

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 200

**NAMEN IN SPLOŠNA NAČELA
REVIZIJE RAČUNOVODSKIH
IZKAZOV**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2006

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način – ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače – ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 200

NAMEN IN SPLOŠNA NAČELA REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

(Uporablja se za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2005 ali kasneje. Dodatek vsebuje usklajevalna dopolnila k temu standardu, ki začnejo veljati kasneje.)*

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1
Namen revizije računovodskih izkazov	2–3
Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov	4–5

* MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – in MSR 500 – Revizijski dokazi – so bili povod za usklajevalna dopolnila k MSR 200. Ta dopolnila se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje, in so vključena v besedilo MSR 200.

Prenovljeni MSR 700 – Poročilo neodvisnega revizorja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen – je bil povod za usklajevalna dopolnila k MSR 200. Izvajanje zadnjega stavka v 3. odstavku in 37.–48. odstavku dopolnjenega MSR 200 je bilo odloženo do uveljavitve predlaganega MSR 701 – Poročilo neodvisnega revizorja o drugih računovodskih informacijah iz preteklosti (datum je treba še določiti). Ostali deli dopolnjenega MSR 200 se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2005 ali kasneje, in so vključeni v besedilo MSR 200.

Prenovljeni MSR 230 – Revizijska dokumentacija – je bil povod za usklajevalna dopolnila k MSR 200. Ta dopolnila se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. junija 2006 ali kasneje. Usklajevalna dopolnila so navedena v Dodatku k temu MSR.

Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov	MSR 200
Opravljanje revizije računovodskih izkazov	6–9
Področje revizije računovodskih izkazov	10–14
Poklicna nezaupljivost	15–16
Sprejemljivo zagotovilo	17–21
Revizijsko tveganje in pomembnost	22–32
Odgovornost za računovodske izkaze	33–36
Določanje sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja	37–48
Izražanje mnenja o računovodskih izkazih	49–51
Datum uveljavitve	52

Dodatek: Usklajevalna dopolnila k MSR 200 kot posledica Prenovljenega MSR 230 – uporabljajo se za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. junija 2006 ali kasneje.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 200 – Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti standarde in dati napotke v zvezi z namenom in splošnimi načeli, ki usmerjajo revizijo računovodskih izkazov. Opisuje tudi odgovornost posloводства za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov ter za opredelitev okvira računovodskega poročanja, ki ga je treba uporabiti pri pripravi računovodskih izkazov, za kar se v MSR uporablja izraz "primeren okvir računovodskega poročanja".

Namen revizije računovodskih izkazov

2. **Namen revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.**

3. Revizija računovodskih izkazov je posel dajanja zagotovil, kot je opredeljen v Mednarodnem okviru za posle dajanja zagotovil (odslej Okvir). Okvir določa in opisuje sestavine in namene poslov dajanja zagotovil. MSR uporabljajo Okvir v zvezi z revizijo računovodskih izkazov ter vsebujejo osnovna načela in bistvene postopke skupaj z

navodili, ki jih je treba upoštevati pri taki reviziji. 34. in 35. odstavek v tem MSR obravnavata pomen izraza "računovodski izkazi" in odgovornost posloводства za take izkaze. Kot kaže razprava v Okviru, je pogoj za sprejem posla dajanja zagotovil, da so sodila, na katera se sklicuje definicija, "primerna sodila" in da so na voljo predvidenim uporabnikom. 37.–48. odstavek v tem MSR obravnava "primerna sodila" in njihovo razpoložljivost predvidenim uporabnikom za primer revizije računovodskih izkazov, in sicer z revizorjevim ocenjevanjem sprejemljivosti primernega okvira računovodskega poročanja.¹

Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov

4. Revizor se ravna po ustreznih etičnih zahtevah v zvezi z revizijskimi posli.

5. Kot kaže razprava v MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti –, etične zahteve v zvezi z revizijami računovodskih izkazov običajno vključujejo del A in del B Kodeksa etike računovodskih strokovnjakov Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (odslej Kodeks etike) skupaj z nacionalnimi etičnimi zahtevami, ki so bolj omejujoče. MSR 220 opredeljuje osnovna načela poklicne etike, postavljena v delih A in B Kodeksa etike, in določa odgovornost partnerja, zadolženega za posel, glede etičnih zahtev. MSR 220 dopušča, da se delovna skupina pri izpolnjevanju svoje odgovornosti glede obvladovanja kakovosti, ki ustreza posameznemu revizijskemu poslu, zanaša na ureditve podjetja (na primer v povezavi s sposobnostmi in primernostjo osebja, ugotovljenimi v postopkih zaposlovanja in formalnega izobraževanja, z neodvisnostjo na podlagi zbiranja in sporočanja ustreznih informacij o neodvisnosti, z vzdrževanjem razmerij z naročniki s pomočjo ureditev sprejemanja in ohranjanja ter s spoštovanjem regulativnih in zakonskih zahtev, ugotovljenim v postopku spremljanja, razen če informacije, ki jih je pridobilo podjetje ali druge stranke, ne nakazujejo drugače. V skladu s tem zahteva Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 – Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev, da podjetje določi usmeritve in postopke, ki so zasnovani tako, da mu dajejo sprejemljivo zagotovilo, da podjetje in njegovo osebje izpolnjujeta ustrezne etične zahteve.

¹ Izvajanje zadnjega stavka 3. odstavka je bilo odloženo do uveljavitve predlaganega MSR 701 – Poročilo neodvisnega revizorja o drugih računovodskih informacijah iz preteklosti (datum je treba še določiti).

Opravljanje revizije računovodskih izkazov

6. Revizor opravi revizijo v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja.

7. MSR vsebujejo osnovna načela in bistvene postopke skupaj z ustreznimi navodili v obliki pojasnjevalnega in drugega gradiva, vključno z dodatki. Osnovna načela in bistvene postopke je treba razumeti in uporabljati v povezavi s pojasnjevalnim in drugim gradivom, ki daje navodila za njihovo uporabo. Besedilo celega standarda je namenjeno razumevanju in uporabi osnovnih načel in bistvenih postopkov.

8. Pri opravljanju revizije v skladu z MSR upošteva revizor tudi določila Mednarodnih stališč o revizijskih postopkih (MSRPos), ki se nanašajo na revizijski posel. MSRPos dajejo revizorjem razlagalna navodila in praktično pomoč pri izvajanju MRS. Revizor, ki ne upošteva navodil iz ustreznega MSRPos, mora biti pripravljen pojasniti, kako se je ravnal po osnovnih načelih in bistvenih postopkih iz standarda, na katerega se sklicuje MSRPos.

9. Revizor lahko opravlja revizijo tudi hkrati skladno z MSR in z revizijskimi standardi določene zakonodaje ali države.

Področje revizije računovodskih izkazov

10. Izraz "področje revizije" se nanaša na revizijske postopke, ki so po revizorjevi presoji in na osnovi MSR v danih okoliščinah domnevno primerni za doseg namena revizije.

11. Pri določanju postopkov, ki jih je treba izvesti pri opravljanju revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja, ravna revizor skladno z vsakim od Mednarodnih standardov revidiranja, povezanih s to revizijo.

12. Pri izvajanju revizije se lahko od revizorjev zahteva, da se poleg MSR ravnajo po drugih poklicnih, zakonskih ali regulativnih zahtevah. MSR niso pomembnejši od lokalnih zakonov in predpisov, ki urejajo revizijo računovodskih izkazov. V primeru, da se ti zakoni in predpisi razlikujejo od MSR, revizija, opravljena v skladu z lokalnimi zakoni in predpisi, ne bo samodejno skladna z MSR.

13. Kadar revizor opravlja revizijo v skladu z MSR in v skladu z revizijskimi standardi določene zakonodaje ali države, izvede poleg ustreznih postopkov v skladu z vsakim od MSR, povezanih s to revizijo, tudi vse dodatne revizijske postopke v skladu z ustreznimi standardi te zakonodaje ali države.

14. Revizor se ne sklicuje na usklajenost z Mednarodnimi standardi revidiranja, če se ni v celoti ravnal po vseh Mednarodnih standardih revidiranja, povezanih s to revizijo.

Poklicna nezaupljivost

15. Revizor načrtuje in izvaja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, zavedajoč se, da utegnejo obstojati okoliščine, ki povzročajo, da so računovodski izkazi prikazani pomembno napačno.

16. Poklicna nezaupljivost pomeni, da revizor s potrebno zvedavostjo kritično oceni veljavnost pridobljenih revizijskih dokazov ter je pozoren na revizijske dokaze, ki si nasprotujejo ali povzročajo dvom o v zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedovanja ter drugih informacij, pridobljenih od posloводства in pristojnih za upravljanje. Na primer, poklicna nezaupljivost je potrebna ves čas revizije zaradi zmanjšanja tveganja, da bi revizor spregledal nenavadne okoliščine, da bi preveč posploševal pri sprejemanju zaključkov revizijskih zapažanj in da bi uporabljal napačne predpostavke pri določanju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov ter pri ocenjevanju njihovih izsledkov. Pri poizvedovanjih in izvajanju drugih revizijskih postopkov se revizor na osnovi prepričanja, da so posloводство in pristojni za upravljanje odkriti in pošteni, ne zadovolji z revizijskimi dokazi, ki niso prepričljivi. Skladno s tem predstavitev posloводства ne morejo nadomestiti pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki omogočajo logične zaključke, na katerih temelji revizorjevo mnenje.

Sprejemljivo zagotovilo

17. Revizor, ki opravlja revizijo v skladu z MSR, pridobi sprejemljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe bodisi zaradi prevare bodisi zaradi napake. Sprejemljivo zagotovilo je pojem, ki se nanaša na zbiranje revizijskih dokazov, potrebnih za revizorjev sklep, da v računovodskih izkazih kot celoti ni pomembno napačnih navedb. Sprejemljivo zagotovilo se nanaša na celoten revizijski postopek.

18. Revizor ne more pridobiti brezpogojnega zagotovila zaradi obstoja neizogibnih omejitev revizije, ki vplivajo na revizorjevo sposobnost odkriti pomembno napačne navedbe. Te omejitve izhajajo iz dejavnikov, kot so:

- uporaba preizkušanja,
- neizogibne omejitve notranjega kontroliranja (na primer možnost, da se mu posloводство izogne, ali možnost skrivnega dogovora),

• dejstvo, da je večina revizijskih dokazov bolj prepričevalnih kot dokončno prepričljivih.

19. Prav tako je delo, ki se ga loti revizor, da bi oblikoval revizijsko mnenje, prepleteno s presojanjem, zlasti pri:

(a) zbiranju revizijskih dokazov, na primer pri odločanju o vrsti, času in obsegu revizijskih postopkov, ter

(b) oblikovanju sklepov, ki so zasnovani na zbranih revizijskih dokazih, na primer pri ocenjevanju sprejemljivosti ocen posloводства pri pripravljanju računovodskih izkazov.

20. Poleg tega utegnejo druge omejitve vplivati na prepričljivost revizijskih dokazov, ki so na razpolago za oblikovanje sklepov o posameznih uradnih trditvah² (na primer posli med povezanimi strankami). V takšnih primerih določeni MSR opredeljujejo posebne postopke, ki zaradi lastnosti posebnih uradnih trditev zagotovijo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, če ni:

(a) nenavadnih okoliščin, ki povečujejo tveganje pomembno napačne navedbe nad raven, ki se običajno pričakuje, ali

(b) kakršnegakoli znaka, da je prišlo do pomembno napačne navedbe.

21. Zato zaradi zgoraj opisanih dejavnikov revizija ni jamstvo, da v računovodskih izkazih ni pomembno napačne navedbe, ker je nemogoče doseči brezpogojno zagotovilo. Poleg tega revizijsko mnenje ne jamči bodoče sposobnosti preživetja organizacije niti učinkovitosti ali uspešnosti, s kakršno je posloводство opravljalo posle organizacije.

Revizijsko tveganje in pomembnost

22. Organizacije upoštevajo strategije za doseganje svojih ciljev in se odvisno od vrste svojih poslov in dejavnosti, od regulativnega okolja, v katerem delujejo, od svoje velikosti in zapletenosti srečujejo z zelo različnimi poslovnimi tveganji.³ Posloводство je odgovorno za opredelitev takih tveganj in za obrambo pred njimi. Vendar niso vsa tveganja povezana s pripravo računovodskih izkazov. Revizor končno obravnava samo tveganja, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze.

² 15.–18. odstavek v MRS 500 – Revizijski dokazi – obravnava uporabo uradnih trditev za pridobivanje revizijskih dokazov.

³ 30.–34. odstavek v MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe – obravnava pojem poslovnih tveganj in njihovo povezavo s tveganji pomembno napačne navedbe.

23. Revizor pridobiva in ocenjuje revizijske dokaze, da bi dosegel sprejemljivo zagotovilo, da dajejo računovodski izkazi resnično in pošteno sliko ali da so v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Pojem sprejemljivega zagotovila priznava, da obstoja tveganje, da je revizijsko mnenje neprimerno. Tveganje, da revizor izrazi neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi prikazani pomembno napačno, je znano kot "revizijsko tveganje"⁴.

24. Revizor načrtuje in izvaja revizijo tako, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven, ki je združljiva z namenom revizije. Revizor zmanjša revizijsko tveganje s pripravo in izvajanjem revizijskih postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da lahko sprejme logične sklepe, na osnovi katerih izrazi revizijsko mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je doseženo, ko je revizor zmanjšal revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven.

25. Revizijsko tveganje je funkcija tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih (ali enostavno "tveganja pomembno napačne navedbe"; to je tveganja, da so računovodski izkazi pred revizijo prikazani pomembno napačno) in tveganja, da revizor ne bo odkril take napačne navedbe ("tveganja pri odkrivanju"). Revizor izvaja revizijske postopke, da bi ocenil tveganje pomembno napačne navedbe, in poskuša omejiti tveganje pri odkrivanju z izvajanjem nadaljnjih revizijskih postopkov na osnovi te ocene (glej MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe – in MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja). Opravljanje revizije zahteva uporabo poklicne presoje pri načrtovanju pristopa k reviziji z osredotočenjem na tisto, pri čemer lahko pride do napak (to je, katere so možne pomembno napačne navedbe, ki se lahko pojavijo) na ravni uradne trditve (glej MSR 500 – Revizijski dokazi), in pri izvajanju revizijskih postopkov v odgovor na ocenjena tveganja z namenom pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze.

26. Revizor obravnava pomembno napačne navedbe in ni odgovoren za odkrivanje napačnih navedb, ki za računovodske izkaze kot celoto niso pomembne. Revizor pretehta, ali je učinek ugotovljenih nepopravljenih napačnih navedb, tako posameznih kot skupaj, pomemben za

⁴ Definicija revizijskega tveganja ne vključuje tveganja, da bi utegnil revizor pomotoma izraziti mnenje, da so računovodski izkazi prikazani pomembno napačno.

računovodske izkaze kot celoto. Pomembnost in revizijsko tveganje sta povezana (glej MSR 320 – Pomembnost pri reviziji).. Da bi načrtoval revizijske postopke z namenom ugotoviti, ali obstajajo napačne navedbe, ki so za računovodske izkaze kot celoto pomembne, pretehta revizor tveganje pomembno napačne navedbe na dveh ravneh: na ravni računovodskih izkazov kot celote in v povezavi z vrstami poslov, saldi na kontih in razkritji ter z njimi povezanimi uradnimi trditvami⁵.

27. Revizor oceni tveganje pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov kot celote, kar se nanaša na tveganja pomembno napačne navedbe, ki so pronicljivo povezana z računovodskimi izkazi kot celoto in lahko vplivajo na mnoge uradne trditve. Tveganja take vrste so pogosto povezana z okoljem kontroliranja organizacije (čeprav so lahko taka tveganja povezana tudi z drugimi dejavniki, kot je na primer poslabšanje gospodarskih razmer) in niso nujno tveganja, ki se jih da pripisati določenim uradnim trditvam na ravni vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij. To celotno tveganje predstavlja prej razmere, ki povečujejo tveganje, da bi bile lahko pomembno napačne navedbe v poljubnem številu različnih uradnih trditve, na primer zaradi tega, ker se je poslovodstvo izognilo notranjemu kontroliranju. Taka tveganja so lahko posebej pomembna za revizorjevo ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Revizorjev odgovor na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov kot celote vključuje proučevanje znanja, izkušenj in sposobnosti osebja, ki mu je dodeljena bistvena odgovornost za posel, tudi tega, ali naj vključi veščake; o primernih ravneh nadzora; in ali se pojavljajo dogodki ali okoliščine, ki povzročajo pomemben dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati poslovanje kot delujoče podjetje.

28. Revizor oceni tudi tveganje pomembno napačne navedbe na ravni vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij, ker taka ocena neposredno pomaga pri določanju vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradnih trditve⁶. Revizor skuša pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze na ravni vrst poslov, saldov na kontih in

⁵ MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe – daje dodatna navodila o zahtevi, da mora revizor oceniti tveganje pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve.

⁶ MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – daje dodatna navodila o zahtevi, da mora revizor načrtovati in izvesti nadaljnje revizijske postopke kot odgovor na ocenjena tveganja na ravni uradne trditve.

razkritij na način, ki mu omogoča ob zaključku revizije izraziti mnenje o računovodskih izkazih kot celoti s sprejemljivo nizko stopnjo revizijskega tveganja. Revizorji uporabljajo različne pristope za izpolnitev tega cilja⁷.

29. Razprava v naslednjih odstavkih razlaga sestavine revizijskega tveganja. Tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve sestoji iz naslednjih dveh sestavin:

- "Tveganje pri delovanju" je dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo, ki utegne biti posamezno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna ob predpostavki, da ni s tem povezanih kontrol. Tveganje za tako napačno navedbo je večje za nekatere uradne trditve in z njimi povezane vrste poslov, salde na kontih in razkritja kot za druge. Na primer zapleteni izračuni so bolj verjetno prikazani napačno kot preprosti izračuni. Konti, na katerih so zneski, pridobljeni z računovodskimi ocenami, ki so izpostavljene bistvenim negotovostim pri merjenju, predstavljajo večje tveganje kot konti, na katerih so sorazmerno običajni, dejanski podatki. Tudi zunanje okoliščine, ki povečujejo poslovna tveganja, lahko vplivajo na tveganje pri delovanju. Na primer, tehnološki razvoj bi lahko vplival na zastarelost določenega proizvoda in tako povzročil, da bi postala zaloga dovzetnejša za precejšenost. Poleg okoliščin, ki so značilne za določene uradne trditve, lahko na tveganje pri delovanju v zvezi z določeno uradno trditvijo vplivajo dejavniki v organizaciji in v njenem okolju, ki so povezani z več ali vsemi vrstami poslov, saldi na kontih ali razkritji. Ti zadnji dejavniki vključujejo na primer pomanjkanje zadostnega obratnega kapitala za nadaljevanje delovanja ali nazadujočo gospodarsko panogo z velikim številom poslovnih propadov.

- "Tveganje pri kontroliranju" je tveganje, da notranje kontroliranje organizacije ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo in popravilo napačne navedbe, ki bi lahko nastopila v neki uradni trditvi in ki bi bila lahko posamezno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna. To tveganje je funkcija uspešnosti vzpostavitve in delovanja notranjega kontroliranja pri doseganju ciljev organizacije, povezanih s pripravo njenih računovodskih izkazov. Del tveganja pri kontroliranju bo vedno prisoten zaradi naravnih omejitev notranjega kontroliranja.

⁷ Revizor lahko uporabi matematični model, ki izraža splošne odnose sestavin revizijskega tveganja, da bi prišel do primerne stopnje tveganja pri odkrivanju. Nekateri revizorji ugotavljajo, da je tak model koristen, kadar načrtujejo revizijske postopke za doseganje zelenega revizijskega tveganja, vendar uporaba takega modela ne izloči presoje, ki je neizogibna v revizijskem postopku.

30. Tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju sta tveganji organizacije; obstojata neodvisno od revizije računovodskih izkazov. Revizor mora oceniti tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve, kar je osnova za nadaljnje revizijske postopke, čeprav je ta ocena prej presoja kot natančna meritev tveganja. Kadar revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe vključuje pričakovanje učinkovitosti delovanja kontrol, izvede revizor preizkuse kontroliranja v podporo oceni tveganja. MSR se navadno ne sklicujejo ločeno na tveganje pri delovanju in na tveganje pri kontroliranju, ampak prej na skupno oceno "tveganja pomembno napačne navedbe". Čeprav MSR navadno opisujejo skupno oceno tveganja pomembno napačne navedbe, lahko opravi revizor ločeno ali skupno ocenitev tveganj pri delovanju in kontroliranju, odvisno od tega, katerim tehnikam ali metodologijam daje prednost, in od praktične presoje. Ocena tveganja pomembno napačne navedbe je lahko izražena kvantitativno, na primer v odstotkih, ali pa nekvantitativno. Vsekakor je za revizorja pomembneje, da opravi ustrezne ocene tveganj, kot različni pristopi, po katerih jih lahko opravi.

31. "Tveganje pri odkrivanju" je tveganje, da revizor ne bo odkril napačne navedbe v neki uradni trditvi, ki bi bila lahko posamezno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna. Tveganje pri odkrivanju je funkcija uspešnosti revizijskega postopka in načina, kako ga revizor izvaja. Tveganja pri odkrivanju se ne da v celoti zmanjšati, ker revizor običajno ne razišče vseh vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij, in zaradi drugih dejavnikov. Taki dejavniki vključujejo možnost, da bi revizor izbral neustrezen revizijski postopek, nepravilno uporabil ustrezen postopek ali napačno razlagal revizijske izsledke. Te druge dejavnike lahko revizor običajno obvlada z ustreznim načrtovanjem, s primernim dodeljevanjem osebja v delovno skupino, s poklicno nezaupljivostjo ter z nadzorom in pregledom opravljenega revizijskega dela.

32. Tveganje pri odkrivanju je povezano z vrsto, časom in obsegom revizorjevih postopkov, ki jih opredeli revizor, da bi zmanjšal tveganje na sprejemljivo nizko stopnjo. Za določeno raven revizijskega tveganja je sprejemljiva raven tveganja pri odkrivanju v obratnem sorazmerju z oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Čim večje je po revizorjevem prepričanju tveganje pomembno napačne navedbe, tem manjše je tveganje pri odkrivanju, ki ga je mogoče sprejeti. Nasprotno, čim manjše je po revizorjevem prepričanju tveganje pomembno napačne navedbe, tem večje tveganje pri odkrivanju je mogoče sprejeti.

Odgovornost za računovodske izkaze

33. Medtem ko je revizor odgovoren za oblikovanje in izražanje mnenja o računovodskih izkazih, je poslovodstvo⁸ organizacije pod nadzorstvom pristojnih za upravljanje⁹ odgovorno za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Revizija računovodskih izkazov ne razbremenjuje poslovodstva ali pristojnih za upravljanje njihove odgovornosti.

34. Izraz "računovodski izkazi" se nanaša na strukturirano predstavitev računovodskih informacij, ki običajno vključuje spremljajoča pojasnila in je izpeljana iz računovodskih razvidov ter namenjena poročanju o stanju ekonomskih sredstev ali obveznosti organizacije ob določenem času ali o njihovih spremembah v določenem časovnem razdobju v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Izraz se lahko nanaša na celoto računovodskih izkazov, lahko pa tudi na posamezen računovodski izkaz, na primer bilanco stanja ali izkaz poslovnega izida in spremljajoča pojasnila.

35. Zahteve okvira računovodskega poročanja opredeljujejo obliko in vsebino računovodskih izkazov ter določajo sestavo celote računovodskih izkazov. Za določene okvire računovodskega poročanja tvori že en sam računovodski izkaz, kot je na primer izkaz denarnih tokov in spremljajoča pojasnila, celoto računovodskih izkazov. Na primer, Mednarodni računovodski standard za javni sektor (IPSAS) – Računovodsko poročanje na osnovi denarnih tokov – določa, da je izkaz denarnih prejemkov in izplačil glavni računovodski izkaz, kadar organizacija javnega sektorja pripravlja in predstavi računovodske izkaze skladno s tem IPSAS. Po drugi strani pa so računovodski izkazi, ki so pripravljeni s sklicevanjem na Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP), namenjeni prikazu informacij o finančnem stanju, o uspehu in o denarnih tokovih organizacije. Celota računovodskih izkazov v skladu z MSRP vključuje bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov in pojasnila, ki vsebujejo povzetek pomembnih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne opombe.

⁸ Izraz "poslovodstvo" se v tem MSR uporablja za označitev oseb, ki so odgovorne za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov. Ustrezni so lahko tudi drugi izrazi glede na zakonski okvir v določeni pravni ureditvi.

⁹ Ustroj upravljanja se razlikuje med državami ter izraža kulturno in pravno družbeno okolje. Zato je odgovornost poslovodstva in pristojnih za upravljanje različna, odvisno od zakonsko določene odgovornosti v določeni pravni ureditvi.

36. Poslovodstvo je odgovorno za opredelitev okvira računovodskega poročanja, ki ga je treba uporabljati pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov. Poslovodstvo je odgovorno tudi za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ta odgovornost vključuje:

- zasnovno, vzpostavitev in vzdrževanje notranjega kontroliranja v delu, povezanem s pripravljanjem in predstavljanjem računovodskih izkazov, tako da v njih ne bo pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake,
- izbiro in uporabo ustreznih računovodskih usmeritev in
- pripravo računovodskih ocen, ki so v danih razmerah upravičene.

Določanje sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja¹⁰

37. Revizor določi, ali je okvir računovodskega poročanja, ki ga je sprejelo poslovodstvo za pripravo računovodskih izkazov, sprejemljiv. Običajno revizor odloča o tem, ko presoja, ali naj sprejme revizijski posel, kot je obravnavano v MSR 210 – Določbe o revizijskih poslih. Sprejemljiv okvir računovodskega poročanja je v MSR imenovan "primeren okvir računovodskega poročanja".

38. Revizor določi, ali je okvir računovodskega poročanja, ki ga je sprejelo poslovodstvo, sprejemljiv glede na vrsto organizacije (na primer, če je gospodarska družba, organizacija javnega sektorja ali neprofitna organizacija) in glede na namen računovodskih izkazov.

Računovodski izkazi, namenjeni zadovoljevanju potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov

39. V nekaterih primerih bo namen računovodskih izkazov zadovoljevanje potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov. Informacijske potrebe teh uporabnikov bodo v takih okoliščinah določale primeren okvir računovodskega poročanja. Primeri okvirov računovodskega poročanja, ki so namenjeni potrebam posebnih uporabnikov, so: davčno računovodstvo (tax basis of accounting) za celoto računovodskih izkazov, ki spremljajo davčno napoved organizacije, določila vladne regulativne agencije o računovodskem poročanju za ce-

¹⁰ Izvajanje 37.–48. odstavka je odloženo do uveljavitve predlaganega MSR 701 – Poročilo neodvisnega revizorja o drugih računovodskih informacijah iz preteklosti – (datum še ni določen).

loto računovodskih izkazov, namenjenim informacijskim potrebam te agencije, ali okvir računovodskega poročanja, ki ga opredelijo določila dogovora o pripravi računovodskih izkazov. Lahko se zgodi, da so računovodski izkazi, ki so pripravljani v skladu s takimi okviri računovodskega poročanja, edini računovodski izkazi organizacije in jih v takih okoliščinah pogosto uporabljajo drugi uporabniki poleg tistih, katerim je bil okvir računovodskega poročanja namenjen. Kljub širši dostopnosti računovodskih izkazov v takih okoliščinah je treba v skladu z MSR te računovodske izkaze obravnavati kot izkaze, oblikovane za zadovoljevanje potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov. MSR 800 – Poročilo neodvisnega revizorja o revizijskih poslih za poseben namen – postavlja standarde in daje napotke za računovodske izkaze, namenjene zadovoljevanju potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov. MSR 800 obravnava tudi računovodske izkaze, ki so pripravljani v skladu s kakim okvirom računovodskega poročanja, ki ni oblikovan tako, da bi dosegel pošteno predstavitev, čeprav posebni uporabniki morda niso navedeni.

Računovodski izkazi, namenjeni splošnemu zadovoljevanju potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov

40. Mnogo uporabnikov računovodskih izkazov nima možnosti zahtevati, da bi bili računovodski izkazi oblikovani tako, da bi izpolnili njihove posebne informacijske potrebe. Čeprav ni mogoče izpolniti vseh informacijskih potreb posameznih uporabnikov, pa obstojajo potrebe po računovodskih informacijah, ki so skupne za širok krog uporabnikov. Računovodski izkazi, ki so pripravljani skladno z okvirom računovodskega poročanja, ki je določen tako, da izpolni informacijske potrebe širokega kroga uporabnikov, se imenujejo "računovodski izkazi za splošen namen".

Okviri računovodskega poročanja, ki jih postavijo pooblašcene ali priznane organizacije

41. Zaenkrat ni objektivne ali veljavne osnove, ki bi bila splošno in po vsem svetu priznana za presojo sprejemljivosti okvirov računovodskega poročanja, oblikovanih za računovodske izkaze za splošen namen. Dokler take osnove ne bo, se predpostavlja, da so okviri računovodskega poročanja, ki jih postavijo institucije, pooblašcene ali priznane za objavljane standardov za določene vrste organizacij, sprejemljivi za računovodske izkaze za splošen namen, ki jih pripravljajo take organizacije ob predpostavki, da te organizacije spoštujejo urejene in pregledne postopke, ki vključujejo obravnavanje in upošteva-

nje stališč širokega kroga nosilcev interesov. Primeri takih okvirov računovodskega poročanja vključujejo:

- Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP, angl. IFRS), ki jih objavlja Odbor za mednarodne računovodske standarde,
- Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (angl. IPSAS), ki jih objavlja Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov,
- splošno sprejeta računovodska načela, ki jih objavi priznani organ za standardizacijo v določeni pravni ureditvi.

Ti okviri računovodskega poročanja se pogosto enačijo s primernim okvirom računovodskega poročanja za zakonske in regulativne zahteve pri pripravi računovodskih izkazov za splošni namen. Za okvire računovodskega poročanja, določene za zadovoljevanje posebnih potreb vladne regulativne agencije, glej MSR 800.

Okviri računovodskega poročanja, ki so dopolnjeni z zakonskimi in regulativnimi zahtevami

42. V nekaterih pravnih ureditvah lahko zakonske in regulativne zahteve dopolnjujejo okvir računovodskega poročanja, ki ga sprejme poslovodstvo, z dodatnimi zahtevami, povezanimi s pripravljanjem in predstavljanjem računovodskih izkazov. V teh pravnih ureditvah obsega primeren okvir računovodskega poročanja, da bi bil skladen z MSR, opredeljeni okvir računovodskega poročanja in take dodatne zahteve, če niso v nasprotju s primernim okvirom računovodskega poročanja. Taka sta lahko primera, če dodatne zahteve predpisujejo dodatna razkritja poleg tistih, ki jih zahteva opredeljeni okvir računovodskega poročanja, ali če zožujejo obseg sprejemljivih možnosti izbora v opredeljenem okviru računovodskega poročanja. Če so dodatne zahteve v nasprotju s primernim okvirom računovodskega poročanja, razpravlja revizor s poslovodstvom o vrsti teh zahtev in o možnosti, da te zahteve izpolni z dodatnimi razkritji. Če to ni mogoče, revizor presodi, ali je treba prilagoditi revizorjevo poročilo (glej MSR 701 – Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja).

Pravne ureditve, kjer ne obstojajo pooblaščen ali priznani organi za standardizacijo

43. Če je neka organizacija registrirana ali deluje v pravni ureditvi, kjer ne obstoja pooblaščen ali priznani organ za standardizacijo, opredeli ta organizacija primeren okvir računovodskega poročanja. Ponavadi se v takih pravnih ureditvah pogosto uporabi okvir računovod-

skega poročanja, ki ga postavi ena od organizacij, opisanih v 41. odstavku. Druga možnost pa je, da so v določeni pravni ureditvi uveljavljene računovodske konvencije, ki so splošno priznane kot primeren okvir računovodskega poročanja za računovodske izkaze za splošen namen, ki jih pripravljajo določene navedene organizacije, delujoče v tej pravni ureditvi. Če organizacija sprejme tak okvir računovodskega poročanja, revizor odloči, ali se lahko celota računovodskih konvencij upošteva kot sprejemljiv okvir računovodskega poročanja za računovodske izkaze za splošni namen. Če so računovodske konvencije v določeni pravni ureditvi na široko v uporabi, je morda računovodska stroka v tej pravni ureditvi že prisodila sprejemljivost okviru računovodskega poročanja zaradi revizorjev. Druga možnost je, da revizor odloča na podlagi presoje, ali imajo računovodske konvencije lastnosti, običajno značilne za primerne okvire računovodskega poročanja, ali na podlagi primerjave računovodskih konvencij z zahtevami nekega obstoječega okvira računovodskega poročanja, ki je ocenjen kot sprejemljiv.

44. Sprejemljivi okviri računovodskega poročanja za računovodske izkaze za splošni namen imajo navadno lastnosti, ki povzročajo, da računovodski izkazi zagotovijo koristne informacije za uporabnike, in sicer:

- a) ustreznost v pomenu, da informacije, ki jih dajejo računovodski izkazi, ustrezajo vrsti organizacije in namenu računovodskih izkazov (na primer za podjetje, ki pripravlja računovodske izkaze za splošen namen, je ocenjena ustreznost v smislu informacij, ki so potrebne za zadovoljevanje splošnih informacijskih potreb širokega kroga uporabnikov pri sprejemanju gospodarskih odločitev. Te potrebe so običajno zadovoljene, če so pošteno prikazani finančni položaj, poslovna uspešnost in denarni tokovi podjetja.);
- b) popolnost v pomenu, da niso izpuščene transakcije in poslovni dogodki, stanja kontov ter razkritja, ki bi lahko vplivali na pošteno predstavitev računovodskih izkazov;
- c) zanesljivost v pomenu, da informacije, ki jih dajejo računovodski izkazi,
 - (i) izražajo ekonomsko vsebino poslovnih dogodkov in transakcij in ne le njihove pravne oblike, ter
 - (ii) so v razumnem obsegu ovrednotene, izmerjene, predstavljene in razkrite skladno, če izhajajo iz podobnih okoliščin;
- d) objektivnost v pomenu, da so informacije v računovodskih izkazih nepristranske, ter

e) razumljivost v pomenu, da so informacije v računovodskih izkazih jasne in izčrpne ter ne dopuščajo bistveno različnih razlag.

45. Mešanica računovodskih konvencij, določena tako, da ustreza željam posameznega uporabnika, ni sprejemljiv okvir računovodskega poročanja za računovodske izkaze, ki naj izpolnijo informacijske potrebe širokega kroga uporabnikov.

46. Opis okvira računovodskega poročanja v računovodskih izkazih vključuje informacijo o osnovah za pripravo računovodskih izkazov in o izbranih računovodskih usmeritvah, ki so bile uporabljene v zvezi s pomembnimi transakcijami in drugimi pomembnimi poslovnimi dogodki.

47. Revizor se lahko odloči, da bo primerjal računovodske konvencije z zahtevami nekega obstoječega okvira, za katerega meni, da je sprejemljiv, kot so na primer MSRP, ki jih objavlja Odbor za mednarodne računovodske standarde. Za revizijo neke majhne organizacije se lahko revizor odloči, da bo primerjal računovodske konvencije z okvirom računovodskega poročanja, ki je bil posebej razvit za take organizacije pri pooblaščenem ali priznanem organu za standardizacijo. Ko revizor opravlja tako primerjavo in ugotovi razlike, vključuje odločitve o tem, ali računovodske konvencije, ki jih je sprejelo poslovodstvo, predstavljajo sprejemljiv okvir računovodskega poročanja, proučevanje razlogov za razlike in oceno, ali uporaba teh računovodskih konvencij lahko povzroči, da bi bili računovodski izkazi zavajajoči.

48. Kadar revizor zaključi, da okvir računovodskega poročanja, ki ga je uporabilo poslovodstvo, ni sprejemljiv, pretehta vpliv tega na sprejem posla (glej MSR 210) in revizorjevo poročilo (glej MSR 701).

Izražanje mnenja o računovodskih izkazih

49. Kadar izraža revizor mnenje o celoti računovodskih izkazov za splošen namen, ki so pripravljene skladno z okvirom računovodskega poročanja, namenjenim pošteni predstavitvi, se sklicuje na Prenovljeni MSR 700 – Poročilo neodvisnega revizorja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen – glede standardov in napotkov o zadevah, ki jih revizor pretehta pri oblikovanju mnenja o takih računovodskih izkazih, ter o obliki in vsebini revizorjevega poročila. Revizor se sklicuje tudi na MSR 701, ko izraža prilagojeno revizijsko mnenje, vključno s poudarjanjem kake zadeve, mnenjem s pridržki, zavrnitvijo mnenja ali odklonilnim mnenjem.

50. Revizor se sklicuje na MSR 800, ko izraža mnenje o:

- a) celoti računovodskih izkazov, pripravljenih skladno z nekimi drugimi splošnimi računovodskimi podlagami,
- b) sestavnem delu celote računovodskih izkazov za splošen ali poseben namen, kot na primer o posameznem računovodskem izkazu, o določenih kontih, o delih kontov ali o postavkah v nekem računovodskem izkazu,
- c) izpolnjevanju pogodbenih določb in
- d) povzetku računovodskih izkazov.

51. Poleg zadev, ki jih mora revizor pretehtati pri poročanju, obravnava MSR 800 še druge zadeve, ki jih revizor prouči pri takih poslih, na primer v zvezi s sprejemljivostjo posla in z izvajanjem revizije.

Datum uveljavitve

52. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2005 ali kasneje.

Pogled iz zornega kota javnega sektorja

1. Ne glede na to, ali se revizija izvaja v zasebnem ali javnem sektorju, ostajajo temeljna načela revidiranja ista. Pri reviziji v javnem sektorju pa sta lahko drugačna namen in področje revizije. Ta dejavnika je pogosto mogoče pripisati razlikam v revizijskem pooblastilu in zakonskih zahtevah ali obliki poročanja (na primer, od organizacij v javnem sektorju se utegne zahtevati priprava dodatnih računovodskih poročil).

2. Pri izvajanju revizij organizacij v javnem sektorju mora revizor upoštevati posebne zahteve drugih ustreznih predpisov, uredb ali ministrskih navodil, ki vplivajo na revizijsko pooblastilo in posebne revizijske zahteve, vključno s potrebo po upoštevanju zadev državne varnosti. Revizijska pooblastila so lahko bolj posebna kot tista v zasebnem sektorju ter pogosto obsegajo več namenov in več področij, kot je običajno pri reviziji računovodskih izkazov v zasebnem sektorju. Pooblastila in zahteve utegnejo na primer vplivati tudi na obseg revizorjeve pristojnosti pri opredeljevanju pomembnosti, pri poročanju o prevari in napaki ter pri obliki revizorjevega poročila. Prav tako lahko obstajajo razlike v revizijskem pristopu in tehniki. Vendar pa naj ne bi te razlike povzročale razlik v temeljnih načelih in bistvenih postopkih.

Dodatek

Usklajevalna dopolnila k MSR 200 kot posledica Prenovljenega MSR 230 – veljavna za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. junija 2006 ali kasneje

Prenovljeni MSR 230 – Revizijska dokumentacija–, ki je izšel septembra 2005, je bil povod za usklajevalna dopolnila k MSR 200. Usklajevalna dopolnila k MSR 200 veljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. junija 2006 ali kasneje.

Ko bodo spodnja usklajevalna dopolnila veljavna, bodo vključena v besedilo MSR 200 in bo ta dodatek črtan.

Na koncu 14. odstavka se doda naslednje besedilo:

V izrednih okoliščinah lahko revizor, da bi dosegel namen revizije, presodi, ali lahko odstopi od kakega temeljnega načela ali kakega bistvenega postopka v zvezi z okoliščinami revizije. V takem primeru se revizor lahko sklicuje na izpolnjevanje MSR ob pogoju, da je odstopanje primerno dokumentirano, kot zahteva Prenovljeni MSR 230 – Revizijska dokumentacija.