši, če so ustrezne kontrole uspešne.
 - Dokazi, ki jih revizor pridobi neposredno (na primer z opazovanjem uporabe kontrole), so zanesljivejši kot dokazi, ki so pridobljeni posredno ali izpeljani s sklepanjem (na primer s poizvedovanjem o uporabi kontrole).
 - Dokazi so zanesljivejši, če so v dokumentirani obliki na papirju, v elektronski obliki ali na drugih nosilcih podatkov (na primer sproti zapis sestanek je navadno zanesljivejši od naknadne ustne predstavitve razprav na sestanku).
64. Običajno revizor pridobi več zagotovila iz skladnih dokazov, pridobljenih iz različnih virov ali dokazov različne vrste, kot pa iz posameznih dokazov, ki jih proučuje vsakega posebej. Poleg tega pridobivanje dokazov iz različnih virov ali dokazov različne vrste lahko bodisi podpre druge dokaze ali pa nakazuje, da posamični dokaz ni zanesljiv. 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.
65. S stališča pridobivanja zadostnih in ustreznih dokazov je na splošno težje pridobiti zagotovilo za informacijo o obravnavani zadevi, ki se nanaša na neko obdobje, kot za informacijo o obravnavani zadevi v nekem časovnem preseku. Poleg tega so sklepi o procesih običajno omejeni na obdobje, na katero se posel nanaša; revizor ne izda nobenega sklepa o tem, ali bo proces v prihodnje še deloval na določen način.
66. Ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi za utemeljitev revizorjevega sklepa, je stvar strokovne presoje, ki vključuje tudi upoštevanje razmerja med stroški pridobivanja dokazov in koristnostjo pridobljenih informacij. 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 zagotovitvi.

Pomembnost

67. Pomembnost je povezana z revizorjevim načrtovanjem in izvajanjem posla dajanja zagotovila, vključno z določanjem vrste, časa in obsega postopkov ter z ovrednotenjem, ali je informacija o obravnavani zadevi brez napačne navedbe. Strokovne presoje o pomembnosti upoštevajo okoliščine posla, vendar nanje ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da je pri istih predvidenih uporabnikih in namenu pomembnost za posel dajanja sprejemljivega zagotovila enaka kot pri poslu dajanja omejenega zagotovila, ker temelji pomembnost na informacijskih potrebah predvidenih uporabnikov.
68. 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 informacije o obravnavani zadevi. Revizorjeva ocena pomembnosti je stvar strokovne presoje in nanjo vpliva revizorjevo zaznavanje povprečnih informacijskih potreb predvidenih uporabnikov kot skupine. Če posel ni namenjen zadovoljitvi posebnih informacijskih potreb določenih uporabnikov, možni učinek napačnih navedb na posamezne uporabnike, katerih informacijske potrebe utegnejo biti zelo različne, običajno ni upoštevan.
69. Pomembnost se presoja v povezavi s kakovostnimi, in kadar je to primerno, količinskimi dejavniki. Relativen pomen kakovostnih in količinskih dejavnikov za oceno pomembnosti v določenem poslu je stvar strokovne presoje.
70. Pomembnost je povezana z informacijami, na katere se nanaša revizorjevo poročilo o zagotovitlu. Zato je pomembnost, kadar se posel nanaša le na nekatere, ne pa na vse vidike informacij o obravnavani zadevi, upoštevana le za tisti del informacij o obravnavani zadevi, na katerega se posel nanaša.

Tveganje pri poslu

71. Informacije o obravnavani zadevi utegnejo biti nepravilno izražene v kontekstu obravnavane zadeve in sodil in so zato lahko navedene napačno, morda celo pomembno napačno. To se zgodi, kadar informacije o obravnavani zadevi nepravilno odražajo uporabo sodil pri merjenju ali vrednotenju obravnavane zadeve.
72. Tveganje pri poslu je tveganje, da revizor izrazi neprimeren sklep, če so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno

napačno. 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.

73. Zmanjšanje tveganja pri poslu na nič je le zelo redko izvedljivo ali stroškovno primerno, zato je "sprejemljivo zagotovilo" manj kot popolno 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 oblikovanja sklepov na podlagi teh dokazov,
- v nekaterih primerih značilnosti obravnavane zadeve, kadar je izmerjena ali ovrednotena glede na sodila.

74. Na splošno je mogoče tveganje pri poslu predstaviti z naslednjimi sestavinami, čeprav vse te sestavine ne bodo nujno prisotne ali bistvene pri vseh poslih dajanja zagotovila:

- a) tveganja, na katera revizor ne vpliva neposredno in ki jih sestavljata:
 - i) dovzetnost informacije o obravnavani zadevi za pomembno napačno navedbo pred proučitvijo katerih koli s tem povezanih kontrol, ki jih uporabljajo ustrezne stranke (tveganje pri delovanju), in
 - ii) tveganje, da notranja kontrola ustrezne stranke ali strank ne bo pravočasno preprečila ali odkrila in popravila pomembno napačne navedbe, ki se pojavi v informaciji o obravnavani zadevi (tveganje pri kontroliranju), in
- b) tveganja, na katera revizor neposredno vpliva in ki jih sestavljata:
 - i. tveganje, da revizorjevi postopki ne bodo odkrili pomembno napačne navedbe (tveganje pri odkrivanju), in
 - ii. pri neposrednem poslu tveganja, povezana z revizorjevim merjenjem in vrednotenjem obravnavane

zadeve glede na sodila (tveganje pri merjenju ali vrednotenju).

75. 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 na primer koristnejši, kadar se obravnavana zadeva nanaša na pripravo informacij o uspešnosti delovanja organizacije, kot kadar se nanaša na informacije o uspešnosti delovanja neke kontrole ali obstoju nekega fizičnega stanja;
- ali se opravlja posel dajanja sprejemljivega ali 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 upoštevanje tveganja pri kontroliranju manj pomembno kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila za iste informacije o obravnavani zadevi;
- ali se opravlja neposredni ali potrditveni posel; medtem ko je koncept tveganja pri kontroliranju primeren za potrditvene posle, je širši koncept tveganja pri merjenju in vrednotenju primernejši za neposredne posle.

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

Vrsta, čas in obseg postopkov

76. Za pridobitev sprejemljivega ali omejenega zagotovila je običajno uporabljena kombinacija postopkov. Postopki lahko vključujejo:

- pregledovanje,
- opazovanje,
- potrjevanje,
- ponovni izračun,
- ponovno izvajanje,
- analitične postopke in
- poizvedovanje.

Točni vrsta, čas in obseg postopkov se bodo razlikovali med posli. Za mnoge posle dajanja zagotovil je teoretično možnih

neskončno različic postopkov. V praksi pa je te različice težko jasno in nedvoumno navesti.

77. Tako posel dajanja sprejemljivega kot posel dajanja omejenega zagotovila zahtevata uporabo veščin in tehnik dajanja zagotovil ter zbiranja zadostnih in ustreznih dokazov kot del ponavljalnega in sistematičnega procesa izvajanja posla, ki vključuje spoznavanje obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla.
78. Posel dajanja sprejemljivega zagotovila vključuje:
- a) prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v informaciji o obravnavani zadevi na podlagi poznavanja obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla;
 - b) načrtovanje in izvajanje postopkov za odziv na ocenjena tveganja in za pridobitev sprejemljivega zagotovila v podporo revizorjevemu sklepu in
 - c) ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov v zvezi s poslom in poskus pridobiti nadaljnje dokaze, če je to glede na okoliščine potrebno.
79. Vrsta, čas in obseg postopkov za zbiranje zadostnih in ustreznih dokazov pri poslu dajanja omejenega zagotovila so v primerjavi s poslom dajanja sprejemljivega zagotovila omejeni. Neki za obravnavano zadevo specifičen standard dajanja zagotovil lahko določa, da se na primer zadostni in ustrezni dokazi pri določeni vrsti poslov dajanja omejenega zagotovila pridobijo predvsem z analitičnimi postopki in poizvedovanji. Pri odsotnosti specifičnih standardov dajanja zagotovil za obravnavano zadevo pri drugih vrstah poslov dajanja omejenih zagotovil pa so postopki za zbiranje zadostnih in ustreznih dokazov lahko predvsem analitični postopki in poizvedovanja, ali pa tudi ne, in se bodo razlikovali glede na okoliščine posla, zlasti glede na obravnavano zadevo ter informacijske potrebe predvidenih uporabnikov in naročnika, vključno z danimi časovnimi in stroškovnimi omejitvami. Določanje vrste, časa in obsega postopkov je stvar strokovne presoje in se bo razlikovalo med posli.
80. Posel dajanja omejenega zagotovila vključuje:
- a) prepoznavanje področij, na katerih verjetno lahko pride do pomembno napačne navedbe v informaciji o obravnavani zadevi na podlagi poznavanja obravnavane zadeve in drugih okoliščin posla;

- b) načrtovanje in izvajanje postopkov za obravnavo teh področij in za pridobitev omejenega zagotovila v podporo revizorjevemu sklepu;
- c) načrtovanje in izvajanje dodatnih postopkov za pridobitev nadaljnjih dokazov, če revizor opazi kako zadevo, zaradi katere verjame, da utegne informacija o obravnavani zadevi vsebovati pomembno napačno navedbo.

Količina in kakovost razpoložljivih dokazov

81. Na količino ali 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 40.);
- b) druge okoliščine, kot v primeru, kadar dokazi, ki bi jih bilo razumno pričakovati, niso na voljo zaradi na primer časa revizorjevega imenovanja, usmeritve organizacije glede hranjenja dokumentacije, neustreznih informacijskih sistemov ali omejitev, ki jo postavi odgovorna stranka.

Običajno bodo razpoložljivi dokazi prej prepričljivi kot neizpodbitni.

82. Neprilagojen sklep tako pri poslu dajanja sprejemljivega kot omejenega zagotovila ni primeren, če:

- a) okoliščine preprečujejo revizorju pridobiti dokaze, potrebne za zmanjšanje tveganja pri poslu na ustrezno raven, ali
- b) ena od strank v poslu postavi omejitev, ki preprečuje revizorju pridobiti dokaze, potrebne za zmanjšanje tveganja pri poslu na ustrezno raven.

Poročilo o zagotovitlu

83. Revizor oblikuje sklep na podlagi pridobljenih dokazov in pripravi pisno poročilo, ki jasno izraža sklep o zagotovitlu glede informacije o obravnavani zadevi. Standardi dajanja zagotovil določajo osnovne sestavine poročil o zagotovitlu.

84. Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila je revizorjev sklep izražen v pozitivni obliki, ki sporoča revizorjevo mnenje o izidu merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve.

85. Primeri sklepov, izraženih v obliki, ki je primerna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, vključujejo:

- a) kadar se izrazi glede obravnavane zadeve in primernih sodil: “Po našem mnenju je organizacija v vseh pomembnih pogledih ravnala v skladu z zakonom XYZ.”;
- b) kadar se izrazi glede informacije o obravnavani zadevi in primernih sodil: “Po našem mnenju računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj organizacije na [datum] ter njen poslovni izid in denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z okvirom XYZ.” ali
- c) kadar se izrazi glede izjave, 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 navedena pošteno.” 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.”.

Pri neposrednem poslu je revizorjev sklep izražen glede na obravnavano zadevo in sodila.

86. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila je revizorjev sklep izražen v obliki, ki sporoča, ali je na podlagi opravljenega posla revizor opazil kako zadevo (kake zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da je informacija o obravnavani zadevi pomembno napačna, na primer: “Na podlagi 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.”

87. Revizor lahko izbere slog “kratke oblike” ali “dolge oblike” poročanja, da olajša uspešno obveščanje predvidenim uporabnikom. Kratka oblika poročil običajno vsebuje le osnovne sestavine. Dolga oblika poročil vključuje še druge informacije in pojasnila, ki nimajo namena vplivati na revizorjev sklep. Poleg osnovnih sestavin lahko dolga oblika poročila podrobno opisuje še pogoje posla, uporabljena sodila, ugotovitve v zvezi z določenimi vidiki posla, podrobnosti glede usposobljenosti in izkušenj revizorja in drugih, vključenih v posel, razkritje ravni pomembnosti ter v nekaterih primerih tudi priporočila. Ali naj bodo katere od takih informacij vključene v poročilo, je odvisno

od njihove bistvenosti za informacijske potrebe predvidenih uporabnikov.

88. Revizorjev sklep je jasno ločen od informacij in pojasnil, ki nimajo namena vplivati na revizorjev sklep, vključno s kakršnimkoli poudarjanjem zadeve, s kakršnokoli drugo zadevo, ugotovitvami v zvezi z določenimi vidiki posla, priporočili ali dodatnimi informacijami, ki so vključeni v poročilo o zagotovitvi. Oblikovanje besedila jasno pove, da poudarjanje zadeve, druga zadeva, ugotovitve, priporočila ali dodatne informacije niso namenjeni odvrčanju od pomena revizorjevega sklepa.
89. Revizor oblikuje prilagojen sklep v naslednjih okoliščinah:
- (a) če po revizorjevi strokovni presoji obstaja omejitev področja in utegne biti vpliv te zadeve pomemben; v takih primerih revizor izrazi sklep s pridržki ali zavrne izdajo sklepa; v nekaterih primerih revizor razmisli o odstopu od posla;
 - (b) če po revizorjevi strokovni presoji informacija o obravnavani zadevi pomembno napačna; v takih primerih revizor izrazi sklep s pridržki ali odklonilni sklep; v tistih neposrednih poslih, v katerih je informacija o obravnavani zadevi kar revizorjev sklep in revizor sklene, da del ali celota obravnavane zadeve ni v vseh pomembnih pogledih v skladu s sodili, bi se tudi tak sklep upošteval kot sklep s pridržki (ali odklonilen sklep, kjer je tak primer).
90. Sklep s pridržki je izražen, kadar učinki ali možni učinki zadeve niso tako pomembni in vseobsegajoči, da bi zahtevali odklonilni sklep ali zavrnitev sklepa.
91. Če se po sprejemu posla odkrije, da eden ali več predpogojev za posel dajanja zagotovila ni izpolnjenih, se revizor o zadevi pogovori z ustrezno stranko ali strankami ter odloči:
- a) ali je mogoče zadevo razrešiti tako, kot zahteva revizor,
 - b) ali je primerno nadaljevati posel in
 - c) ali sploh in kako sporočiti to zadevo v poročilu o zagotovitvi.
92. Če se po sprejemu posla odkrije, da eno ali več sodil ni ustreznih ali da ena ali več obravnavanih zadev ni primernih za posel dajanja zagotovila, revizor prouči, ali naj odstopi od posla, če je odstop možen po veljavnem zakonu ali drugem predpisu. Če revizor posel nadaljuje, izrazi:

- a) sklep s pridržki ali odklonilni sklep, odvisno od tega, kako pomembna in vseobsegajoča je zadeva, če bi po revizorjevi strokovni presoji neustrezna sodila ali neprimerna obravnavana zadeva utegnili zavajati predvidene uporabnike, ali
- b) sklep s pridržki ali zavrnitev sklepa v drugih primerih, odvisno od tega, kako pomembna in vseobsegajoča je zadeva po revizorjevi strokovni presoji.

Druge zadeve

Druge obveznosti poročanja

93. V skladu s pogoji in drugimi okoliščinami posla revizor prouči, ali je opazil kako zadevo, ki bi jo bilo treba sporočiti odgovorni stranki, merilcu ali ocenjevalcu, naročniku, pristojnim za upravljanje ali drugim.

Dokumentacija

94. Dokumentacija posla zagotavlja zapis podlage za poročilo o zagotovitvi, če je pripravljena pravočasno ter je zadostna in ustrezna, da izkušenemu revizorju, ki sicer prej ni bil povezan s poslom, omogoča, da razume:
- a) vrsto, čas in obseg opravljenih postopkov v skladu z zahtevami ustreznih standardov dajanja zagotovil ter ustreznih zakonov in drugih predpisov;
 - b) izide opravljenih postopkov in pridobljene dokaze;
 - c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med poslom, o njih sprejete sklepe in opravljene bistvene strokovne presoje pri sprejemanju teh sklepov.
95. Dokumentacija posla vključuje zapis, kako je revizor reševal morebitna neskladja med zbranimi informacijami in njegovim končnim sklepom glede kake bistvene zadeve.

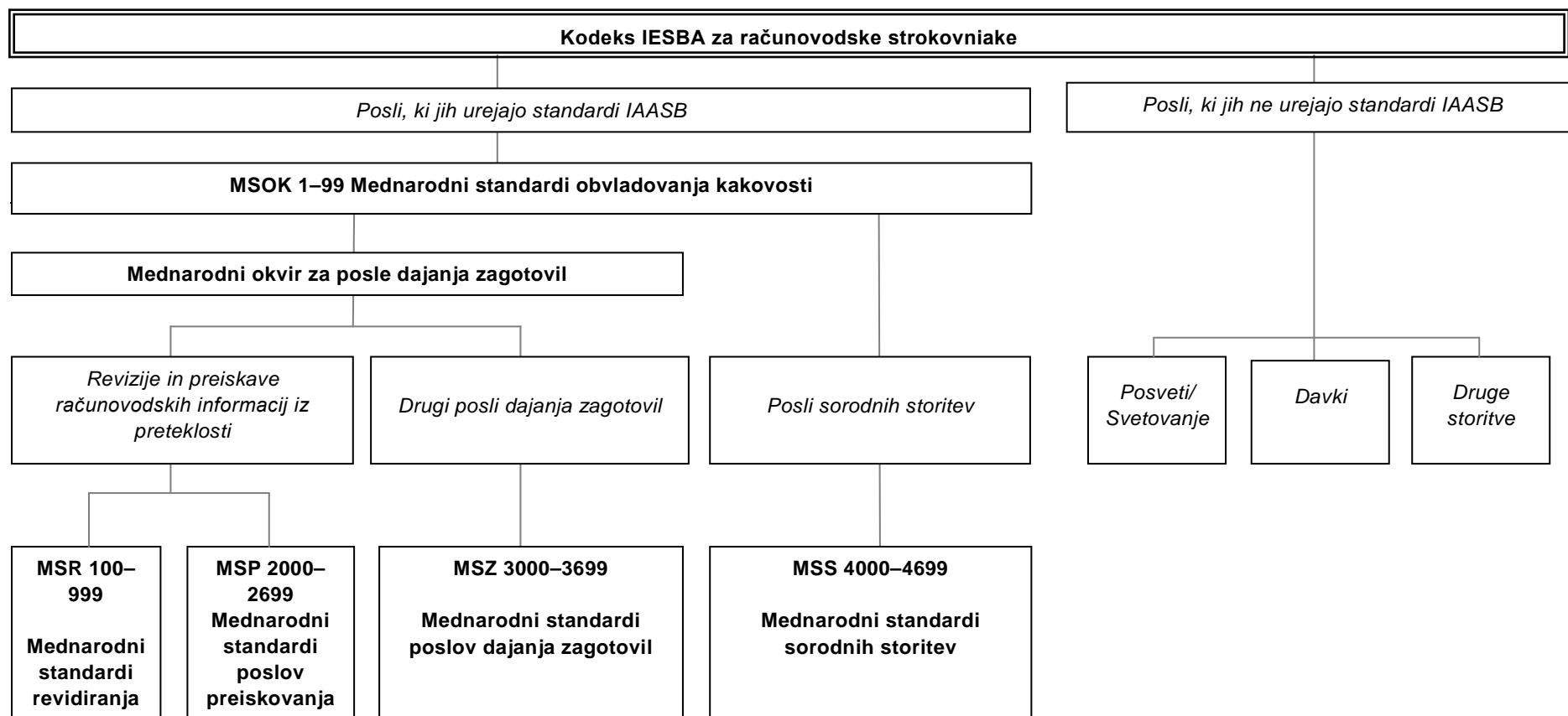
Nepprimerna uporaba revizorjevega imena

96. Revizor je povezan z obravnavano zadevo ali z njo povezano informacijo o obravnavani zadevi, če poroča o informacijah o tej obravnavani zadevi ali če soglaša z uporabo svojega imena v strokovni povezavi s to obravnavano zadevo ali z njo povezano informacijo o obravnavani zadevi. Če revizor ni povezan na tak način, tretje stranke ne morejo predpostavljati nobene revizorjeve

odgovornosti. Če revizor izve, da ena od strank neprimerno uporablja njegovo ime v povezavi s kakšno obravnavano zadevo ali z njo povezano informacijo o obravnavani zadevi, zahteva od te stranke, da preneha s takim ravnanjem. Revizor razmisli tudi o morebitnih drugih potrebnih korakih, kot sta na primer obveščanje vseh znanih uporabnikov – tretjih strank o neprimerni uporabi revizorjevega imena ali iskanje pravne pomoči.

Objave, ki jih je izdal IAASB, ter razmerja med njimi in do Kodeksa IESBA

Ta Dodatek prikazuje obseg objav, ki jih je izdal IAASB, in njihova razmerja med seboj in do Kodeksa etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA).



Dodatek 2**Potrditveni in neposredni posli**

Ta dodatek opisuje razlike med potrditvenim in neposrednim poslom.

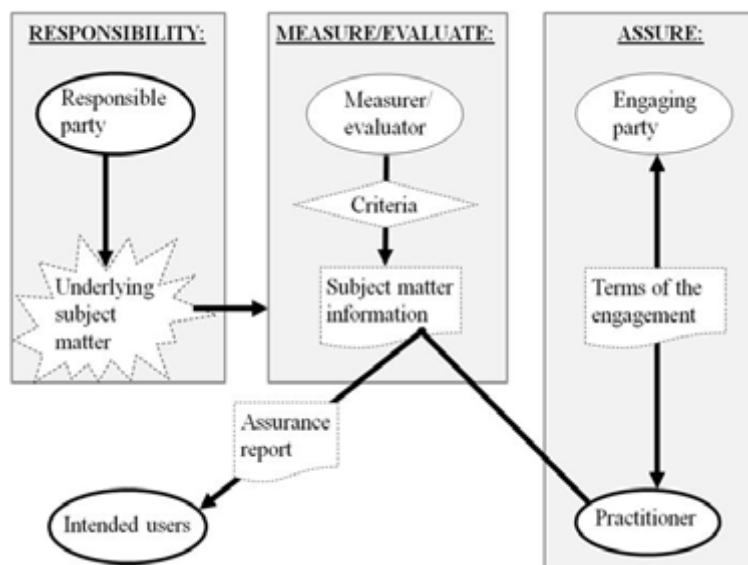
1. V potrditvenem poslu meri ali vrednoti obravnavano zadevo glede na sodila merilec ali ocenjevalec, ki ni revizor, izid tega postopka pa je informacija o obravnavani zadevi. Lahko se zgodi, da informacija o obravnavani zadevi ni pravilno izražena glede na kontekst obravnavane zadeve in sodil in je zato navedena napačno, morda celo pomembno napačno. Vloga revizorja v potrditvenem poslu je, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze, da lahko izrazi sklep, ali je informacija o obravnavani zadevi, kot jo je pripravil merilec ali ocenjevalec, brez pomembno napačne navedbe.
2. V neposrednem poslu meri ali vrednoti obravnavano zadevo glede na sodila revizor in predstavi iz tega izhajajočo informacijo o obravnavani zadevi kot del ali v prilogi poročila o zagotovitlu. Revizorjev sklep pri neposrednem poslu obravnava navedeni izid merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve po sodilih. Pri nekaterih neposrednih poslih je revizorjev sklep informacija o obravnavani zadevi ali del nje. Odvisno od obravnavane zadeve:
 - a) utegne biti izid merjenja ali vrednotenja pri neposrednem poslu podoben poročilu ali izjavi, ki jo je pripravil merilec ali ocenjevalec v potrditvenem poslu; v drugačnih okoliščinah pa je lahko izid, to je informacija o obravnavani zadevi, izražen v opisu ugotovitev in osnov za revizorjev sklep v dolgi obliki poročila o zagotovitlu;
 - b) revizor lahko uporabi podatke, ki so jih zbrali ali kompilirali drugi, na primer podatki lahko izvirajo iz informacijskega sistema, ki ga vzdržuje odgovorna stranka.
3. Poleg merjenja ali vrednotenja obravnavane zadeve lahko revizor v neposrednem poslu uporablja tudi veščine in tehnike dajanja zagotovil, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze, da lahko izrazi sklep o tem, ali je informacija o obravnavani zadevi pomembno napačna. Revizor lahko pridobi te dokaze hkrati z merjenjem ali vrednotenjem obravnavane zadeve, lahko pa jih pridobi tudi pred tem ali kasneje.
4. Ocena neposrednega posla temelji na kombinaciji:

- a) neodvisnosti revizorja od obravnavane zadeve, naročnika, predvidenih uporabnikov in odgovorne stranke, čeprav ni neodvisen od informacije o obravnavani zadevi, ker jo je sam pripravil;
- b) veščin in tehnik dajanja zagotovil, uporabljenih pri merjenju ali vrednotenju obravnavane zadeve, iz katerih izvirajo zbrani dokazi podobne količine in kakovosti, kot v potrditvenem poslu; prav pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov razlikuje neposredni posel od golega kompiliranja.

Pojasnilo k tej točki: Če bi revizor kompilirал poročilo o toplogrednih plinih organizacije, na primer ne bi preizkusil umeritve kontrolnih naprav. Pri neposrednem poslu pa bi revizor, kjer je to primerno, umeril kontrolne naprave kot del merilnega postopka ali preizkusil njihovo umeritev, ki so jo opravili drugi, v enakem obsegu, kot bi to izvedel pri potrditvenem poslu.

Dodatek 3

Stranke pri poslu dajanja zagotovila

**Legenda:**

RESPONSIBILITY – ODGOVORNOST

Underlying subject matter – Obravnavana zadeva

MEASURE/EVALUATE – MERITI/VREDNOTITI

Measurer/evaluator – Merilec/ocenjevalec

Criteria – Sodila

Subject matter information – Informacija 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 in 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 informacijo o obravnavani zadevi;
 - e) predvideni uporabniki sprejemajo odločitve na podlagi informacije o obravnavani zadevi; predvideni uporabniki so posamezniki, organizacije ali skupine le-teh, ki bodo po revizorjevem pričakovanju uporabljali poročilo o zagotovitlu (v nekaterih primerih utegnejo biti predvideni uporabniki drugi in ne tisti, na katere je poročilo o zagotovitlu naslovljeno).
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 obravnavani zadevi priloži izjavo, da sprejema odgovornost zanje.

- Odgovorna stranka je lahko naročnik.
- Pri mnogih potrditvenih poslih je lahko odgovorna stranka tudi stranka, ki meri ali vrednoti, in naročnik. Tak primer je, kadar organizacija najame 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 informacije o obravnavani 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 Standardov dajanja zagotovil, če ni drugih predvidenih uporabnikov kot odgovorna stranka, vendar so izpolnjene vse druge zahteve Standardov dajanja zagotovil. V takih primerih vsebuje revizorjevo poročilo izjavo, ki omejuje uporabo poročila le na odgovorno stranko.

Dodatek 4**Kategorizacija obravnavanih zadev**

Spodnja razpredelnica prikazuje kategorizacijo razpona možnih obravnavanih zadev z nekaj primeri. Za nekatere kategorije ni navedenega primera, ker ni verjetno, da bi bili v zvezi z informacijami v teh kategorijah sklenjeni posli dajanja zagotovil. Kategorizacija ni nujno popolna, ni nujno, da se kategorije medsebojno izključujejo, nekatere obravnavne zadeve ali informacije o obravnavani zadevi pa imajo lahko sestavine v več kot eni kategoriji, na primer integrirano poročanje in poročanje o družbeni odgovornosti organizacije bosta verjetno imela informacije, usmerjene v preteklost in prihodnost, ter tako finančne kot nefinančne informacije. Poleg tega so primeri včasih informacije o obravnavani zadevi, včasih obravnavne zadeve ali nakazane vrste vprašanj, s katerimi bi si pri informacijah lahko pomagali, kar od tega je glede na okoliščine bolj smiselno.

Informacije po vrstah		Informacije iz preteklosti	Informacije, usmerjene v prihodnost
Finančne	Uspešnost	Računovodski izkazi, pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja	<ul style="list-style-type: none"> Napoved/projekcija denarnega toka
	Stanje		<ul style="list-style-type: none"> Napoved/projekcija finančnega položaja
Nefinančne	Poslovanje Uporaba virov/ Stroškovna učinkovitost	<ul style="list-style-type: none"> Poročilo o toplogrednih plinih Trajnostno poročilo Ključni kazalniki uspešnosti Poročilo o učinkoviti rabi virov Poročilo o stroškovni učinkovitosti Poročanje o družbeni odgovornosti 	<ul style="list-style-type: none"> Pričakovano zmanjšanje emisij zaradi nove tehnologije ali ujeti toplogredni plini zaradi zasajenih dreves Izjava, da bo predlagani ukrep zagotovil stroškovno učinkovitost

Informacije po vrstah		Informacije iz preteklosti	Informacije, usmerjene v prihodnost
		organizacije	
	Pogoji	<ul style="list-style-type: none"> • Opis sistema/procesa, kot deluje v določenem trenutku • Fizične značilnosti, na primer velikost najetega premoženja 	
Sistem/Proces	Opis	<ul style="list-style-type: none"> • Opis sistema notranjega kontroliranja 	
	Oblikovanje	<ul style="list-style-type: none"> • Vzpostavitev kontrol v storitveni organizaciji 	<ul style="list-style-type: none"> • Načrtovanje predlaganih kontrol za bodoči proizvodni proces
	Delovanje/Uspešnost	<ul style="list-style-type: none"> • Uspešnost delovanja postopkov za zaposlovanje in priučevanje osebja 	
Vedenjski vidiki	Skladnost	<ul style="list-style-type: none"> • Ravnanje organizacije v skladu, na primer, s posojilnimi zavezami ali z določenimi zakonskimi ali regulativnimi zahtevami 	
	Obnašanje oseb	<ul style="list-style-type: none"> • Ocena uspešnosti revizijske komisije 	
	Drugo	<ul style="list-style-type: none"> • Ustreznost programskega paketa 	