

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 315

**SPOZNAVANJE ORGANIZACIJE
IN NJENEGA OKOLJA TER
OCENJEVANJE TVEGANJ
POMEMBNO NAPAČNE NAVEDBE**



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.

MSR 315**SPOZNAVANJE ORGANIZACIJE IN
NJENEGA OKOLJA TER OCENJEVANJE
TVEGANJA POMEMBNO NAPAČNIH
NAVEDB**

(Veljavno za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje)

VSEBINA

Uvod	1–5
Postopki ocenjevanja tveganj in viri informacij o organizaciji in njenem okolju, vključno z njenim notranjim kontroliranjem	6–19
Spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem	20–991
Ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb	100–119
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje in poslovanje	120–121
Dokumentacija	122–123
Datum uveljavitve	124
Priloga 1: Spoznavanje organizacije in njenega okolja	
Priloga 2: Sestavine notranjega kontroliranja	
Priloga 3: Okoliščine in dogodki, ki lahko nakazujejo tveganje pomembno napačnih navedb	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, dajanja zagotovil in sorodnih storitev, ki točno določa uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti pravila in dati napotke za spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, in za ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb pri reviziji računovodskih izkazov. Pomen ocenitve revizorjevega tveganja kot podlage za nadaljnje revizijske postopke je obravnavan pri pojasnjevanju revizijskega tveganja v MSR 200 – Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov.

2. **Revizor v takšni meri spozna organizacijo in njeno okolje, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, da mu zadošča za prepoznanje in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov.** MSR 500 – Revizijski dokazi – zahteva, da revizor obravnava uradne trditve dovolj podrobno, da lahko oblikuje podlago za oceno tveganj pomembno napačne navedbe ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov. Ta MSR zahteva, da revizor oceni tveganje na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve na podlagi ustreznega razumevanja organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem. MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – obravnava revizorjevo odgovornost za določitev celovitih odgovorov in za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov, katerih vrsta, čas in obseg odgovarjajo ocenam tveganja. Zahteve in navodila tega MSR se uporabljajo skupaj z zahtevami in napotki drugih MSR. Nadaljnji napotki glede revizorjeve odgovornosti za ocenitev tveganja pomembno napačnih navedb zaradi prevar so podrobno obravnavani v MSR 240 – Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov.

3. Splošni pregled zahtev tega standarda je naslednji:

- *Postopki ocenjevanja tveganja in viri informacij o organizaciji in njenem okolju, vključno z notranjim kontroliranjem.* Ta del pojasnjuje revizijske postopke, ki jih mora revizor opraviti, da bi spoznal organizacijo in njeno okolje, vključno z njenim notranjim kontroliranjem (postopki ocenjevanja tveganja). Zahteva tudi razpravo med člani sku-

pine, ki izvaja posel, o dovezetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo.

- *Spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem.* Ta del zahteva, da revizor spozna posebne vidike organizacije in njenega okolja ter sestavine njenega notranjega kontroliranja, da bi lahko prepoznal in ocenil tveganja pomembno napačnih navedb.

- *Ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.* Ta del zahteva, da revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve. Revizor:

- opredeli tveganja s proučevanjem organizacije in njenega okolja, vključno z ustreznimi kontrolami, in s proučevanjem vrst poslov, saldov na kontih in razkritij v računovodskih izkazih;

- poveže prepoznana tveganja z možnimi napakami na ravni uradne trditve; in

- presodi o bistvenosti in verjetnosti tveganj.

Ta del zahteva tudi, da revizor ugotovi, ali so katera od ocenjenih tveganj bistvena tveganja, ki zahtevajo posebno revizijsko obravnavanje, ali tveganja, za katera zgolj postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Revizor mora ovrednotiti vzpostavljene kontrole teh tveganj v organizaciji, vključno z ustreznimi kontrolnimi postopki, ter ugotoviti, ali delujejo.

- *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje in poslovanje.* Ta del obravnava zadeve, ki se nanašajo na notranje kontroliranje in o katerih revizor poroča pristojnim za upravljanje in poslovanje.

- *Dokumentacija.* Ta del opredeljuje zahtevano dokumentacijo.

4. Spoznavanje organizacije in njenega okolja je pomemben vidik izvajanja revizije v skladu z MSR zlasti zato, ker vzpostavlja okvir, ki ga upošteva revizor pri načrtovanju revizije in strokovnem presojanju o ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ter o odzivanju na takšna tveganja pri opravljanju revizije, ko na primer:

- določa pomembnost in presoja, ali so sodbe o pomembnosti med opravljanjem revizije še vedno ustrezne;

- presoja o primernosti izbora in uporabe računovodskih usmeritev in ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih;

- določa področja, kjer utegne biti potrebno posebno revizijsko proučevanje, npr. posli s povezanimi strankami, primernost uporabe poslo-

vodske predpostavke o delujočem podjetju, ali upoštevanje poslovnega namena poslov;

– razvija pričakovanja za nadaljnjo uporabo pri izvajanju analitičnih postopkov;

– načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke, da bi zmanjšal revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven; in

– ocenjuje zadostnost in primernost pridobljenih revizijskih dokazov, na primer primernost predpostavk ter ustnih in pisnih poslovodskih predstavitev.

5. Revizor uporablja strokovno sodbo pri določitvi obsega potrebnega poznavanja organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem. Revizor je najpozornejši na to, ali pridobljena spoznanja zadoščajo za oceno tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih in za načrtovanje ter izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov. Obseg celotnega poznavanja, ki ga potrebuje revizor pri izvajanju revizije, je manjši od tistega, ki ga ima poslovodstvo pri vodenju organizacije.

Postopki ocenjevanja tveganj in viri informacij o organizaciji in njenem okolju, vključno z njenim notranjim kontroliranjem

6. Spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, je trajen, dinamičen proces pridobivanja, posodabljanja in analiziranja informacij pri opravljanju revizije. Kot je opisano v MSR 500, so revizijski postopki za spoznavanje označeni kot "postopki ocenjevanja tveganj", ker revizor lahko uporabi nekatere informacije, pridobljene pri izvajanju takšnih postopkov, kot revizijske dokaze v podporo ocenitve tveganj pomembno napačne navedbe. Poleg tega lahko revizor pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj pridobi revizijske dokaze o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih in s tem povezanih uradnih trditvah ter o uspešnosti delovanja kontrol, čeprav takšni revizijski postopki niso bili posebej načrtovani kot postopki preizkušanja podatkov ali kot preizkusi kontrol. Revizor lahko izvaja tudi postopke preizkušanja podatkov ali preizkušanja kontrol hkrati s postopki ocenjevanja tveganj, ker je to učinkovito.

Postopki ocenjevanja tveganj

7. Revizor opravi naslednje postopke ocenjevanja tveganj za spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem:

- a) poizvedovanje pri poslovanju in drugih znotraj organizacije;**
- b) analitični postopki; in**
- c) opazovanje in pregledovanje.**

Revizorju ni treba opraviti vseh prej opisanih postopkov ocenjevanja tveganj pri vsakem vidiku spoznavanja, ki je opisan v 20. členu. Vseeno pa pri potrebnem spoznavanju organizacije opravi vse postopke ocenjevanja tveganj.

8. Revizor izvaja tudi druge revizijske postopke, kadar utegnejo biti pridobljene informacije koristne pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe. Revizor se npr. lahko odloči, da poizveduje pri zunanem pravnem svetovalcu organizacije ali pri strokovnjaku za ocenjevanje vrednosti, ki ga je uporabila organizacija. Pregledovanje pridobljenih informacij iz zunanjih virov, kot so poročila analitikov, bank ali ocenjevalnih agencij, poslovnih in gospodarskih časopisov ali urejevalnih (regulatornih) ali finančnih publikacij, je prav tako lahko koristno za pridobivanje informacij o organizaciji.

9. Čeprav lahko revizor pridobi številne informacije s poizvedovanjem pri poslovanju ali pristojnih za računovodsko poročanje, utegne biti zaradi različnih vidikov določanja tveganj pomembne napačne navedbe koristno poizvedovanje tudi pri drugih v organizaciji, kot so osebje v proizvodnji ali notranjerevizijski službi in drugi zaposleni na različnih ravneh odgovornosti. Pri določanju drugih znotraj organizacije, h katerim naj bi bilo usmerjeno poizvedovanje, in obsega takšnih poizvedovanj revizor upošteva, katere informacije, ki jih lahko pridobi, bi mu pomagale pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe. Na primer:

– Poizvedovanja, ki so usmerjena k pristojnim za upravljanje, lahko pomagajo revizorju razumeti okolje, v katerem so pripravljene računovodski izkazi.

– Poizvedovanja, ki so usmerjena k notranjerevizijskemu osebju, so lahko povezana z njegovim delovanjem pri vzpostavitvi in uspešnosti notranjega kontroliranja v organizaciji in z ugotavljanjem, ali se poslovanje zadovoljivo odziva na ugotovitve takšnega delovanja.

– Poizvedovanja pri zaposlenih, ki so vključeni v sklepanje, izvajanje ali razvidovanje sestavljenih ali nenavadnih poslov, lahko pomagajo revizorju pri ocenjevanju primernosti izbora in uporabe določenih računovodskih usmeritev.

– Poizvedovanja, ki so usmerjena k notranjemu pravnemu svetovalcu, se lahko nanašajo na takšne zadeve, kot so pravde, skladnost z zakoni in drugimi predpisi, seznanjenost s prevaro ali sumom prevare, ki

vpliva na organizacijo, poročila, poprodajne obveze, sporazumi (kot so skupni podvigi) s poslovnimi partnerji in pomen pogodbenih določil.

– Poizvedovanja, ki so usmerjena k osebju trženja in prodaje, se lahko nanašajo na spremembe v trženjski strategiji organizacije, trendih prodaje ali pogodbenih sporazumih z odjemalci.

10. Analitični postopki so lahko koristni pri odkrivanju nenavadnih poslov ali dogodkov ter zneskov, koeficientov in trendov, ki lahko nakazujejo zadeve, ki vplivajo na računovodske izkaze in revizijo. Pri izvajanju analitičnih postopkov kot postopkov ocenjevanja tveganj razvija revizor pričakovanja o verjetnih povezavah, ki jih je utemeljeno mogoče pričakovati. Če daje primerjava takšnih pričakovanj z razvidovanimi zneski ali koeficienti, izračunanimi iz razvidovanih zneskov, nenavadne ali nepričakovane povezave, prouči revizor takšne izide pri ugotavljanju tveganj pomembno napačne navedbe. Če so pri takšnih analitičnih postopkih uporabljeni na visoki ravni zbrani podatki (kar se pogosto dogaja), lahko izid teh analitičnih postopkov nudi zgolj splošni začetni znak za možnost obstoja pomembno napačne navedbe. Revizor proučuje izide takšnih analitičnih postopkov skupaj z drugimi informacijami, zbranimi pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe. Glejte MSR 520 – Analitični postopki – za nadaljnje napotke o uporabi analitičnih postopkov.

11. Opazovanje in preiskovanje lahko podpira poizvedovanje pri poslovanju in drugih ter prav tako daje informacije o organizaciji in njenem okolju. Takšni revizijski postopki praviloma zajemajo naslednje:

- opazovanje delovanja in poslovanja organizacije;
- preiskovanje dokumentov (kot so poslovni načrti in strategije), razvidov in priročnikov za notranje kontroliranje;
- branje poročil, ki so jih pripravili poslovodstvo (kot so četrletna poročila poslovodstva in medletni računovodski izkazi) in pristojni za upravljanje (kot so zapisniki sestankov upravnega sveta);
- obiskovanje prostorov organizacije in obratov;
- sledenje poslom v informacijski ureditvi, ki so povezani z računovodskim poročanjem (približen preizkus).

12. Kadar namerava revizor uporabiti informacije o organizaciji in njenem okolju, ki so bile pridobljene v prejšnjih obdobjih, mora ugotoviti, ali je prišlo do sprememb, ki utegnejo vplivati na ustreznost takšnih informacij za sedanjo revizijo. Pri stalnih poslih

pomagajo revizorjeve prejšnje izkušnje z organizacijo k njenemu poznavanju. Revizijski postopki npr., ki so bili opravljeni pri prejšnjih revizijah, praviloma dajejo revizijske dokaze o organiziranosti organizacije, njenem poslovanju in kontrolah, kot tudi informacije o napačnih navedbah v preteklosti in o tem, ali so bile ali niso bile pravočasno popravljene, kar pomaga revizorju pri ocenjevanju tveganja pomembno napačnih navedb pri sedanji reviziji. Seveda pa utegnejo takšne informacije postati neustrezne, če je prišlo do sprememb v organizaciji ali njenem okolju. Revizor poizveduje in izvaja druge ustrezne revizijske postopke, kot je sprehajalno preizkušanje ureditev, da ugotovi, ali je prišlo do sprememb, ki utegnejo vplivati na ustreznost takšnih informacij.

13. Če so povezane z revizijo, upošteva revizor tudi druge informacije, kot so tiste, ki jih pridobi ob sprejemu posla pri naročniku ali ob nadaljevanju poslov z njim, ali, če je to izvedljivo, upošteva tudi izkušnje, pridobljene pri drugih opravljenih poslih za organizacijo, na primer pri poslih preiskovanja medletnih računovodskih informacij.

Razprava v skupini, ki je prevzela posel

14. Člani skupine, ki je prevzela posel, naj razpravljajo o dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije do pomembno napačne navedbe.

15. Namen takšne razprave je, da člani skupine, ki je prevzela posel, bolje spoznajo možnosti za pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, ki izhajajo iz prevar ali napak na posameznih področjih, ki so jim dodeljena, in razumejo, kako izsledki opravljenih revizijskih postopkov lahko vplivajo na druge vidike revizije, vključno z odločitvijo o vrsti, času in obsegu nadaljnjih revizijskih postopkov.

16. Razprava omogoča izkušenejšim članom skupine, ki je prevzela posel, vključno s partnerjem, zadolženim za posel, da izmenjajo svoje poglede, zasnovane na poznavanju organizacije, in članom skupine, da izmenjajo informacije o poslovnih tveganjih¹, ki jim je izpostavljena organizacija, ter o tem, kako in kje utegnejo biti računovodski izkazi dovzetni do pomembno napačne navedbe. Kot zahteva MSR 240, je poseben poudarek na dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije do pomembno napačne navedbe zaradi prevar. Razprava je usmerjena tudi v uporabo primernega okvira računovodskega poročanja glede na dejstva v zvezi z organizacijo in njenim okoljem.

¹ Glejte 30. člen.

17. Strokovna sodba se uporablja pri odločitvi, kateri člani skupine, ki je prevzela posel, so vključeni v razpravo, kako in kje razprava poteka ter kolikšen je njen obseg. Ključni člani skupine, ki je prevzela posel, so praviloma vključeni v razpravo, ni pa treba vsem članom skupine vsestransko poznati vseh vidikov revizije. Na obseg razprave vplivajo vloge, izkušnje in potrebne informacije članov skupine, ki je prevzela posel. Pri reviziji na različnih krajih utegnejo obstajati npr. mnogovrstne razprave, ki vključujejo ključne člane skupine, ki je prevzela posel, na vsakem pomembnem kraju. Drugi dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri načrtovanju razprav, je, ali vključiti veščake, ki so dodeljeni skupini pri prevzetem poslu. Revizor npr. lahko odloči, da je treba v skupino pri prevzetem poslu vključiti strokovnjaka za informacijsko tehnologijo (IZ)² ali z drugim strokovnim znanjem, ki ga nato vključi tudi v razpravo.

18. Kot zahteva MSR 200, revizor načrtuje in izvaja revizijo s strokovnim dvomom. Razprava med člani skupine, ki je prevzela posel, poudarja potrebo po ohranjanju strokovnega dvoma ves čas opravljanja posla, da bi bili pozorni na informacije ali druge okoliščine, ki nakazujejo, da se je pojavila morebitna pomembno napačna navedba zaradi prevare ali napake, in da so dosledni pri nadaljnjem sledenju takšnim znakom.

19. Glede na okoliščine revizije so možne nadaljnje razprave, ki olajšujejo sprotno izmenjavo informacij med člani skupine, ki je prevzela posel, v zvezi z dovtetnostjo računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo. Namen je, da člani skupine, ki je prevzela posel, komunicirajo in delijo takšne pri poteku revizije dobljene informacije, ki lahko vplivajo na oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevar ali napak ali na izvedene revizijske postopke, ki se nanašajo na obravnavo tveganj.

Spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem

20. Revizorjevo spoznavanje organizacije in njenega okolja zajema spoznavanje naslednjih vidikov:

a) področje dejavnosti, urejevalni (regulatorni) in drugi zunanji dejavniki, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja;

² Informacijska tehnologija (IT) zajema samodejna sredstva nastajanja, obdelovanja, hranjenja in izmenjave informacij ter vključuje razvidovalne naprave, komunikacijske ureditve, računalniške sestave (vključno s sestavinami računalniške opreme in računalniških rešitev ter podatki) ter druge elektronske naprave.

- b) vrsta organizacije, vključno z njenim izborom in uporabo računovodskih usmeritev;
- c) nameni in strategije ter z njimi povezana poslovna tveganja, katerih posledica je lahko pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih;
- d) merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije;
- e) notranje kontroliranje.

Priloga 1 vsebuje primere zadev, ki jih lahko revizor upošteva pri pridobivanju spoznanj o organizaciji in njenem okolju in se nanašajo na kategorije a) do d). Priloga 2 vsebuje podrobno pojasnjevanje sestavin notranjega kontroliranja.

21. Vrsta, čas in obseg opravljenih postopkov ocenjevanja tveganj so odvisni od okoliščin pri poslu, kot so obseg in zapletenost organizacije ter revizorjeve izkušnje z njo. Poleg tega je zlasti pomembno prepoznavanje bistvenih sprememb v vsakem od zgornjih vidikov organizacije glede na prejšnja obdobja, da bi pridobili zadostna spoznanja o organizaciji za prepoznanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe.

Področje dejavnosti, urejevalni (regulatorni) in drugi zunanji dejavniki, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja

22. **Revizor pridobi spoznanja o ustreznem področju dejavnosti, urejevalnih (regulatornih) in drugih zunanjih dejavnikih, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja.** Ti dejavniki zajemajo okoliščine dejavnosti, kot so konkurenčno okolje, razmerja med dobavitelji in odjemalci ter tehnološki razvoj; urejevalno (regulatorno) okolje, ki zajema med drugim primeren okvir računovodskega poročanja, pravno in politično okolje ter zahteve okolja v zvezi s področjem dejavnosti in organizacije; in drugi zunanji dejavniki, kot so splošne gospodarske okoliščine. Glejte MSR 250 – Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov – za dodatne zahteve, ki so povezane s pravnim in urejevalnim (regulatornim) okvirom, pomembnim za organizacijo in področje dejavnosti.

23. Področje dejavnosti, s katero se ukvarja organizacija, lahko povzroča posebna tveganja pomembno napačne navedbe, ki izhajajo iz vrste poslovanja ali stopnje urejanja. Dolgoročne pogodbe npr. lahko vsebujejo bistvene ocene prihodkov in stroškov, ki povzročajo tveganja pomembno napačne navedbe. V takšnih primerih revizor prouči,

ali skupina, ki je prevzela posel, vključuje člane z ustreznim znanjem in izkušnjami.

24. Zakonodajne in urejevalne (regulatorne) zahteve pogosto določajo primeren okvir računovodskega poročanja, ki ga uporablja poslovodstvo pri izdelavi računovodskih izkazov organizacije. V večini primerov bo primeren okvir računovodskega poročanja izhajal iz pravne ureditve, v kateri je organizacija registrirana ali deluje in v okviru katere deluje revizor, ter bosta tako revizor kot organizacija enako razumela takšen okvir. V nekaterih primerih morda ne obstaja krajevni okvir računovodskega poročanja. V tem primeru je izbor v organizaciji pod vplivom krajevnih navad, navad na področju dejavnosti, potreb uporabnikov ali drugih dejavnikov. Tekmeci organizacije npr. lahko uporabljajo mednarodne standarde računovodskega poročanja in organizacija lahko sklene, da ti ustrezajo tudi njenim potrebam računovodskega poročanja. Revizor prouči, ali krajevni predpisi vsebujejo zahteve računovodskega poročanja za področje dejavnosti, s katerim se ukvarja organizacija, ker so računovodski izkazi lahko pomembno napačni glede na primeren okvir računovodskega poročanja, če poslovodstvo pri njihovi pripravi ne upošteva takšnih predpisov.

Lastnosti organizacije

25. **Revizor spozna lastnosti organizacije.** Lastnosti organizacije se nanašajo na njeno poslovanje, lastništvo in upravljanje, vrste opravljenih in načrtovanih naložb, na način, kako je organizacija ustrojena in kako je financirana. Spoznanja o lastnostih organizacije usposobijo revizorja za razumevanje vrst poslov, saldov na kontih ter razkritij, ki so pričakovani v računovodskih izkazih.

26. Organizacija ima lahko zapleten ustroj z odvisnimi enotami ali drugimi sestavnimi deli na številnih krajih. Poleg težav pri uskupinjevanju obstajajo v takšnih primerih še težave zaradi zapletenega ustroja, ki lahko povzročajo tveganja pomembno napačne navedbe in vključujejo: razporeditev dobrega imena na odseke poslovanja in njegova oslabitev; ugotavljanje, ali so naložbe skupni podvigi, odvisna podjetja ali naložbe, ki se obračunavajo z uporabo kapitalske metode; ugotavljanje, ali so organizacije s posebnim namenom ustrezno obračunane.

27. Spoznanja o lastništvu in razmerjih med lastniki in drugimi ljudmi ali organizacijami so pomembna tudi pri določanju, ali so prepoznani in ustrezno obračunani posli med povezanimi strankami. MSR 550 – Povezane stranke – daje dodatne napotke za revizorjevo obravnavanje povezanih strank.

28. Revizor pridobi spoznanja o izboru in uporabi računovodskih usmeritev v organizaciji in prouči, ali ustrezajo njenemu poslovanju in so skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja in računovodskimi usmeritvami, ki se uporabljajo na ustreznem področju dejavnosti. Spoznavanje zajema metode, ki jih uporablja organizacija pri obračunavanju pomembnih in nenavadnih poslov, vpliv bistvenih računovodskih usmeritev na spornih ali nastajajočih področjih, za katera ni veljavnih napotkov ali splošnega mnenja, in spremembe računovodskih usmeritev organizacije. Revizor se seznani tudi s standardi računovodskega poročanja in predpisi, ki so novi za organizacijo, in prouči, če se bo in kako se bo organizacija prilagodila takšnim zahtevam. Če je organizacija spremenila svoj izbor ali metodo uporabe bistvene računovodske usmeritve, prouči revizor razloge za spremembo in ugotovi, ali je sprememba ustrezna in skladna z zahtevami opredeljenega okvira računovodskega poročanja.

29. Predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja vključuje ustrezno razkritje pomembnih zadev. Te zadeve se nanašajo na obliko, ureditev in vsebino računovodskih izkazov in njim dodanih pojasnil, vključno z uporabljenimi izrazi, obsegom danih podrobnosti, razvrstitvijo postavk v izkazih in podlago za predstavljene zneske. Revizor prouči, ali je organizacija razkrila posamezne zadeve ustrezno okoliščinam in dejstvom, ki se jih zaveda revizor.

Cilji in strategije ter z njimi povezana poslovna tveganja

30. Revizor pridobi spoznanja o ciljih in strategijah organizacije ter z njimi povezanimi poslovnimi tveganji, katerih posledica je lahko pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih. Organizacija opravlja svoje poslovanje v povezavi s panožnimi, urejevalnimi (regulatornimi) in drugimi notranjimi in zunanjimi dejavniki. Da bi se odzivala na te dejavnike, opredeljuje poslovodstvo organizacije ali pristojni za upravljanje, cilje, ki opredeljujejo celotne načrte organizacije. Strategije so poslovni ukrepi, s katerimi namerava poslovodstvo doseči te cilje. Poslovna tveganja izhajajo iz pomembnih stanj, dogodkov, okoliščin, dejanj ali opuščeni dejanj, ki lahko neugodno vplivajo na zmožnost organizacije za doseg njenih ciljev in izvedbo njenih strategij, ali pa so posledica neustreznih ciljev in strategij. Tako kot se spreminja zunanje okolje, se spreminjajo poslovanje organizacije ter njeni strategije in cilji.

31. Poslovno tveganje je širše kot tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, čeprav ga vključuje. Poslovno tveganje se

zlasti lahko pojavi zaradi spremembe ali zapletenosti, čeprav tveganje lahko povzroča tudi opustitev priznavanja potrebe po spremembi. Sprememba se lahko pojavi na primer zaradi razvoja novih proizvodov, ki ne uspe zaradi nezadostnega trga, čeprav je razvoj uspešno dokončan, ali zaradi napak, katerih posledica so obveznosti in tveganje ugleda. Razumevanje poslovnih tveganj poveča verjetnost prepoznavanja tveganj pomembno napačne navedbe. Vendar pa revizor ni odgovoren za prepoznavanje ali ocenjevanje vseh poslovnih tveganj.

32. Večina poslovnih tveganj bo imela sčasoma denarno izražene posledice in bo zato vplivala na računovodske izkaze. Toda vsa poslovna tveganja ne povzročajo tveganj pomembno napačne navedbe. Poslovno tveganje lahko neposredno vpliva na tveganje napačne navedbe pri vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih na ravni uradne trditve ali računovodskih izkazov kot celote. Na primer, poslovno tveganje, ki izhaja iz pogodb z odjemalci, lahko zaradi uskupinjevanja dejavnosti poveča tveganje napačne navedbe, ki je povezano z ovrednotenjem terjatev. Vendar pa ima lahko isto tveganje, zlasti v povezavi s pogodbeno ekonomijo, tudi dolgoročne posledice, ki jih revizor upošteva, kadar ocenjuje ustreznost predpostavke o delujočem podjetju. Revizorjeva presoja, ali utegne poslovno tveganje povzročiti pomembno napačno navedbo, je zato odvisna od okoliščin organizacije. Primeri okoliščin in dogodkov, ki lahko nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe, so v Prilogi 3.

33. Poslovodstvo navadno prepozna poslovna tveganja in razvija načine za njihova obvladovanja. Takšno ocenjevanje tveganj je del notranjega kontroliranja in je obravnavano v 76.–79. členu.

34. Manjše organizacije pogosto ne postavljajo svojih ciljev in strategij oziroma ne obvladujejo s tem povezanih poslovnih tveganj s formalnimi načrti ali procesi. V številnih primerih ni dokumentov o takšnih zadevah. V takih organizacijah temelji revizorjevo poznavanje na poizvedovanjih pri poslovodstvu in opazovanjih, kako se organizacija odziva na takšne zadeve.

Merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije

35. **Revizor spozna merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije.** Merjenja dosežkov in njihovo pregledovanje nakazujejo revizorju vidike dosežkov organizacije, ki jih najvišje poslovodstvo in drugi obravnavajo kot pomembne. Merila dosežkov, zunanja ali notranja, povzročajo pritiske na organizacijo, ki lahko povratno spodbudijo poslovodstvo, da sprejme ukrepe za izboljšave po-

slovnih dosežkov ali za napačno predstavitev računovodskih izkazov. Spoznavanje meril za dosežke pomaga revizorju pri proučevanju, ali so posledica takšnih pritiskov dejanja posloводства, ki lahko povečajo tveganja pomembno napačne navedbe.

36. Merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije s strani posloводства je treba razlikovati od spremljanja kontrol (ki so obravnavane kot sestavina notranjega kontroliranja v 96.–99. členu), čeprav se njihovi cilji lahko prekrivajo. Spremljanje kontrol se ukvarja zlasti z uspešnostjo delovanja notranjega kontroliranja z obravnavanjem informacij o kontroliranju. Merjenje in pregledovanje dosežkov je usmerjeno k ugotavljanju, ali so poslovni dosežki skladni s cilji, ki jih je postavilo posloводство (ali tretje stranke), toda v nekaterih primerih dajejo kazalci dosežkov tudi informacije, ki omogočajo poslovodu prepoznavanje pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.

37. Notranje informacije, ki jih uporablja posloводство s takšnim namenom, lahko vključujejo ključne kazalce dosežkov (izraženih denarno ali nedenarno), predračune, analize odmikov, informacije o odsekih, poročila o dosežkih po odsekih, oddelkih ali drugih ravneh ter primerjave dosežkov organizacije s tistimi pri konkurentih. Tudi zunanje stranke lahko merijo in pregledujejo denarno izražene dosežke organizacije. Na primer, zunanje informacije, kot so poročila analitikov in agencij za proučevanje bonitete, so lahko koristne za revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja. Takšna poročila so pogosto pridobljena od revidirane organizacije.

38. Notranja merila lahko poudarjajo nepričakovane izide ali trende, ki zahtevajo poizvedovanje posloводства pri drugih, da bi ugotovilo razlog zanje in sprejelo popravljalne ukrepe (v nekaterih primerih vključno z zgodnjim odkrivanjem in popravljanjem napačnih navedb). Merila dosežkov lahko nakazujejo revizorju tudi tveganje napačnih navedb v informacijah, povezanih z računovodskimi izkazi. Merila dosežkov npr. lahko nakazujejo, da ima organizacija nenavadno hitro rast ali dobičkonosnost, če jo primerjamo z drugimi organizacijami na istem področju dejavnosti. Takšne informacije, zlasti če so povezane z drugimi dejavniki, kot so nagrade na podlagi dosežkov ali spodbujevalno nagrajevanje, lahko nakazujejo možno tveganje pristranskosti posloводства pri pripravi računovodskih izkazov.

39. Večino informacij, ki so uporabljene pri merjenju dosežkov, je mogoče dobiti v informacijski ureditvi organizacije. Če posloводство domneva, da so podatki, ki so uporabljeni za pregledovanje dosežkov organizacije, točni brez podlage za takšno domnevo, so v informacijah

možne napake, ki lahko vodijo poslovodstvo do napačnih sklepov o dosežkih. Kadar namerava revizor uporabiti merila dosežkov za namen revizije (na primer za analitične postopke), mora proučiti, ali dajejo informacije, ki so povezane s poslovodskim pregledom dosežkov organizacije, zanesljivo podlago in so dovolj natančne za takšne namene. Če revizor uporablja merila dosežkov, prouči, ali so dovolj natančna za odkritje pomembno napačnih navedb.

40. Manjše organizacije praviloma nimajo formalnih postopkov za merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije. Poslovodstvo kljub temu pogosto upošteva določene ključne kazalnike, za katere poznavanje in izkušnje pri uporabi nakazujejo, da so zanesljiva podlaga za ovrednotenje denarno izraženih dosežkov in sprejem ustreznih ukrepov.

Notranje kontroliranje

41. **Revizor pridobi spoznanja o notranjem kontroliranju, ki je povezano z revizijo.** Revizor uporablja spoznanja o notranjem kontroliranju, da bi prepoznal vrsto možnih napačnih navedb, in proučuje dejavnike, ki vplivajo na tveganja pomembno napačne navedbe in na načrtovanje vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov. Notranje kontroliranje, ki je povezano z revizijo, je obravnavano v 47.–53. členu v nadaljevanju. Poleg tega je intenzivnost poznavanja obravnavana v 54.–56. členu v nadaljevanju.

42. Notranje kontroliranje je proces, ki so ga vzpostavili in uveljavili pristojni za upravljanje, poslovodstvo in drugo osebje, da bi zagotovili sprejemljivo zagotovilo o doseganju ciljev organizacije glede na zanesljivost računovodskega poročanja, uspešnost in učinkovitost poslovanja in skladnost z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi. Iz tega sledi, da je notranje kontroliranje vzpostavljeno in se izvaja zaradi obvladovanja prepoznanih poslovnih tveganj, ki ogrožajo doseganje teh ciljev.

43. Notranje kontroliranje, kot ga obravnava ta MSR, sestavljajo:

- a) okolje kontroliranja;
- b) ocenjevanje tveganj v organizaciji;
- c) informacijska ureditev, vključno s poslovnimi procesi, ki so povezani z njo in so pomembni za računovodsko poročanje, in komuniciranje;
- d) kontrolno delovanje;
- e) spremljanje kontrol.

Priloga 2 vsebuje podrobno obravnavo sestavin notranjega kontroliranja.

44. Razdelitev notranjega kontroliranja na pet sestavin daje koristen okvir revizorjem pri proučevanju, kako lahko različni vidiki notranjega kontroliranja v organizaciji vplivajo na revizijo. Razdelitev ne izraža nujno, kako organizacija obravnava in izvaja notranje kontroliranje. Tudi revizorjevo proučevanje je usmerjeno bolj v to, ali in kako posamezna kontrola preprečuje ali odkriva in popravlja pomembno napačne navedbe pri vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih ter s tem povezanih uradnih trditvah, kot pa v razdeljevanje kontroliranja na katerikoli posamezno sestavino. Skladno s tem lahko revizorji, kadar proučujejo vse sestavine, opisane v tem MSR, uporabljajo drugačne izraze ali okvire pri opisovanju različnih vidikov notranjega kontroliranja in njihovega vpliva na revizijo od tistih, ki so uporabljeni v tem MSR.

45. Način, po katerem je notranje kontroliranje vzpostavljeno in izvajano, se razlikuje glede na obseg in zapletenost organizacije. Zlasti male organizacije lahko uporabljajo manj formalna sredstva in preprostejše procese in postopke pri doseganju njihovih ciljev. Male organizacije npr. s tvorno vključitvijo posloводства v računovodsko poročanje morda nimajo obsežnih opisov računovodskih postopkov ali natančno napisanih usmeritev. Za nekatere organizacije, zlasti zelo majhne, lastniki poslovodniki³ lahko izvajajo naloge, ki bi v večjih organizacijah pripadale različnim sestavinam notranjega kontroliranja. Zato sestavine notranjega kontroliranja morda v manjših organizacijah niso jasno razmejene, ne glede na to pa so njihovi osnovni nameni enako utemeljeni.

46. Za namen tega MSR zajema izraz "notranje kontroliranje" vseh pet sestavin notranjega kontroliranja, navedenih zgoraj. Poleg tega se izraz "kontrola" nanaša na eno sestavino ali več ali katerikoli vidik, ki je povezan z njimi.

Kontrole, ki so povezane z revizijo

47. Obstaja neposredna povezava med cilji organizacije in kontrolami, ki jih organizacija izvaja, da bi pridobila sprejemljivo zagotovilo o uresničevanju ciljev. Cilji organizacije in zato tudi kontrole se nanašajo na računovodsko poročanje, poslovanje in skladnost; vendar pa

³ Izraz "lastnik poslovodnik" v tem MSR nakazuje lastnika organizacije, ki je vključen v dnevno vodenje organizacije.

niso vsi ti cilji in kontrole povezani z revizorjevim ocenjevanjem tveganja.

48. Praviloma se kontrole, ki so povezane z revizijo, nanašajo na cilj organizacije pripraviti računovodske izkaze za zunanje potrebe, ki dajejo resnično in pošteno sliko (ali so v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev) v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja, in obvladovati tveganja, ki lahko povzročijo pomembno napačno navedbo v teh računovodskih izkazih. Od revizorjeve strokovne sodbe, skladne z zahtevami tega MSR, je odvisno, ali je kontrola, bodisi posamič ali v povezavi z drugimi, pomembna za revizorjevo proučevanje ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe ter načrtovanje in izvajanje nadaljnjih postopkov kot odziva na ocenjena tveganja. Za oblikovanje takšne sodbe proučuje revizor okoliščine, primerne sestavine in dejavnike, kot so:

- revizorjeva sodba o pomembnosti,
- velikost organizacije,
- narava poslovanja organizacije, vključno z njeno organizacijo in značilnostmi lastništva,
- raznovrstnost in zapletenost poslovanja organizacije,
- ustrezne zakonske in urejevalne (regulatorne) zahteve,
- vrsta in zapletenost ureditev, ki so del notranjega kontroliranja v organizaciji, vključno z uporabo storitvenih organizacij.

49. Kontrole popolnosti in točnosti informacij organizacije so lahko pomembne za revizijo, če namerava revizor uporabljati informacije pri načrtovanju in izvajanju svojih nadaljnjih postopkov. Revizorjeva pretekla izkušnja z organizacijo ter informacije, pridobljene pri spoznavanju organizacije in njenega okolja ter pri opravljanju revizije, pomagajo revizorju prepoznati kontrole, ki so pomembne za revizijo. Čeprav se notranje kontroliranje nanaša na celotno organizacijo ali na vsako njeno poslovno enoto ali poslovni proces, je možno, da poznavanje notranjega kontroliranja, povezanega z vsako poslovno enoto in vsakim poslovnim procesom ni nujno pomembno za revizijo.

50. Kontrole, ki se nanašajo na cilje poslovanja in usklajevanja so lahko pomembne za revizijo, če se nanašajo na podatke, ki jih revizor ocenjuje ali uporablja pri izvajanju revizijskih postopkov. Z revizijo utegnejo biti npr. povezane kontrole, ki se nanašajo na nedenarno izražene podatke, ki jih revizor uporablja pri analitičnih postopkih, kot so statistike proizvodnje, ali kontrole, ki se nanašajo na odkrivanje neskladnosti z zakoni in drugimi predpisi, ki imajo lahko neposreden in pomemben vpliv na računovodske izkaze, kot so kontrole skladnosti z

zakoni o obdavčitvi dobička in predpisi, ki se uporabljajo pri določitvi rezervacij za davek od dobička.

51. V organizaciji obstajajo na splošno kontrole, ki se nanašajo na cilje, a niso povezane z revizijo ter jih zato ni treba proučevati. Organizacija se npr. lahko opira na zapleteno ureditev avtomatskih kontrol, ki omogoča uspešno in učinkovito poslovanje (kot je pri linijskih letalskih prevoznikih ureditev avtomatskih kontrol za vzdrževanje urnikov poletov), toda takšne kontrole praviloma niso povezane z revizijo.

52. Notranje kontroliranje varovanja sredstev pred nepooblaščenimi prilastitvijo, uporabo ali razpečavo lahko vključuje kontrole, ki so povezane z računovodskim poročanjem in cilji poslovanja. Pri pridobivanju spoznanj o vsaki sestavini notranjega kontroliranja je revizorjevo upoštevanje varovalnih kontrol na splošno omejeno na tiste, ki so povezane z zanesljivostjo računovodskega poročanja. Na primer, uporaba kontrol dostopa, kot so gesla, ki omejujejo dostop do podatkov in programov za obdelavo denarnih izdatkov, je lahko povezana z revizijo računovodskih izkazov. Nasprotno pa kontrole preprečevanja čezmerne uporabe materiala pri proizvodnji običajno niso povezane z revizijo računovodskih izkazov.

53. Kontrole, ki so povezane z revizijo, lahko obstajajo v katerikoli sestavini notranjega kontroliranja, zato je nadaljnje razpravljanje o kontrolah, ki so povezane z revizijo, zajeto pod naslovom vsake sestavine notranjega kontroliranja. Poleg tega 113. in 115. člen obravnava določena tveganja, za katera je revizor dolžan ovrednotiti, ali so v organizaciji vzpostavljene kontrole za njihovo obvladovanje, in ugotoviti, ali te kontrole delujejo.

Globina spoznanj o notranjem kontroliranju

54. Pridobivanje spoznanj o notranjem kontroliranju zajema presojanje vzpostavitve kontroliranja in ugotavljanje, ali kontroliranje deluje. Ovrednotenje vzpostavitve kontroliranja zajema proučevanje, ali so kontrole, bodisi posamič ali v povezavi z drugimi kontrolami, zmožne uspešno preprečevati ali odkrivati in popravljati pomembno napačne navedbe. Nadaljnje pojasnjevanje je vključeno v razpravi o vsaki sestavini notranjega kontroliranja. Delovanje kontroliranja pomeni, da kontroliranje obstaja in da ga organizacija uporablja. Da bi revizor lahko presojal o delovanju kontrol, najprej oceni, ali so vzpostavljene. Neustrezno vzpostavljena kontrola lahko pomeni pomembno pomanjkljivost⁴ pri notranjem kontroliranju v organizaciji, zato revizor pro-

⁴ Pomembna pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju je tista, ki lahko pomembno vpliva na računovodske izkaze.

uči, ali o tem poročati pristojnim za upravljanje in poslovanje, kot to zahteva 120. člen.

55. Postopki ocenjevanja tveganja pri pridobivanju revizijskih dokazov o vzpostavitvi in delovanju ustreznih kontrol lahko zajemajo poizvedovanje pri osebju organizacije, opazovanje izvajanja posameznih kontrol, preiskovanje listin in poročil ter sledenje poslov prek informacijske ureditve, ki je povezana z računovodskim poročanjem. Zgolj poizvedovanje ne zadošča za presojanje vzpostavitve kontroliranja, ki je povezano z revizijo, in njegovega delovanja.

56. Pridobivanje spoznanj o kontrolah v organizaciji ne more nadomestiti preveritve uspešnosti delovanja kontrol, če ni avtomatike, ki zagotavlja dosledno delovanje kontroliranja (ročne in avtomatske sestavine notranjega kontroliranja, ki so povezane z revizijo, so opisane v nadaljevanju). Na primer, pridobivanje revizijskih dokazov o delovanju ročnih kontrol v določenem trenutku ne daje revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol ob drugem času v obdobju, ki je predmet revidiranja. Vendar pa informacijska tehnologija omogoča organizaciji dosledno obdelati velik obseg podatkov ter povečuje njeno sposobnost za spremljanje izvajanja kontroliranja in za doseganje uspešnega ločevanja dolžnosti z vzpostavljanjem varnostnih kontrol v uporabnostnih računalniških rešitvah, bazah podatkov in operacijskih sistemih. Zaradi doslednosti delovanja informacijske tehnologije lahko izvajanje revizijskih postopkov, namenjenih ugotavljanju, ali avtomatske kontrole delujejo, služi kot preizkus uspešnosti delovanja kontrol, odvisno od revizorjeve ocene ter preizkušanja kontrol pri spremembah programa in v drugih podobnih primerih. Preizkusi uspešnosti delovanja kontrol so opisani v MSR 330.

Značilnost ročnih in avtomatskih sestavin notranjega kontroliranja, povezanega z revizorjevim ocenjevanjem tveganja.

57. Večina organizacij uporablja ureditev informacijske tehnologije za računovodsko poročanje in za poslovne namene. Čeprav se obsežno uporablja informacijska tehnologija, so v ureditvi tudi ročne sestavine. Razmerje med ročnimi in avtomatskimi sestavinami je različno. V nekaterih primerih, zlasti v manjših, manj zapletenih organizacijah, je ureditev predvsem ročna. V drugih primerih je raven avtomatizacije lahko različna celo v okviru iste organizacije in sega od pretežno avtomatskih ureditev z malo ročnimi sestavinami do pretežno ročnih ureditev. Posledica tega je verjetnost, da zajema ureditev notranjega kontroliranja v organizaciji ročne in avtomatske sestavine, od njihovih značilnosti pa so odvisni revizorjevo ocenjevanje tveganja in nadaljnji revizijski postopki, ki so zasnovani na njem.

58. Uporaba ročnih ali avtomatskih sestavin pri notranjem kontroliranju vpliva tudi na način zaznave, vpisa, obdelave in predstavitve poslov.⁵ Kontrole pri ročni ureditvi lahko zajemajo takšne postopke, kot so odobritve in preiskave delovanja ter uskladitve in spremljanje usklajenih postavk. Po drugi strani lahko organizacija uporablja avtomatske postopke za zaznavo, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje poslov, kjer zapisi v elektronski obliki zamenjujejo takšne papirne dokumente, kot so naročilnice, računi, dobavnice in s tem povezani knjigovodski razvidi. Kontrole v ureditvi informacijske tehnologije so sestavljene iz kombinacije avtomatskih kontrol (na primer kontrol, vključenih v računalniške programe) in ročnih kontrol. Ročne kontrole so lahko neodvisne od informacijske tehnologije, lahko uporabljajo informacije, ki jih daje informacijska tehnologija, ali so omejene na spremljanje uspešnega delovanja informacijske tehnologije in avtomatskih kontrol ter obravnavanje odmikov. Če je informacijska tehnologija uporabljena pri zaznavi, vpisovanju, obdelovanju in predstavljanju poslov ali drugih računovodskih podatkov, ki so vključeni v računovodske izkaze, lahko ureditev in programi zajemajo kontrole, ki so povezane z ustreznimi uradnimi trditvami pri pomembnih kontih ali so odločilne za uspešno delovanje ročnih kontrol, odvisnih od informacijske tehnologije. Mešanica ročnih in avtomatskih kontrol v organizaciji se razlikuje glede na vrsto in zapletenost uporabe informacijske tehnologije v organizaciji.

59. Na splošno prinaša informacijska tehnologija možne koristi pri uspešnosti in učinkovitosti notranjega kontroliranja v organizaciji, ker omogoča organizaciji, da:

- dosledno uporablja vnaprej določena pravila poslovanja in izvajanja zapletenih izračunov pri obdelovanju velikega obsega poslov ali podatkov;
- povečuje pravočasnost, razpoložljivost in točnost informacij;
- olajšuje dodatno proučevanje informacij;
- povečuje zmožnost spremljanja dosežkov delovanja organizacije in njenih usmeritev in postopkov;
- zmanjšuje tveganje izogibanja kontrolam;
- povečuje zmožnost doseganja uspešne ločitve nalog z vzpostavitvijo varnostnih kontrol v uporabnostnih računalniških rešitvah, bazah podatkov in operacijskih sistemih.

⁵ 9. člen Priloge 2 opredeljuje zaznavo, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje, kot je uporabljeno v tem MSR.

60. Informacijska tehnologija povzroča tudi posebna tveganja pri notranjem kontroliranju v organizaciji, vključno z naslednjimi:

- zanašanje na ureditve ali programe, ki netočno obdelujejo podatke, obdelujejo netočne podatke ali oboje;
- neodobreni dostop do podatkov, katerega posledica je lahko uničenje podatkov ali nepravilna sprememba podatkov, vključno z vpisovanjem neodobrenih ali neobstoječih poslov ali nepravilnim vpisovanjem poslov; posebna tveganja se lahko pojavijo, kadar ima več uporabnikov dostop do skupne baze podatkov;
- možnost, da ima osebe informacijske tehnologije več pravic pri dostopu, kot je potrebno za izvajanje njim dodeljenih nalog, s čimer se ruši ločitev nalog;
- neodobrene spremembe podatkov v glavnih datotekah;
- neodobrene spremembe ureditev ali programov;
- opustitev potrebnih sprememb v ureditvi ali programih;
- neumestno ročno posredovanje;
- možna izguba podatkov ali nezmožnost dostopa do zahtevanih podatkov.

61. Ročne ureditve so lahko primernejše, kadar se zahtevata presojanje in previdnost, kot v naslednjih primerih:

- veliki, nenavadni ali neponavljajoči se posli;
- okoliščine, v katerih je težko opredeliti, predvidevati ali napovedovati napake;
- spreminjajoče se okoliščine, ki zahtevajo kontrolni odziv zunaj obsega obstoječe avtomatske kontrole;
- spremljanje uspešnosti samodejnih kontrol.

62. Ročne kontrole izvajajo ljudje in zato povzročajo posebna tveganja pri notranjem kontroliranju v organizaciji. Ročne kontrole so lahko manj zanesljive kot avtomatske kontrole, ker jih je lažje obiti, prezreti ali preskočiti in so tudi bolj nagnjene k preprostim pomotam in napakam. Doslednosti uporabe sestavine ročnega kontroliranja zato ni mogoče predpostaviti. Ročne ureditve utegnejo biti manj primernejše v tehle primerih:

- visok obseg ponavljajočih se poslov ali v primerih, kjer je napake, ki jih je moč predvideti ali napovedati, možno preprečiti ali odkriti z avtomatskimi kontrolnimi parametri;

– kontrolno delovanje, kjer je mogoče posebne načine izvajanja kontroliranja ustrezno načrtovati in avtomatizirati.

63. Obseg in vrsta tveganj pri notranjem kontroliranju se razlikujeta glede na vrsto in značilnosti informacijske ureditve v organizaciji. Zato pri spoznavanju notranjega kontroliranja revizor proučuje, ali se je organizacija ustrezno odzvala na tveganja, povezana z uporabo informacijske tehnologije ali ročnih ureditev, z vzpostavitvijo uspešnih kontrol.

Omejitve notranjega kontroliranja

64. Notranje kontroliranje lahko, ne glede na to, kako je vzpostavljeno in kako deluje, priskrbi organizaciji zgolj sprejemljiva zagotovila o doseganju ciljev računovodskega poročanja v njej. Verjetnost dosežkov je pod vplivom omejitev, značilnih za notranje kontroliranje. Te vključujejo dejstva, da je lahko človeško presojanje pri sprejemanju odločitev napačno in da se lahko pojavijo motnje pri notranjem kontroliranju zaradi človeških malomarnosti, kot so preproste pomote ali napake. Na primer, če osebje informacijske ureditve v organizaciji ne razume v celoti, kako ureditev naročil sproži prodajne posle, lahko napačno načrtuje spremembe ureditve obdelovanja prodaj za novo skupino proizvodov. Po drugi strani so lahko takšne spremembe pravilno načrtovane, toda napačno razumljene pri posameznikih, ki programirajo na podlagi načrta. Napake se lahko pojavijo tudi pri uporabi informacij informacijske tehnologije. Na primer, avtomatske kontrole so lahko vzpostavljene za poročanje o poslih, ki prekoračujejo določen znesek, da bi jih pregledalo poslovodstvo, toda odgovorne osebe za izvedbo pregleda morda ne poznajo namena takšnega poročanja in ne pregledajo poslov ali ne raziščejo nenavadnih postavk.

65. Poleg tega so kontrole lahko onemogočene zaradi tajnega dogovora dveh ali več oseb ali zaradi neumestnega izogibanja poslovodstva notranjemu kontroliranju. Na primer, poslovodstvo lahko vstopi v stranske dogovore z odjemalci, ki spreminjajo določila in pogoje v običajnih prodajnih pogodbah v organizaciji, kar povzroči nepravilno pripoznavanje prihodkov. Tudi kontrolam izdaj v uporabnostnem računalniškem programu, ki so namenjene prepoznavanju in predstavitvi poslov, ki presegajo določeno mejo kreditiranja, se je mogoče izogniti ali jih onesposobiti.

66. Manjše organizacije imajo pogosto manj zaposlencev, kar lahko omejuje obseg, do katerega je ločitev nalog izvedljiva. Toda pri ključnih področjih je celo v zelo malih organizacijah mogoče izvesti nekaj stopenj ločitve nalog ali drugih oblik nezapletenih, toda uspešnih kontrol. Možnost lastnika poslovodnika za izogibanje kontrolam je

odvisna v glavnem od okolja kontroliranja in zlasti od odnosa lastnika poslovnika do pomembnosti notranjega kontroliranja.

Okolje kontroliranja

67. Revizor pridobi spoznanja o okolju kontroliranja. Okolje kontroliranja zajema funkcije upravljanja in poslovanja ter vedenje, zavest in dejanja pristojnih za upravljanje in poslovanje, ki so povezani z notranjim kontroliranjem v organizaciji in njegovim pomenom zanjo. Okolje kontroliranja vzpostavlja razpoložnje v organizaciji, ki vpliva na kontrolno zavest ljudi. Je temelj notranjega kontroliranja, ki vzpostavlja disciplino in ustroj.

68. Glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar in napak imajo pristojni za upravljanje in poslovanje v organizaciji. Pri presojanju vzpostavitve okolja kontroliranja in ugotavljanju, ali deluje, revizor spozna, kako je poslovodstvo pod nadzorstvom pristojnih za upravljanje ustvarilo in ohranjalo kulturo poštenosti in etičnega obnašanja ter vzpostavilo ustrezne kontrole za preprečevanje in odkrivanje prevar in napak znotraj organizacije.

69. Pri ocenjevanju vzpostavljenega okolja kontroliranja organizacije proučuje revizor tele sestavine in način njihove vključitve v organizacijske procese:

- a) Komuniciranje in uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot – bistvene sestavine, ki vplivajo na uspešnost vzpostavitve, upravljanja in spremljanja kontrol.
- b) Uresničevanje pristojnosti – ocena poslovodstva o ravneh pristojnosti za posamezna dela in o teh ravneh ustreznih zahtevanih izkušenj in znanj.
- c) Sodelovanje pristojnih za upravljanje – neodvisnost od poslovodstva, njihove izkušnje in format, obseg njihovega vključevanja in skrbno pregledovanje delovanja, informacije, ki jih dobivajo, raven, do katere opozarjajo na težka vprašanja poslovodstvo ter o njih z njim razpravljajo, ter njihovo vzajemno delovanje z zunanjimi in notranjimi revizorji.
- d) Način razmišljanja in slog delovanja poslovodstva – način, kako poslovodstvo sprejema poslovna tveganja in ravna z njimi ter vedenje in ukrepanje poslovodstva v povezavi z računovodskim poročanjem, obdelovanjem informacij, računovodskimi funkcijami in osebjem.
- e) Organizacijski ustroj – okvir, v katerem se načrtujejo, izvajajo, kontrolirajo in pregledujejo dejavnosti za doseganje ciljev organizacije.

f) Dodeljevanje pooblastil in odgovornosti – način dodeljevanja pooblastil in odgovornosti za poslovno delovanje in način vzpostavljanja razmerij pri poročanju in hierarhije pooblastil.

g) Usmeritve in navade ravnanja z osebjem – sprejemanje, usmerjanje, usposabljanje, vrednotenje, svetovanje, napredovanje, plačevanje in ukrepi za odpravo nepravilnosti.

70. Pri spoznavanju sestavin okolja kontroliranja proučuje revizor tudi, ali te sestavine delujejo. Navadno revizor pridobi ustrezne revizijske dokaze s kombinacijo poizvedovanj in drugih postopkov ocenjevanja tveganja, npr. s podkrepitvijo poizvedovanj z opazovanjem ali preiskovanjem dokumentov. Na primer, s poizvedovanjem pri poslovanju in zaposlencih lahko revizor pridobi spoznanja o tem, kako poslovanje sporoča zaposlencem svoja stališča o poslovnih navadah in o etičnem obnašanju. Revizor ugotovi, ali kontrole delujejo, tako da na primer presoja, ali je poslovanje vzpostavilo formalni kodeks obnašanja in ali poslovanje deluje na način, ki podpira kodeks ali opravičuje njegove kršitve in ali odobrava odmike od kodeksa.

71. Revizijski dokazi za sestavine okolja kontroliranja niso nujno na razpolago v dokumentirani obliki, zlasti ne pri manjših organizacijah, kjer utegne biti komuniciranje med poslovanjem in drugim osebjem neformalno, vendar uspešno. Na primer, prevzete obveze poslovanja za etične vrednote in pristojnosti so pogosto izpolnjene z njegovim obnašanjem in vedenjem pri vodenju poslovanja organizacije namesto s pisnim kodeksom obnašanja. Iz tega sledi, da so vedenje, zavest in dejanja poslovanja zlasti pomembna pri vzpostavitvi kontrolnega okolja v manjši organizaciji. Poleg tega vlogo pristojnih za upravljanje pogosto prevzame lastnik poslovanja, če ni drugih lastnikov.

72. Celotna odgovornost pristojnih za upravljanje je opredeljena v kodeksu navad in drugih pravilnikih ali navodilih, pripravljenih za pristojne za upravljanje. Ena, vendar ne edina naloga pristojnih za upravljanje je blaženje pritiskov na poslovanje glede računovodskega poročanja. Na primer, podlaga za nagrajevanje poslovanja lahko povzroča pritisk na poslovanje, ki izhaja iz nasprotja med zahtevo po poštem poročanju in zaznanimi koristmi iz izboljšanih izidov. Pri spoznavanju okolja kontroliranja proučuje revizor zadeve, kot so neodvisnost upravljalcev in njihova zmožnost ovrednotiti ravnanje poslovanja. Revizor proučuje tudi, ali obstaja revizijski odbor, ki pozna poslovanje organizacije in presoja, ali so računovodski izkazi resnični in pošteni prikaz (ali so v vseh pomembnih pogledih pošteni predstavitev v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja).

73. Lastnost okolja kontroliranja organizacije je takšna, da prodorno vpliva na ocenitev tveganja pomembno napačnih navedb. Na primer, kontrole lastnika poslovođnika lahko ublažijo odsotnost ločitve nalog v malem podjetju, v večjih organizacijah pa dejavni in neodvisni upravni svet lahko vpliva na način razmišljanja in slog delovanja najvišjega poslovođstva. Revizorjevo presojanje vzpostavitve okolja kontroliranja organizacije vsebuje proučevanje, ali moč sestavin okolja kontroliranja kot celote daje ustrezno podlago za druge sestavine notranjega kontroliranja in ni oslABLJENA zaradi slabosti okolja kontroliranja. Na primer, usmeritve in navade ravnanja z ljudmi pri zaposlovanju usposobljenega osebja za finance, računovodstvo in informacijsko tehnologijo ne ublažijo nujno močnega nagnjenja poslovođstva k izkazovanju prevelikih dobičkov. Spremembe okolja kontroliranja lahko vplivajo na ustreznost informacij, dobljenih v preteklih revizijah. Na primer, odločitev poslovođstva, da bo namenilo dodatna sredstva za izobraževanje in spoznavanje dejavnosti, povezanih z računovodskim poročanjem, lahko zmanjšuje tveganja napak pri oblikovanju računovodskih informacij. Po drugi strani lahko odločitev poslovođstva, da ne bo dodelilo dovolj sredstev za spoznavanje varnostnih tveganj pri informacijski tehnologiji, vpliva na notranje kontroliranje tako, da dopušča neprimerne spremembe računalniških programov ali podatkov ali obdelovanje neodobrenih poslov.

74. ObstoJ zadovoljivega okolja kontroliranja je lahko pozitivni dejavnik pri revizorjevem ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, in kot je pojasnjeno v 5. členu MSR 330, vpliva na vrsto, čas in obseg revizorjevih nadaljnjih postopkov. Zlasti lahko pomaga zmanjšati tveganje prevare, čeprav zadovoljivo okolje kontroliranja ni absolutno varovalo pred prevaro. Nasprotno lahko slabosti v okolju kontroliranja zmanjšajo uspešnost kontrol in so zato negativni dejavnik pri revizorjevem ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, zlasti v povezavi s prevaro.

75. Okolje kontroliranja samo ne preprečuje ali odkriva in odpravlja pomembno napačne navedbe pri vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih in z njimi povezanih uradnih trditvah. Revizor zato poleg okolja kontroliranja praviloma proučuje tudi učinke drugih sestavin, kadar ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe; na primer spremljanje kontrol in delovanje posebnih kontrolnih aktivnosti.

Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji

76. Revizor pridobi spoznanja o postopku organizacije za prepoznavanje poslovnih tveganj, povezanih s cilji računovodskega po-

ročanja, in za odločanje o dejanjih, ki se nanašajo na takšna tveganja ter o njihovih izidih. Postopek je opisan kot "postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji" in oblikuje podlago za to, kako poslovodstvo ugotavlja tveganja, ki naj jih obvladuje.

77. Pri presojanju načrta in izvajanja ocenjevanja tveganj v organizaciji ugotavlja revizor, kako poslovodstvo prepozna poslovna tveganja, ki so povezana z računovodskim poročanjem, kako ocenjuje pomembnost teh tveganj ter verjetnost njihovega pojavljanja in kako odloča o dejanjih, ki naj bi jih obvladovala. Če je ocenjevanje tveganj v organizaciji v danih okoliščinah ustrezno, pomaga revizorju pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe.

78. Revizor poižveduje o poslovnih tveganjih, ki jih je prepoznalo poslovodstvo, in proučuje, ali lahko povzročijo pomembno napačno navedbo. Pri reviziji lahko revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih poslovodstvo ni prepoznalo. V takšnih primerih revizor prouči, ali je podlaga teh tveganj tveganje, ki bi moralo biti prepoznano v postopku ocenjevanja tveganj organizacije, in če to drži, zakaj je do tega prišlo in ali je postopek ocenjevanja tveganj okoliščinam primeren. Če revizor posledično presodi, da obstaja pomembna pomanjkljivost v postopku ocenjevanja tveganj organizacije, sporoči takšno spoznanje pristojnim za upravljanje, kot zahteva 120. člen.

79. V manjši organizaciji morda poslovodstvo ne vzpostavi formalnega postopka ocenjevanja tveganj, kot je opisano v 76. členu. Pri takšnih organizacijah revizor razpravlja s poslovodstvom, kako prepozna poslovna tveganja in kako z njimi ravna.

Informacijska ureditev, z njo povezano poslovanje, ki je pomembno za računovodsko poročanje in komuniciranje

80. Informacijska ureditev, ki je povezana s cilji računovodskega poročanja in vključuje računovodsko ureditev, sestoji iz postopkov in razvidov, ki so vzpostavljeni za zaznavo, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje poslov organizacije (kot tudi dogodkov in okoliščin) in za ohranjanje odgovornosti za s tem povezana sredstva, dolgove in lastniški kapital.

81. Revizor pridobi spoznanje o informacijski ureditvi, ki vključuje s tem povezano poslovanje, pomembno za računovodsko poročanje, vključno s področji:

– Vrste poslov pri delovanju organizacije, ki so pomembni za računovodske izkaze.

– **Postopki, tako znotraj informacijske tehnologije kot pri ročni ureditvi, s katerimi so ti posli zaznani, vpisani, obdelovani in predstavljeni v računovodskih izkazih.**

– **S tem povezani računovodski razvidi, bodisi elektronski ali ročni, ki podpirajo informacije, in posebne postavke v računovodskih izkazih v povezavi z zaznavanjem, vpisovanjem, obdelovanjem in predstavljanjem poslov.**

– **Kako informacijska ureditev zajame dogodke in okoliščine, ki se razlikujejo od vrst poslov, ki so pomembni za računovodske izkaze.**

– **Postopek računovodskega poročanja, uporabljen za pripravo računovodskih izkazov organizacije, vključno s pomembnimi računovodskimi ocenami in razkritji.**

82. Pri pridobivanju spoznanj proučuje revizor postopke, uporabljene pri prenosu informacij od obdelovanja poslov do glavne knjige ali ureditve računovodskega poročanja. Revizor spoznava tudi postopke organizacije pri zajemanju informacij, ki so povezane z računovodskim poročanjem o dogodkih in okoliščinah, ki se razlikujejo od samih poslov, kot so amortiziranje sredstev in spreminjanje izterljivosti terjatev.

83. Informacijska ureditev organizacije vsebuje uporabo standardnih vpisov v dnevnik, ki so stalno potrebni za razvidovanje ponavljajočih se poslov, kot so prodaje, nakupi in izdatki, v glavni knjigi ali za razvidovanje računovodskih ocen, ki jih obdobjno napravi poslovodstvo, kot so spremembe v oceni neizterljivosti terjatev.

84. Računovodsko poročanje organizacije vključuje tudi uporabo nestandardnih vpisov v dnevnik za razvidovanje neponavljajočih se ne navadnih poslov ali prilagoditev. Primeri takšnih vpisov so uskupinjevalne prilagoditve in vpisi poslovnih združenj ali odtujitev ali neponavljajočih se ocen, kot je oslabitev sredstev. V ročni, na papirju zasnovani ureditvi glavne knjige, so nestandardni vpisi lahko prepoznani s pregledovanjem glavne knjige, dnevnikov in podpornih dokumentov. Kadar se za podporo glavne knjige in pripravo računovodskih izkazov uporabljajo avtomatski postopki, lahko takšni vpisi obstajajo samo v elektronski obliki in jih je lažje prepoznati z uporabo računalniško podprtih revizijskih metod.

85. Priprava računovodskih izkazov organizacije vsebuje postopke, ki zagotavljajo, da so informacije, katerih razkritje zahteva uporabljeni okvir računovodskega poročanja, zbrane, vpisane, obdelane, povzete in ustrezno predstavljene v računovodskih izkazih.

86. Pri pridobivanju spoznanj proučuje revizor tveganje pomembno napačnih navedb, ki so povezane z neprimernim izogibanjem kontrol standardnih in nestandardnih vpisov v dnevnik. Na primer, avtomatski postopki in kontrole lahko zmanjšajo tveganje nenamernih napak, ne odpravijo pa tveganja, da se bodo posamezniki neprimerno izognili takšnim avtomatskim postopkom, na primer s spremembo zneskov, ki so avtomatsko prešli v glavno knjigo ali ureditev računovodskega poročanja. Revizor se zaveda, da utegne biti pri uporabi informacijske tehnologije za avtomatsko prenašanje informacij malo ali nič vidnih dokazov za takšno vmešavanje v informacijsko ureditev.

87. Revizor pridobiva tudi spoznanja o tem, kako je nepravilno obdelovanje poslov razrešeno, ali na primer obstaja avtomatska datoteka za problematične postavke in kako jo organizacija uporablja, da bi zagotovila sprotno razčiščevanje problematičnih postavk, ter kako je obdelano in obravnavano izogibanje kontrolam.

88. Revizor pridobiva spoznanja o informacijski ureditvi organizacije, ki je povezana z računovodskim poročanjem na način, ki je primeren za okoliščine organizacije. To vključuje spoznavanje, kako v poslovnem procesu nastajajo transakcije. Poslovanje organizacije je delovanje, namenjeno razvoju, nabavi, proizvodnji, prodaji in trgovanju s proizvodi in storitvami organizacije, zagotavljanju skladnosti z zakoni in drugimi predpisi in razvidovanju informacij, vključno z računovodskimi informacijami in informacijami računovodskega poročanja.

89. Revizor pridobi spoznanja o tem, kako organizacija komunicira o vlogi in nalogah računovodskega poročanja ter o pomembnih zadevah, ki se nanašajo na računovodsko poročanje. Komuniciranje vsebuje razlago posameznih nalog in odgovornosti, ki se nanašajo na notranje kontroliranje računovodskega poročanja in ima lahko obliko priročnikov računovodskega poročanja. Vključuje seznanjanje osebja s tem, kako so njegove naloge v ureditvi računovodskega poročanja povezane z delom drugih, in načine poročanja o računovodskih izjemah ustrezni višji ravni znotraj organizacije. Odprti komunikacijski kanali pomagajo zagotoviti, da so izjeme sporočene in obravnavane. Revizorjevo spoznavanje komuniciranja, povezanega z zadevami računovodskega poročanja, vključuje tudi komunikacije med poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje, zlasti z revizijskim odborom, ter zunanje komunikacije, npr. z urejevalnimi (regulatornimi) organi.

Kontrolno delovanje

90. Revizor pridobi dovolj spoznanj o kontrolnem delovanju za ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradne tr-

ditve in načrtuje nadaljnje revizijske postopke, ki odgovarjajo na ocenjena tveganja. Kontrolno delovanje so usmeritve in postopki, ki pomagajo zagotoviti, da so usmeritve posloводства izpeljane; na primer, da so opravljene potrebne naloge za ravnanje s tveganji, ki grozijo uresničevanju ciljev organizacije. Kontrolno delovanje, bodisi v okviru informacijske tehnologije ali ročne ureditve, ima različne cilje in je uporabljeno na različnih organizacijskih in področnih ravneh. Primeri posebnega kontrolnega delovanja so med drugim:

- odobritev,
- preiskovanje izvedbe,
- obdelovanje informacij,
- fizične kontrole,
- ločitev nalog.

91. Pri pridobivanju spoznanj o kontrolnem delovanju proučuje revizor predvsem, ali in kako določeno kontrolno delovanje, posamič ali v kombinacijah z drugimi, preprečuje ali odkriva in popravlja pomembno napačne navedbe vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij. Kontrolno delovanje, ki je povezano z revizijo, je tisto, za katero revizor meni, da je potrebno za pridobitev spoznanj za ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradne trditve in za načrtovanje in izvedbo nadaljnjih revizijskih postopkov, ki odgovarjajo na ocenjena tveganja. Revizija ne zahteva poznavanja celotnega kontrolnega delovanja, ki je povezano z vsako pomembno vrsto poslov, saldov na kontih in razkritij v računovodskih izkazih ali z vsako z njimi povezano uradno trditvijo. Revizor daje poudarek prepoznavanju in pridobivanju spoznanj o kontrolnem delovanju na področjih, na katerih je po njegovi presoji verjetnost pomembno napačnih navedb večja. Kadar mnogovrstno kontrolno delovanje dosega isti cilj, ni treba pridobiti spoznanj o vsakem posamičnem kontrolnem delovanju, povezanem s takšnim ciljem.

92. Revizor proučuje spoznanja o prisotnosti ali odsotnosti kontrolnega delovanja, ki so pridobljena iz spoznavanja drugih sestavin notranjega kontroliranja pri ugotavljanju, ali je treba upoštevati dodatna opozorila za pridobitev spoznanj o kontrolnem delovanju. Pri proučevanju, ali je kontrolno delovanje povezano z revizijo, upošteva revizor prepoznana tveganja, ki lahko povzročijo pomembno napačno navedbo. Kontrolno delovanje je povezano z revizijo tudi, če se od revizorja zahteva, da ga presodi, kot je obravnavano v 113. in 115. členu.

93. **Revizor pridobi spoznanja o tem, kako se je organizacija odzvala na tveganja, ki izhajajo iz informacijske tehnologije.** Uporaba informacijske tehnologije vpliva na način kontrolnega delovanja.

Revizor proučuje, ali se je organizacija ustrezno odzvala na tveganja, ki izhajajo iz informacijske tehnologije, z vzpostavitvijo uspešnih splošnih kontrol informacijske tehnologije in kontrol v uporabnostnih računalniških rešitvah. Z zornega kota revizorja so kontrole ureditve informacijske tehnologije uspešne, če ohranjajo neoporečnost informacij in varnost podatkov takšnega procesa.

94. Splošne kontrole informacijske tehnologije so usmeritve in postopki, ki se nanašajo na številne uporabnostne računalniške rešitve in podpirajo uspešno delovanje kontrol v njih ter zagotavljajo stalno pravilno delovanje informacijske ureditve. Splošne kontrole informacijske tehnologije, ki ohranjajo neoporečnost informacij in varnost podatkov, na splošno vključujejo kontrole:

- podatkovnega središča in delovanja omrežja,
- pridobitve, sprememb in ohranjanja temeljnih računalniških programov,
- varnosti dostopa,
- pridobitve, razvijanja in ohranjanja uporabnostnih računalniških rešitev.

Navadno so vzpostavljene, da bi obvladovale tveganja, ki so navedena v 60. členu zgoraj.

95. Kontrole v uporabnostnih računalniških rešitvah so ročni ali avtomatski postopki, ki praviloma delujejo na ravni poslovanja. Te kontrole so po svoji naravi lahko preprečevalne ali odkrivalne in so vzpostavljene za zagotovitev neoporečnosti računovodskih razvidov. Zato so povezane s postopki, ki se uporabljajo pri zaznavanju, vpisovanju, obdelovanju in predstavljanju poslov ali drugih računovodskih podatkov. Te kontrole pomagajo pri zagotavljanju, da so se posli zgodili, da so odobreni in da so popolno in točno vpisani in obdelani. Primeri zajemajo kontrole vhodnih podatkov in kontrole številčnega zaporedja z ročnim spremljanjem poročil o izjemah ali popravkov pri vnosu podatkov.

Spremljanje kontrol

96. Revizor pridobi spoznanja o glavnih vrstah delovanja, ki jih organizacija uporablja za spremljanje notranjega kontroliranja računovodskega poročanja, vključno s tistimi, ki so povezane s kontrolnim delovanjem, pomembnim za revizijo, in o tem, kako organizacija popravlja napake v delovanju svojih kontrol.

97. Spremljanje kontrol je proces ocenjevanja uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja v obdobju. Zajema občasno presojanje vzpostavitve in delovanja kontrol in izvedbo potrebnih popravkov, prilagojenih spremenjenim okoliščinam. Poslovodstvo spremlja kontrole sproti, s posebnim presojanjem ali s kombinacijo obeh. Sprotno spremljanje je pogosto vgrajeno v običajno ponavljajoče se delovanje organizacije in zajema redno upravljanje in nadziranje.

98. V številnih organizacijah notranji revizorji ali osebje, ki izvaja podobne naloge, prispevajo k spremljanju delovanja organizacije. Glejte MSR 610 – Proučevanje notranjerevizorskih storitev – za nadaljnje napotke. Poslovodsko spremljanje lahko zajema tudi uporabo informacij iz komunikacij z zunanjimi strankami, kot so pritožbe kupcev in redne pripombe, ki lahko nakazujejo probleme ali osvetljujejo področja, ki jih je treba izboljšati.

99. Mnogo informacij, ki so uporabljene pri spremljanju, je lahko oblikovanih v informacijski ureditvi organizacije. Če poslovodstvo predpostavlja, da so podatki, uporabljeni za spremljanje, točni, ne da bi imelo podlago za takšno predpostavko, lahko obstajajo napake v informacijah, ki utegnejo voditi poslovodstvo do napačnih sklepov iz spremljanja. Revizor pridobiva spoznanja o virih informacij, ki so povezane s spremljanjem, in o podlagi, na kateri poslovodstvo proučuje, ali so informacije dovolj zanesljive za ta namen. Če namerava revizor uporabiti informacije organizacije, ki so oblikovane za spremljanje, kot so poročila notranjega revizorja, prouči, ali dajejo zanesljivo podlago in ali so dovolj podrobne za njegov namen.

Ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe

100. Revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih. S takšnim namenom:

- prepozna tveganja s pridobivanjem spoznanj o organizaciji in njenem okolju, vključno z ustreznimi kontrolami, ki so povezane s tveganji, in s proučevanjem vrst poslov, saldov na kontih in razkritij v računovodskih izkazih;
- povezuje prepoznana tveganja s tistim, kar utegne biti napačno na ravni uradne trditve;
- proučuje, ali so tveganja tako velika, da lahko vplivajo na pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih; in
- proučuje verjetnost, da povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.

101. Revizor uporablja informacije, dobljene z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj, vključno z revizijskimi dokazi, pridobljenimi pri ocenjevanju vzpostavitve kontrol in ugotavljanju, ali delujejo, kot revizijske dokaze, ki podpirajo ocenitev tveganja. Revizor uporablja ocenitev tveganja za ugotovitev vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov, ki naj bi bili izvedeni.

102. Revizor ugotavlja, ali so prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe povezana s posebnimi vrstami poslov, saldi na kontih in razkritji ter s tem povezanimi uradnimi trditvami, ali pa so povezana prodorneje z računovodskimi izkazi kot celoto in lahko vplivajo na več uradnih trditvev. Ta tveganja (tveganja na ravni računovodskih izkazov) lahko izvirajo zlasti iz šibkega okolja kontroliranja.

103. Narava tveganj, ki izvirajo iz šibkega okolja kontroliranja, je takšna, da jih je težko omejiti na določena posamična tveganja pomembno napačne navedbe pri določenih vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih. Slabosti, kot je nesposobnost posloводства, imajo lahko prodornejši vpliv na računovodske izkaze in zahtevajo vsestransko ukrepanje revizorja.

104. Pri ocenjevanju tveganja lahko revizor prepozna kontrole, ki bodo verjetno preprečile ali odkrile in popravile pomembno napačno navedbo v določenih uradnih trditvah. Na splošno revizor spoznava kontrole in jih povezuje z uradnimi trditvami v zvezi s procesi in ureditvami, v katerih obstajajo. To je potrebno, ker se posamezno kontrolno delovanje pogosto samo po sebi ne ukvarja s tveganji. Pogosto le mnogovrstno kontrolno delovanje skupaj z drugimi sestavinami notranjega kontroliranja zadošča pri obravnavanju tveganja.

105. Nasprotno lahko nekatera kontrolna delovanja ločeno vplivajo na posamezno uradno trditev, vključeno v posamezno vrsto poslov ali v saldo na kontu. Na primer, kontrolne dejavnosti, ki jih organizacija vzpostavi za zagotovitev, da njeno osebje pravilno šteje in zapisuje letno stanje zalog, se neposredno nanašajo na obstoj in popolnost uradnih trditvev o saldu na kontu zalog.

106. Kontrole se lahko bodisi neposredno ali posredno nanašajo na uradno trditev. Čim bolj posredna je njihova povezava, manj uspešne utegnejo biti pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju napačnih navedb v takšni uradni trditvi. Na primer, pregled povzetka prodaje po posameznih trgovinah na območju, ki ga izvaja poslovodnik prodaje, je praviloma le posredno povezan s popolnostjo uradne trditve o prodajnih prihodkih. Zato utegne biti manj uspešen pri zmanjševanju tveganja te uradne trditve, kot so uspešne kontrole, ki so neposredneje

povezane s takšno uradno trditvijo, npr. primerjava listin o izdaji in prevzemu z izdanimi računi.

107. Revizorjevo spoznavanje notranjega kontroliranja lahko povzroča dvome o možnosti revidiranja računovodskih izkazov organizacije. Skrb o neoporečnosti posloводства organizacije je lahko tako resna, da revizor sklene, da revizije ne more opraviti zaradi velikega tveganja napačne predstavitve v računovodskih izkazih s strani posloводства. Prav tako lahko zaskrbljenost o stanju in zanesljivosti razvidov v organizaciji povzroči revizorjevo spoznanje, da ni verjetno, da bi bilo na razpolago dovolj zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki bi podpirali mnenje o računovodskih izkazih brez pridržkov. V takšnih okoliščinah prouči revizor ustreznost mnenja s pridržki ali zavrnitve mnenja, toda v nekaterih primerih je njegov edini izhod umik iz posla.

Značilna tveganja, ki zahtevajo posebno revizijsko obravnavanje

108. **Kot del ocenjevanja tveganj, opisanega v 100. členu, revizor ugotovi, katero od prepoznanih tveganj je po njegovem mnenju takšno, da zahteva posebno revizijsko obravnavanje (takšna tveganja so opredeljena kot "pomembna tveganja").** Poleg tega MSR 330 v 44. in 51. členu opisuje posledice za nadaljnje revizijske postopke pri prepoznanju kakega tveganja kot pomembnega.

109. Določitev pomembnih tveganj, ki se pojavljajo pri večini revizij, je stvar revizorjeve strokovne presoje. Pri oblikovanju takšne presoje izključi revizor vpliv prepoznanih kontrol, ki so povezane s tveganjem, da bi ugotovil, ali so vrsta tveganja, verjetna velikost možne napačne navedbe, vključno z možnostjo, da bo tveganje povzročilo mnogovrstne napačne navedbe, ter verjetnost, da se bo tveganje pojavilo, takšni, da zahtevajo posebno revizijsko obravnavo. Običajni, nezapleteni posli, ki so predmet sistematičnega obdelovanja, manj verjetno povzročajo pomembna tveganja, ker so tudi sami manj tvegani. Po drugi strani pomembna tveganja pogosto izhajajo iz poslovnih tveganj, ki lahko povzročijo pomembno napačno navedbo. Pri proučevanju narave tveganj proučuje revizor številne zadeve:

- ali se tveganje nanaša na prevaro;
- ali je tveganje povezano z nedavnim gospodarskim, računovodskim ali drugačnim razvojem in zato zahteva posebno pozornost;
- zapletenost poslov;
- ali tveganje zajema pomembne posle s povezanimi strankami;

– stopnja subjektivnosti pri merjenju računovodskih informacij, ki so povezane s tveganjem, zlasti tistih, ki vključujejo širok razpon negotovosti pri merjenju;

– ali tveganje zajema pomembne posle, ki so zunaj običajnega poteka poslovanja v organizaciji, ali take, ki so kako drugače nenavadni.

110. Pomembna tveganja so pogosto povezana s pomembnimi neobičajnimi posli in zadevami presojanja. Neobičajni posli so posli, ki se ne pojavljajo redno, bodisi zaradi obsega ali vrste, in do katerih ne prihaja pogosto. Zadeve presojanja lahko vključujejo razvoj računovodskih ocen, za katere je pomembna negotovost merjenja.

111. Tveganja pomembno napačne navedbe so lahko večja zaradi tveganj, povezanih s pomembnimi neobičajnimi posli, in izhajajo iz zadev, kot so:

– večje vpletanje posloводства v določanje računovodskega obravnavanja;

– večji ročni posegi pri zbiranju in obdelovanju podatkov;

– zapleteni izračuni ali računovodske usmeritve;

– narava neobičajnih poslov, ki lahko povzročajo težave v organizaciji pri uspešnem delovanju kontrol v zvezi s tveganji.

112. Tveganja pomembno napačnih navedb so lahko večja zaradi tveganj, povezanih s pomembnimi zadevami presojanja, ki jih zahteva razvoj računovodskih ocen, kot na primer:

– Računovodska načela za računovodske ocene ali pripoznavanje prihodkov se lahko pojasnjujejo različno.

– Zahtevana sodba je lahko subjektivna, zapletena ali pa zahteva predpostavke o učinkih prihodnjih dogodkov, na primer sodba o pošteni vrednosti.

113. **Za pomembna tveganja revizor v obsegu, ki ga do tedaj še ni opravil, oceni vzpostavitev s tem povezanih kontrol v organizaciji, vključno z ustreznim kontrolnim delovanjem, ter ugotovi, ali delujejo.** Spoznavanje kontrol v organizaciji, ki se nanašajo na pomembna tveganja, je potrebno, da bi revizor pridobil ustrezne informacije za razvoj uspešnega načina revizije. Posloводство bi se moralo zavedati pomembnih tveganj, toda tveganja, ki so povezana s pomembnimi neobičajnimi posli ali zadevami presojanja, so pogosto manj verjetno predmet običajnih kontrol. Zato vključuje revizorjevo poznavanje tega, ali je organizacija vzpostavila kontrole takšnih pomembnih tveganj in ali te kontrole delujejo, tudi spoznanja, ali se posloводство od-

ziva na tveganja in kako, in ali obstaja ustrezno kontrolno delovanje za obvladovanje tveganj, kot je pregledovanje predpostavk s strani višjega poslovodstva ali veščakov in formalno ocenjevanje ali odobravanje pristojnih za upravljanje. Na primer, kjer obstaja enkratni dogodek, kot je prejem obvestila o pomembni pravdi, bo obravnavanje odziva organizacije vključevalo zadeve, kot so: ali je bilo obvestilo predloženo ustreznim veščakom (kot so notranji ali zunanji pravni svetovalci), ali je bila napravljena ocena možnih posledic in kakšno je predlagano razkritje okoliščin v računovodskih izkazih.

114. Če se poslovodstvo ni ustrezno odzvalo z vzpostavitvijo delujočih kontrol nad pomembnimi tveganji in če zato revizor presodi, da obstajajo pomembne slabosti pri notranjem kontroliranju v organizaciji, sporoči revizor takšno spoznanje pristojnim za upravljanje, kot zahteva 120. člen. V takšnih primerih revizor prouči tudi vplive na svojo oceno tveganja.

Tveganja, pri katerih zgolj postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov

115. **Kot del ocenjevanja tveganja, opisanega v 100. členu, revizor ovrednoti vzpostavitev in delovanje kontrol v organizaciji, vključno z ustreznim kontrolnim delovanjem, v zvezi s tveganji, pri katerih po revizorjevi presoji s pridobljenimi revizijskimi dokazi iz postopkov preizkušanja podatkov ni mogoče ali izvedljivo zmanjšati tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven.** Posledice za nadaljnje revizijske postopke prepoznavanja takšnih tveganj so opisane v 25. členu MSR 330.

116. Poznavanje informacijske ureditve v organizaciji, ki je povezana z računovodskim poročanjem, omogoča revizorju prepoznati tista tveganja pomembno napačne navedbe, ki se nanašajo neposredno na razvidovanje običajnih vrst poslov ali saldov na kontih ter na pripravo zanesljivih računovodskih izkazov; ta vključujejo tveganja netočnega ali nepopolnega obdelovanja podatkov. Praviloma so takšna tveganja povezana s pomembnimi vrstami poslov, kot so prihodki, nakupi in prejemki ali plačila v organizaciji.

117. Značilnost običajnih dnevnih poslov pogosto dovoljuje visoko avtomatsko obdelovanje podatkov z manjšimi ročnimi posegi ali brez njih. V takšnih primerih morda ni možno izvajati zgolj postopkov preizkušanja podatkov v povezavi s tveganjem. Na primer, v okoliščinah, v katerih je v organizaciji elektronsko zaznano, vpisano, obdelano ali predstavljeno pomembno število informacij kot v integrirani

ureditvi, lahko revizor ugotovi, da ni mogoče načrtovati uspešnih postopkov preizkušanja podatkov, ki bi sami po sebi dajali zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da ustrezne vrste poslov ali saldi na kontih niso predstavljeni pomembno napačno. V takšnih primerih so lahko revizijski dokazi na razpolago samo v elektronski obliki in sta njihova zadostnost in ustreznost navadno odvisni od uspešnosti kontrol njihove točnosti in popolnosti. Poleg tega je možnost, da je informacija nepravilno zaznana ali spremenjena in da to ostane neodkrita, večja, če so informacije zaznane, vpisane, obdelane ali predstavljene le v elektronski obliki in ustrezne kontrole ne delujejo učinkovito.

118. Primeri, ko revizor lahko ugotovi, da ni mogoče načrtovati uspešnih postopkov preizkušanja podatkov, ki bi sami po sebi nudili zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da določene uradne trditve niso navedene pomembno napačno, so naslednji:

– organizacija, ki izvaja svoje poslovanje z uporabo informacijske tehnologije za zaznavanje naročil nakupa in dobave blaga na podlagi vnaprej določenih pravil o tem, kaj naročiti in kolikšne količine ter kako poravnati ustrezne obveznosti do dobaviteljev, na podlagi sistemsko določenih odločitev, ki temeljijo na potrjenih prejemih blaga in potrjenih pogojih plačila; razen elektronske ni druge pripravljene ali shranjene dokumentacije o naročilih ali prejemih blaga; organizacija, ki dobavlja storitve odjemalcem prek elektronskih medijev (na primer oskrbovalec medmrežnih storitev ali telekomunikacijsko podjetje) in uporablja informacijsko tehnologijo za ustvarjanje dnevnika opravljenih storitev svojim odjemalcem, zaznava in obdeluje svoje zaračunavane storitve in samodejno vpisuje zneske v elektronske računalniške razvide, ki so del ureditve, uporabljene za izdelovanje računovodskih izkazov organizacije.

Popravljanje ocene tveganja

119. Revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve je zasnovana na razpoložljivih revizijskih dokazih in se lahko spreminja med revizijo, ko so dobljeni dodatni revizijski dokazi. Zlasti je lahko ocena tveganja zasnovana na pričakovanju, da uspešno delujejo kontrole pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Pri izvajanju preizkusov kontrol za pridobitev revizijskih dokazov o uspešnosti njihovega delovanja lahko pridobi revizor revizijske dokaze, da kontrole v izbranih časovnih intervalih med revizijo ne delujejo uspešno. Podobno lahko revizor pri izvajanju postopkov preizkušanja podatkov odkrije napačne navedbe zneskov ali pogostejše napačne navedbe, kot bi bile skladne z njegovo oceno tveganja. Če revizor z nadaljnjim iz-

vajanjem revizijskih postopkov pridobi revizijske dokaze, ki so v nasprotju z revizijskimi dokazi, na katerih je v začetku zasnoval svojo oceno, popravi svojo oceno in ustrezno prilagodi nadaljnje načrtovane revizijske postopke. Glejte 66. in 70. člen MSR 330 za nadaljnje napotke.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje in poslovanje

120. Revizor takoj, ko je mogoče, seznanj pristojne za upravljanje ali poslovanje na ustrezni ravni odgovornosti o pomembnih slabostih v vzpostavitvi ali delovanju notranjega kontroliranja, ki jih je opazil.

121. Če revizor prepozna tveganja pomembno napačnih navedb, ki jih organizacija bodisi ni kontrolirala ali za katera so kontrole neustrezne, ali če obstajajo po njegovi sodbi pomembne pomanjkljivosti pri ocenjevanju tveganja v organizaciji, vključi revizor takšne pomanjkljivosti notranjega kontroliranja v komuniciranje o revizijskih zadevah upravljalnega pomena. Glejte MSR 260 – Poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje.

Dokumentacija

122. Revizor dokumentira:

a) razpravo v skupini, ki je prevzela posel, o dovetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo zaradi napake ali prevare ter o doseženih pomembnih odločitvah;

b) ključne sestavine dobljenih spoznanj v zvezi z vsakim vidikom organizacije in njenega okolja, opredeljenim v 20. členu, vključno z vsako sestavino notranjega kontroliranja, opredeljeno v 43. členu, za oceno tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih; vire informacij, iz katerih izhajajo spoznanja; in postopke ocenjevanja tveganja;

c) prepoznana in ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve, kot zahteva 100. člen; in

d) prepoznana tveganja in z njimi povezane kontrole, ovrednotene na podlagi zahtev v 113. in 115. členu.

123. Način dokumentiranja teh zadev določi revizor s strokovno presojo. Zlasti izidi ocenjevanja tveganja so lahko dokumentirani posebej ali pa kot del revizorjeve dokumentacije za nadaljnje postopke (glejte

73. člen MSR 330 za nadaljnje napotke). Primeri splošnih metod, uporabljenih ločeno ali v povezavi, zajemajo besedne opise, vprašalnike, preverjalne sezname in skice poteka. Takšne metode so lahko koristne tudi za dokumentiranje revizorjeve ocene tveganj pomembno napačne navedbe na ravni celotnih računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev. Oblika in obseg te dokumentacije sta odvisna od vrste, obsega in zapletenosti organizacije in njenega notranjega kontroliranja, razpoložljivosti informacij iz organizacije, posebnih revizijskih metod in uporabljene tehnologije pri izvajanju revizije. Na primer, dokumentacija o poznavanju zapletene informacijske ureditve, v kateri je velik obseg poslov elektronsko zaznan, vnesen, obdelan in predstavljen, lahko vključuje skice poteka, vprašalnike ali odločitvene razpredelnice. Pri informacijski ureditvi z omejeno uporabo informacijske tehnologije ali brez njene uporabe ali pri kateri je obdelanih malo poslov (na primer pri dolgoročnem dolgu) lahko zadošča dokumentacija v obliki zapisa. Praviloma bo revizorjeva dokumentacija tem obsežnejša, čim bolj zapletena je organizacija in čim več obsežnih revizijskih postopkov je opravil revizor. MSR 230 – Dokumentacija – daje napotke o dokumentaciji, povezani z revizijo računovodskih izkazov.

Datum uveljavitve

124. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.

Pogled iz zornega kota javnega sektorja

1. Pri opravljanju revizije organizacij javnega sektorja upošteva revizor zakonodajni okvir in katerekoli druge ustrezne predpise, uredbe ali navodila ministrstev, ki vplivajo na revizijska pooblastila, in katerekoli druge posebne zahteve pri revidiranju. Zato bodo revizorji pri pridobivanju poznavanja urejevalnega (regulatornega) okvira, kot je zahtevano v 22. členu tega MSR, upoštevali zakonodajo in ustrezne organe, ki upravljajo delovanje organizacije. Podobno naj se revizor v zvezi s 30. členom tega MSR zaveda, da so "cilji poslovanja" pri organizacijah javnega sektorja lahko pod vplivom skrbi za javno odgovornost in lahko vključujejo cilje, ki izvirajo iz zakonodaje, predpisov, vladnih uredb in navodil ministrstev.

2. 47–53. člen tega MSR pojasnjujeje kontrole, ki so bistvene za revizijo. Revizorji javnega sektorja imajo pogosto dodatne naloge v povezavi z notranjimi kontrolami, na primer, da poročajo o skladnosti z vzpostavljenim kodeksom delovanja. Revizorji javnega sektorja imajo lahko tudi naloge poročati o skladnosti z zakonodajnimi pooblastili.

Njihovo pregledovanje notranjih kontrol je lahko obširnejše in podrobnejše.

3. 120. in 121. člen tega MSR obravnavata komuniciranje, povezano s pomanjkljivostmi. Za revizorje javnega sektorja lahko obstajajo dodatne zahteve, povezane s komuniciranjem in poročanjem. Na primer, možno je, da je o pomanjkljivostih notranjega kontroliranja treba poročati zakonodajnim ali drugim državnim organom.

Priloga 1

Spoznavanje organizacije in njenega okolja

Ta priloga daje dodatne napotke o zadevah, ki jih revizor utegne proučevati, kadar spoznava področje dejavnosti, urejevalne (regulatorne) ali druge zunanje dejavnike, ki vplivajo na organizacijo, vključno z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja; značilnost organizacije; cilje in strategije ter s tem povezana poslovna tveganja; ter merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije. Primeri pokrivajo obsežno področje zadev, ki se pojavljajo pri številnih sprejetih poslih, vendar niso nujno vse zadeve povezane z vsakim sprejetim poslom in tudi seznam primerov ni nujno popoln. Dodatne napotke o notranjem kontroliranju vsebuje priloga 2.

Področja dejavnosti, (urejevalni) regulatorni in drugi zunanji dejavniki, vključno z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja

Zadeve, ki jih revizor lahko proučuje, so med drugim:

- pogoji poslovanja:
 - trg in konkurenca, vključno s povpraševanjem, zmogljivostmi in cenovno konkurenco,
 - ciklična ali sezonska dejavnost,
 - tehnologija proizvodnje, ki se nanaša na proizvode organizacije,
 - oskrba z energijo in stroški;
- urejevalno (regulatorno) okolje:
 - računovodska načela in za dejavnost značilni postopki,
 - urejevalni (regulatorni) okvir za uravnavano dejavnost,
 - zakonodaja in uravnavanje, ki pomembno vplivata na delovanje organizacije,
 - (urejevalne) regulatorne zahteve,
 - neposredno nadzorno delovanje;
- obdavčenje (podjetja in drugo);
- državne usmeritve, ki vplivajo na izvajanje poslovanja organizacije;

- denarne kontrole, vključno z deviznimi kontrolami,
- obdavčenje,
- finančne spodbude (na primer programi državne pomoči),
- tarife, omejitve trgovanja,
- okoljske zahteve, ki vplivajo na dejavnost in poslovanje organizacije;
- drugi zunanji dejavniki, ki na splošno vplivajo na poslovanje organizacije:
 - splošna raven gospodarskega delovanja (npr. recesija, rast),
 - obrestne mere in razpoložljivo financiranje,
 - inflacija, revalorizacija denarja.

Značilnost organizacije

Zadeve, ki jih revizor lahko proučuje, so med drugim:

Poslovanje

- vrsta virov prihodkov (na primer proizvodjalna dejavnost, trgovina na veliko, bančništvo, zavarovalništvo ali dejavnost drugih finančnih storitev, uvozno/izvozno trgovanje, javna služba, prevažanje ter ustvarjanje tehnoloških proizvodov in storitev);
- proizvodi ali storitve ter trgi (na primer glavni odjemalci in pogodbe, pogoji plačila, odstotek dobička, tržni delež, tekmeči, izvoz, usmeritve določanja cen, sloves proizvodov, jamstva, knjiga naročil, trendi, trženjska strategija in cilji, proizvodjalni procesi);
- izvajanje poslov (na primer stopnje in metode proizvodjanja, poslovni odseki, dostava proizvodov in storitev, podrobnosti zmanjševanja ali povečevanja poslovanja);
- povezovanja, skupni podvigi in zunanje oskrbovalno delovanje (outsourcing activities);
- vključevanje v elektronsko trgovanje, vključno s prodajanjem in trženjem po medmrežju;
- zemljepisna razpršitev in členjenje dejavnosti;
- namestitve proizvodjalnih obratov, skladišč in pisarn;
- ključni odjemalci;

- pomembni dobavitelji blaga in storitev (na primer dolgoročne pogodbe, ustaljenost dobave, pogoji plačila, uvoz, metode dobave kot je "ob pravem času");
- zaposlovanje (na primer po območnih odsekih, nadomeščanje, raven plač, sindikalne pogodbe, pokojnine in drugi pozaposlitveni prejemki, delniške opcije ali spodbujevalne nagrade in vladni ukrepi, povezani z zaposlovanjem);
- raziskovanje in razvijanje ter odhodki;
- posli s povezanimi strankami.

Naložbenje

- prevzemi, spojitve ali odtujitve poslovnega delovanja (načrtovane ali nedavno izpeljane);
- nakup in odtujitev vrednostnic in posojila;
- naložbe v dolgoročna sredstva, vključno z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in tehnologijo, ter nedavne ali načrtovane spremembe;
- naložbe v neuskupinjene organizacije, vključno z osebnimi družbami, skupnimi podvigi in organizacijami s posebnimi nameni.

Financiranje

- ustroj skupine – glavne, odvisne in pridružene organizacije, vključno z uskupinjenimi in neuskupinjenimi sestavami;
- ustroj dolgov, vključno z zavezami, omejitvami, poroštvi in zunajbilančnim financiranjem;
- najem opredmetenih osnovnih sredstev za potrebe poslovanja;
- ekonomski lastniki (krajevni, tuji, poslovni ugled in izkušnje);
- povezane stranke;
- uporaba izpeljanih finančnih instrumentov.

Računovodsko poročanje

- računovodska načela in za področje dejavnosti značilni postopki;
- navade pripoznavanja prihodkov;
- obračunavanje poštenih vrednosti;
- zaloge (na primer razmestitev, količina);

- sredstva, dolgovi in posli v tuji valuti;
- za področje dejavnosti pomembne značilne kategorije (na primer posojila in naložbe za banke, terjatve in zaloge za proizvajalce, raziskovanje in razvoj za lekarne);
- obračunavanje nenavadnih ali zapletenih poslov, vključno s tistimi na spornih ali nastajajočih področjih (na primer obračunavanje na delnicah zasnovanih nagrad);
- predstavitev in razkritje računovodskih izkazov.

Cilji in strategije ter z njimi povezana poslovna tveganja

Zadeve, ki jih revizor lahko proučuje, so med drugim:

- **Obstoj ciljev** (kako organizacija obravnava področje dejavnosti, urejevalne (regulatorne) in druge zunanje dejavnike), ki so povezani na primer z naslednjim:
 - razvijanje področja dejavnosti (z njim povezano možno poslovno tveganje utegne biti npr., da organizacija nima osebja ali znanja za obravnavanje sprememb v dejavnosti);
 - novi proizvodi in storitve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegnejo biti npr. večje obveznosti v zvezi s proizvodi);
 - širjenje poslovanja (z njim povezano možno poslovno tveganje utegne biti npr., da povpraševanje ni bilo natančno ocenjeno);
 - nove računovodske zahteve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegne biti npr. nepopolna ali neustrezna izvedba ali povečani stroški);
 - urejevalne (regulatorne) zahteve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegne biti npr. povečana pravna izpostavljenost);
 - sedanje in predvidene finančne zahteve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegne biti npr. izguba vira financiranja zaradi nesposobnosti organizacije, da poravnava svoje obveznosti);
 - uporaba informacijske tehnologije (z njo povezano možno poslovno tveganje utegne biti npr., da so ureditev in postopki nezdržljivi).
- **Vplivi izvajanja strategije**, zlasti katerikoli vplivi, ki bodo vodili do novih računovodskih zahtev (z njim povezano možno poslovno tveganje utegne biti npr. nepopolna ali neustrezna izvedba).

Merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije

Zadeve, ki jih revizor lahko proučuje, so med drugim:

- ključni kazalniki in poslovna statistika;
- ključni kazalniki dosežkov;
- merila dosežkov zaposlencev in usmeritve spodbujevalnega nagrajevanja;
- trendi;
- uporaba napovedi, predračunov in analiza odmikov;
- poročila analitikov in poročila o boniteti organizacije;
- analiza konkurence;
- obdobja primerjava denarno izraženih dosežkov (porast prihodkov, dobičkonosnost, finančni vzvod).

Priloga 2

Sestavine notranjega kontroliranja

1. Kot je navedeno v 43. členu in opisano v 67.–99. členu, sestavljajo notranje kontroliranje:

- a) okolje kontroliranja;
- b) ocenjevanje tveganja v organizaciji;
- c) informacijska ureditev, vključno s poslovnimi procesi, ki so povezani z njo in so pomembni za računovodsko poročanje, in komuniciranje;
- d) kontrolno delovanje; in
- e) spremljanje kontrol.

Ta priloga pojasnjuje zgornje sestavine, če so povezane z revizijo računovodskih izkazov.

Okolje kontroliranja

2. Okolje kontroliranja zajema vedenje, zavest in dejanja posloводства in pristojnih za upravljanje v povezavi z notranjim kontroliranjem v organizaciji in njegovim pomenom zanjo. Okolje kontroliranja zajema tudi področja nalog upravljanja in poslovoidenja ter oblikuje razpoloženje v organizaciji, ki vpliva na kontrolno zavest njenega osebja. Je temelj za uspešno notranje kontroliranje, ki zagotavlja strogi red in ustroj.

3. Okolje kontroliranja zajema naslednje sestavine:

a) *Komuniciranje in uveljavljanje neoporečnosti ter etičnih vrednot.* Uspešnost kontrol se ne more dvigniti nad neoporečnost in etične vrednote ljudi, ki jih ustvarjajo, izvajajo in spremljajo. Neoporečnost in etične vrednote so pomembne sestavine okolja kontroliranja, ki vplivajo na uspešnost vzpostavitve, upravljanja in spremljanja drugih sestavin notranjega kontroliranja. Neoporečnost in etično obnašanje izvirata iz etičnih in vedenjskih standardov v organizaciji, iz tega, kako je osebje z njimi seznanjeno in kako so uveljavljeni v splošni rabi. Vključujejo ukrepe posloводства za odstranitev ali zmanjšanje izzivov in skušnjav, ki bi utegnili spodbujati osebje, da bi se zapletlo v nepoštena, nezakonita ali neetična dejanja. Prav tako vključujejo seznanja-

nje osebja z vrednotami organizacije in vedenjskimi standardi prek stališč o politiki in kodeksov vedenja ter z zgledom.

b) *Odobrovanje pristojnosti.* Pristojnost pomeni znanje in izkušnost, potrebna za izvajanje nalog, ki opredeljujejo delo posameznika. Odobrovanje pristojnosti zajema poslovodsko proučevanje ravni pristojnosti za posamezna dela in njihovo prevajanje v potrebna znanja in izkušnje.

c) *Sodelovanje pristojnih za upravljanje.* Kontrolna zavest v organizaciji je pod pomembnim vplivom pristojnih za upravljanje. Lastnosti pristojnih za upravljanje so neodvisnost od poslovodstva, izkušnje in duhovna veličina, njihovo vključevanje v delovanje in nadzor nad njim, primernost njihovih dejanj, sprejemanje informacij, odpiranje težkih vprašanj in razprava o njih s poslovodstvom in njihovo vzajemno delovanje z notranjimi in zunanji revizorji. Pomen nalog pristojnih za upravljanje je opredeljen v kodeksih navad in drugih predpisih ali napotkih, pripravljenih za pristojne za upravljanje. Druge naloge pristojnih za upravljanje zajemajo nadziranje vzpostavitve in uspešnega delovanja opozorilnih postopkov ter pregledovanje uspešnosti notranjega kontroliranja v organizaciji.

d) *Način razmišljanja poslovodstva in njegov slog delovanja.* Način razmišljanja poslovodstva in njegov slog delovanja zajemata širok obseg značilnosti. Takšne značilnosti so med drugim: način, kako poslovodstvo sprejema in spremlja poslovna tveganja; vedenje poslovodstva in njegova dejanja v zvezi z računovodskim poročanjem (varni ali napadalni izbor iz razpoložljivih računovodskih načel ter skrbnost in varnost, s katero so razvite računovodske ocene); ter vedenje poslovodstva v zvezi z obdelovanjem informacij, računovodskimi nalogami in osebjem.

e) *Organizacijski ustroj.* Organizacijski ustroj organizacije daje okvir, v katerem je načrtovano, izpeljano, obvladovano in pregledovano njeno delovanje pri doseganju vesplošnih ciljev. Vzpostavljane ustreznega organizacijskega ustroja zajema proučevanje ključnih področij pristojnosti in odgovornosti ter ustrezne smeri poročanja. Organizacija razvija organizacijski ustroj, ki je prilagojen njenim potrebam. Ustreznost organizacijskega ustroja je delno odvisna od velikosti organizacije in značilnosti njenega delovanja.

f) *Dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti.* Ta dejavnik zajema dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti za izvajalno delovanje in vzpostavljane poročevalnih razmerij in odobritvenih ravni. Zajema tudi usmeritve, ki so povezane z ustreznimi poslovnimi navadami, znanjem

in izkušnjami ključnega osebja, ter sredstva, ki omogočajo izvajanje nalog. Poleg tega zajema še usmeritve in komunikacije, ki zagotavljajo, da vse osebe pozna cilje organizacije, se zaveda, kako so posamična dejanja med seboj povezana in kako prispevajo k tem ciljem, ter ve, kako in za kaj je odgovorno.

g) *Usmeritve in postopki v zvezi z osebjem.* Usmeritve in postopki v zvezi z osebjem se nanašajo na njihovo zaposlovanje, usmerjanje, izobraževanje, ocenjevanje, svetovanje, napredovanje, nagrajevanje in korektivne ukrepe. Na primer, standardi zaposlovanja najsposobnejših oseb – s poudarkom na njihovi izobrazbi, prejšnjih izkušnjah, preteklih dosežkih in dokazih neoporečnosti in etičnega vedenja – predstavljajo privrženost organizacije sposobnim in zaupanja vrednim ljudem. Usmerjeno izobraževanje za predvidene naloge in položaje, ki vključuje praktične primere in seminarje, ponazarja pričakovano raven delovanja in obnašanja. Napredovanje na podlagi obdobjnega ocenjevanja dosežkov kaže privrženost organizacije postavljanju usposobljenega osebja na višje ravni odgovornosti.

Uporaba pri malih organizacijah

4. Male organizacije lahko vzpostavljajo sestavine okolja kontroliranja drugače kot velike organizacije. Na primer, male organizacije morda nimajo pisnega kodeksa obnašanja, temveč namesto njega razvijajo kulturo, ki poudarja pomen neoporečnosti in etičnega vedenja z ustnim komuniciranjem in z zgledom posloводства. Prav tako ni nujno, da je med pristojne za upravljanje v malih organizacijah vključen neodvisni ali zunanji član.

Ocenjevanje tveganj v organizaciji

5. Ocenjevanje tveganj v organizaciji je proces prepoznavanja poslovnih tveganj in odgovorov nanje ter izid tega procesa. Za namene računovodskega poročanja zajema ocenjevanje tveganj v organizaciji presojo, kako posloводство prepozna tveganja, povezana s pripravo računovodskih izkazov, ki so resnična in poštena slika (ali v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev) v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji, kako posloводство ocenjuje pomen tveganj, verjetnost njihovega pojavljanja in kako odloča o dejanjih za njihovo obvladovanje. Na primer, ocenjevanje tveganj v organizaciji lahko obravnava, kako organizacija proučuje možnost neknjiženih poslov ali kako prepozna in analizira pomembne ocene, ki so pripoznane v računovodskih izkazih. Tveganja, ki so po-

vezana z zanesljivim računovodskim poročanjem, se nanašajo tudi na posebne dogodke ali posle.

6. Tveganja, ki so povezana z računovodskim poročanjem, zajemajo zunanje in notranje dogodke ter okoliščine, ki se lahko pojavljajo in neugodno vplivajo na zmožnost organizacije zaznati, vpisati, obdelati in poročati računovodske podatke, ki so skladni z uradnimi trditvami posloводства v računovodskih izkazih. Brž ko so tveganja prepoznana, proučuje posloводство njihov pomen, verjetnost, da se bodo pojavila, in kako z njimi ravnati. Posloводство lahko pripravi načrte, programe ali dejanja, ki obravnavajo posebna tveganja, lahko pa se odloči sprejeti tveganje zaradi stroškov ali drugačnih razlogov. Tveganja se lahko pojavijo ali spremenijo zaradi okoliščin, kot so:

– *Spremembe v okolju delovanja.* Spremembe v urejevalnem (regulatornem) ali poslovnem okolju lahko povzročajo spremembe v konkurenčnih pritiskih in pomembno drugačna tveganja.

– *Novo osebje.* Novo osebje se lahko različno osredotoča ali ima lahko različno raven poznavanja notranjega kontroliranja.

– *Nova ali popravljena informacijska ureditev.* Pomembne in hitre spremembe informacijske ureditve lahko spremenijo tveganje, ki je povezano z notranjim kontroliranjem.

– *Hitra rast.* Pomembno in hitro širjenje delovanja lahko obremenjuje kontrole in poveča tveganje motenj pri kontrolah.

– *Nova tehnologija.* Vključevanje nove tehnologije v proizvodni proces ali v informacijsko ureditev lahko spremeni tveganje, ki je povezano z notranjim kontroliranjem.

– *Novi poslovni modeli, proizvodi ali delovanje.* Vstop na poslovna področja ali v posle, s katerimi ima organizacija malo izkušenj, lahko povzroča nova tveganja, ki so povezana z notranjim kontroliranjem.

– *Preurejanje podjetja.* Preurejanje lahko spremlja zmanjšanje števila osebja, spremembe v nadziranju in ločevanju nalog, kar lahko spremeni tveganje, povezano z notranjim kontroliranjem.

– *Povečano poslovanje v tujini.* Širitev ali prevzem poslovanja v tujini prinaša s seboj nova in pogosto edinstvena tveganja, ki lahko vplivajo na notranje kontroliranje, na primer dodatna ali spremenjena tveganja pri poslih v tuji valuti.

– *Nove računovodske objave.* Sprejem novih računovodskih načel ali spreminjanje računovodskih načel lahko vpliva na tveganja pri pripravi računovodskih izkazov.

Uporaba pri malih organizacijah

7. Temeljne zamisli ocenjevanja tveganja v organizaciji so veljavne pri vsaki organizaciji ne glede na njeno velikost, toda ocenjevanje tveganja je verjetno manj formalno in manj strukturirano v malih organizacijah kot v večjih. Vse organizacije naj bi vzpostavile cilje računovodskega poročanja, toda ti so lahko v malih organizacijah pripoznani prej implicitno kot eksplicitno. Poslovodstvo se lahko zaveda tveganj, ki so povezana s temi cilji, ne da bi uporabilo kak formalni proces, temveč z neposredno osebno povezavo z zaposlenimi in zunanjimi strankami.

Informacijska ureditev, vključno s poslovnimi procesi, ki so povezani z njo in so pomembni za računovodsko poročanje in komuniciranje

8. Informacijska ureditev zajema infrastrukturo (sestavine računalniške opreme), računalniške rešitve, ljudi, postopke in podatke. Infrastruktura in računalniške rešitve niso prisotne ali imajo manjši pomen v ureditvah, ki so izključno ali predvsem ročne. Številne informacijske ureditve obsežno uporabljajo informacijsko tehnologijo.

9. Informacijske ureditev, ki je povezana s cilji računovodskega poročanja in vključuje ureditev računovodskega poročanja, sestoji iz postopkov in razvidov, ki so vzpostavljeni, da bi zaznali, vpisovali, obdelovali in poročali o poslih organizacije (kot tudi o dogodkih in okoliščinah) ter ohranjali odgovornost za sredstva, dolgove in lastniški kapital, ki so povezani s temi posli. Posli se lahko zaznavajo ročno ali avtomatsko s programiranimi postopki. Vpisovanje zajema prepoznavanje in zajemanje ustreznih informacij ali dogodkov. Obdelovanje zajema naloge, kot so urejanje in preverjanje veljavnosti, izračunavanje, merjenje, vrednotenje, povzemanje in usklajevanje, opravljeno bodisi z avtomatskimi ali ročnimi postopki. Poročanje se nanaša na pripravo računovodskih poročil ter tudi drugih informacij v elektronski ali tiskani obliki, ki jih organizacija uporablja pri merjenju in pregledovanju svojih denarno izraženih dosežkov in za druge namene. Kakovost sistemsko pripravljenih informacij vpliva na zmožnost poslovodstva, da sprejema ustrezne odločitve pri uravnavanju delovanja organizacije in njegovem obvladovanju ter pri pripravi zanesljivih računovodskih poročil.

10. Informacijska ureditev zajema metode in razvide, ki:

– prepoznajo in razvidujejo vse veljavne posle;

- pravočasno opisujejo posle v zadostnih podrobnostih, ki omogočajo pravilno razvrstitev poslov za računovodsko poročanje;
- merijo vrednost poslov na način, ki omogoča razvidovanje njihove pravilne denarne vrednosti v računovodskih izkazih;
- določajo časovno obdobje, v katerem so se pojavili posli, kar omogoča razvidovanje poslov v pravilnem obračunskem obdobju;
- pravilno predstavljajo posle in z njimi povezana razkritja v računovodskih izkazih.

11. Komuniciranje vsebuje posredovanje spoznanj o vlogi posameznika in o njegovih nalogah, ki se nanašajo na notranje kontroliranje računovodskega poročanja. Vključuje seznanjanje osebja o tem, kako so njegove naloge v ureditvi računovodskega poročanja povezane z delom drugih, in načine poročanja o računovodskih izjemah ustrezni višji ravni znotraj organizacije. Odprti komunikacijski kanali pomagajo zagotoviti, da so izjeme sporočene in obravnavane.

12. Komuniciranje ima lahko obliko priročnikov o usmeritvah, računovodskih priročnikov in priročnikov računovodskega poročanja ter zapisov. Komuniciranje je lahko elektronsko, ustno ali prek delovanja posloводства.

Uporaba v malih organizacijah

13. Informacijska ureditev in z njo povezani poslovni procesi, pomembni za računovodsko poročanje v malih organizacijah, so lahko manj formalni kot v večjih organizacijah, toda njihova vloga je enako pomembna. Male organizacije z aktivnim vključevanjem posloводства ne potrebujejo obsežnih opisov računovodskih postopkov, zapletenih računovodskih razvidov ali pisnih usmeritev. Komuniciranje je lahko manj formalno in lažje v mali organizaciji kot v večji organizaciji, ker je manjša in ima manj ravni in tudi boljšo prisotnost in dosegljivost posloводства.

Kontrolno delovanje

14. Kontrolno delovanje so usmeritve in postopki, ki pomagajo zagotoviti, da so usmeritve posloводства izpeljane, na primer, da so opravljene potrebne aktivnosti za obravnavanje tveganj, ki ogrožajo doseganje ciljev organizacije. Kontrolno delovanje, bodisi v okviru ureditve z informacijsko tehnologijo ali v ročni ureditvi, ima različne cilje in se uporablja na različnih organizacijskih in delovnih ravneh.

15. Na splošno je kontrolno delovanje, ki utegne biti povezano z revizijo, označeno z usmeritvami in postopki, ki se nanašajo na:

– *Preiskovanje izvedbe.* Takšno kontrolno delovanje zajema pregledovanje in analiziranje dejanskih dosežkov v primerjavi s predračuni, napovedmi ali dosežki v prejšnjem obdobju; primerjanje različnih nizov podatkov – količinskih ali vrednostnih – drugega z drugim, skupaj z analiziranjem povezav ter raziskovalnimi in popravljivimi ukrepi; primerjanje notranjih podatkov z zunanji viri informacij; preiskovanje dosežkov po funkcijah ali dejavnostih, kot je pregledovanje poročil referenta za potrošniška posojila v banki po enotah, območjih in vrstah posojil zaradi odobravanja posojil ali njihove izterjave.

– *Obdelovanje informacij.* Opravljene so različne kontrole, ki preverjajo točnost, popolnost in odobritev poslov. Dve glavni skupini kontrol delovanja v informacijski ureditvi sta kontrole v uporabnostnih računalniških rešitvah in splošne kontrole v informacijski tehnologiji. Kontrole v uporabnostnih računalniških rešitvah se uporabljajo pri obdelovanju posameznih primerov. Te kontrole pomagajo zagotoviti, da je do poslov prišlo, da so odobreni, da so popolno in točno vpisani in obdelani. Primeri takšnih kontrol so preverbe računske točnosti vpisov, ohranjanje in pregledovanje kontov in saldov na njih, avtomatske kontrole, kot so preverbe urejanja vnesenih podatkov in preverbe številčnega zaporedja kakor tudi ročno zasledovanje poročil o izjemah. Splošne kontrole v informacijski tehnologiji so usmeritve in postopki, ki se nanašajo na večje število uporabnostnih računalniških rešitev in podpirajo uspešno delovanje kontrol v uporabnostnih rešitvah z zagotavljanjem trajnega pravilnega delovanja informacijskih ureditev. Splošne kontrole v informacijski ureditvi navadno zajemajo kontrole podatkovnega središča in delovanja omrežja, pridobitev, sprememb in vzdrževanja temeljnih računalniških programov, kontrole varnosti pri dostopu ter pridobitev, razvijanja in vzdrževanja ureditve uporabnostnih računalniških rešitev. Te kontrole se uporabljajo v okolju glavnega računalnika, mini računalnikov in končnega uporabnika. Primeri zanje so kontrole spremembe programov, kontrole, ki omejujejo dostop do programov ali podatkov, kontrole delovanja novih rešitev uporabnostnih programov v svežnjih in kontrole temeljnih računalniških programov, ki omejujejo dostop do računalniške opreme ali spremljajo njeno uporabo, ki bi lahko spremenila računovodske podatke ali razvide brez sledi za revizijo.

– *Fizične kontrole.* To delovanje zajema fizično varovanje sredstev, vključno z ustreznim varovanjem dostopa do opreme in razvidov,

odobravanjem dostopa do računalniških programov in datotek ter obdobjem štetjem in primerjanjem zneskov, ki so prikazani v kontrolnih razvidih (na primer primerjanje stanja denarja, vrednostnic in zalog z računovodskimi razvidi). Obseg, v katerem so fizične kontrole, namenjene preprečitvi tatvine sredstev, povezane z zanesljivostjo izdelave računovodskih izkazov in zato z revizijo, je odvisen od okoliščin, kot je visoka dovzetnost sredstev k nezakoniti prilastitvi. Takšne kontrole na primer praviloma ne bi bile smotrne, če bi bile kakršnekoli izgube pri zalogah odkrite pri obdobjem fizičnem popisu in pripoznane v računovodskih izkazih. Toda če bi se poslovodstvo za namene računovodskega poročanja zanašalo izključno na sprotno knjigovodsko razvidovanje zalog, bi bile fizične varnostne kontrole pomembne za revizijo.

– *Ločitev nalog.* Dodeljevanje nalog odobravanja poslov, razvidovanja poslov in skrbništva nad sredstvi različnim ljudem je namenjeno zmanjšanju priložnosti, ki bi dovoljevale kaki osebi, da bi zagrešila in zatajila napake ali prevaro pri normalnem opravljanju svojih nalog. Primeri ločitve nalog so poročanje, preiskovanje in odobravanje uskladitev ter odobravanje in kontroliranje dokumentov.

16. Določeno kontrolno delovanje je lahko odvisno od obstoja ustreznih usmeritev poslovodstva ali pristojnih za upravljanje. Na primer, kontrole odobravanja lahko sledijo vzpostavljenim navodilom, kot so sodila za naložbenje, ki so jih postavili pristojni za upravljanje; po drugi strani lahko neobičajni posli, kot so večji prevzemi ali dezinvestiranje, zahtevajo posebno odobritev višje ravni, vključujoč v nekaterih primerih celo delničarje.

Uporaba pri malih organizacijah

17. Temeljne zamisli kontrolnega delovanja v malih organizacijah so podobne tistim v večjih organizacijah, toda formalnost njihovega delovanja je različna. Male organizacije poleg tega lahko ugotovijo, da so določene vrste kontrolnega delovanja neustrezne zaradi kontrol, ki jih izvaja poslovodstvo. Na primer, ohranitev pooblastil poslovodstva pri odobravanju prodaj na kredit, pomembnih nakupov in postavitve meja posojil, lahko povzroči močno kontrolo takšnega delovanja ter zmanjša ali odstrani potrebo po podrobnejšem kontrolnem delovanju. Ustrezna ločitev nalog pogosto povzroča težave v malih organizacijah. Toda celo v podjetjih, ki imajo samo nekaj zaposlencev, je možno razdeliti njihove naloge tako, da so ustrezno ločene, ali, če to ni možno, uporabiti poslovodsko pregledovanje nezdružljivih nalog za dosego kontrolnih ciljev.

Spremljanje kontrol

18. Pomembna odgovornost poslovodstva je vzpostaviti in trajno ohranjevati notranje kontroliranje. Poslovodsko spremljanje kontrol vključuje proučevanje, ali delujejo, kot je bilo načrtovano, in ali so ustrezno dopolnjene zaradi sprememb v okoliščinah. Spremljanje kontrol lahko vključuje delovanje, kot je poslovodsko pregledovanje, ali so uskladitve z banko pravočasno opravljene, vrednotenje delovanja prodajnega osebja v skladu z usmeritvami organizacije o pogojih v prodajnih pogodbah, ki ga opravijo notranji revizorji, in pregledovanje skladnosti z etičnimi ali poslovnimi usmeritvami, ki ga opravi pravni oddelek.

19. Spremljanje kontrol je proces ocenjevanja kakovosti izvajanja notranjega kontroliranja v obdobju. Zajema pravočasno ocenjevanje vzpostavitve in delovanja kontrol in sprejemanje potrebnih popravilnih ukrepov. Spremljanje zagotavlja, da kontrole še naprej uspešno delujejo. Na primer, če se ne spremljata pravočasnost in točnost usklajevanj z banko, je možno, da ga bo osebje prenehalo opravljati. Spremljanje kontrol se opravlja s stalnim spremljevalnim delovanjem, s posebnimi vrednotenji ali kot kombinacija obeh.

20. Stalno spremljevalno delovanje je vgrajeno v normalno ponavljajoče se delovanje organizacije in zajema redno poslovodsko in nadzorno delovanje. Poslovodniki prodaje, nakupa in proizvodnje na oddelčni in podjetniški ravni so v stiku z delovanjem in lahko podvomijo v verodostojnost poročil, ki se bistveno razlikujejo od njihovega poznavanja delovanja.

21. V številnih organizacijah prispevajo notranji revizorji ali osebe s podobnimi nalogami k spremljanju kontrol s posebnim vrednotenjem. To praviloma daje informacije o delovanju notranjega kontroliranja, pri čemer posvečajo znatno pozornost vrednotenju vzpostavitve in delovanja notranjega kontroliranja. Sporočajo informacije o stanju in pomanjkljivostih ter dajejo priporočila za izboljšanje notranjega kontroliranja.

22. Spremljanje delovanja lahko zajema uporabo informacij iz komunikacij z zunanjimi strankami, ki utegnejo nakazovati težave ali osvetljevati področja, na katerih so potrebne izboljšave. Odjemalci potrjujejo podatke v prejetih računih, s tem da račune plačajo ali pa se nanje pritožijo. Poleg tega lahko urejevalci (regulatorji) z organizacijo komunicirajo o zadevah, ki se nanašajo na delovanje notranjega kontroliranja, na primer komunikacije v zvezi s pregledi, ki jih izvajajo agencije za nadzor bank. Prav tako lahko poslovodstvo pri izvajanju spre-

mljevalnega delovanja proučuje sporočila, ki jih v zvezi z notranjim kontroliranjem dobi od zunanjih revizorjev.

Uporaba pri malih organizacijah

23. Stalno spremljevalno delovanje v malih organizacijah je verjetno bolj neformalno in opravljeno kot del splošnega poslovanja organizacije. Poslovodstvo bo zaradi svoje tesne vključitve v delovanje pogosto prepoznalo pomembne izjeme od pričakovanj in nepravilnosti v računovodskih podatkih, ki bodo vodili do popravljalnih ukrepov pri kontroliranju.

Priloga 3

Okoliščine in dogodki, ki lahko nakazujejo tveganje pomembno napačnih navedb

V nadaljevanju so primeri okoliščin in dogodkov, ki lahko nakazujejo obstoj tveganj pomembno napačnih navedb. Primeri pokrivajo širši obseg okoliščin in dogodkov, vendar niso vse okoliščine in dogodki povezani z vsakim sprejetim revizijskim poslom in tudi seznam primerov ni nujno popoln.

- Delovanje na območjih, ki so gospodarsko nestanovitna, na primer v državah s pomembno reevalvacijo valute ali v visoko inflacijskih gospodarstvih.
- Delovanje, ki je izpostavljeno nestanovitnim trgov, na primer terminski posli.
- Visoka stopnja zapletenosti predpisov.
- Vprašanje trajnosti obstoja in plačilne sposobnosti, vključno z izgubo pomembnih odjemalcev.
- Ovire pri razpoložljivosti kapitala in posojila.
- Spremembe na področju dejavnosti, s katero se ukvarja organizacija.
- Spremembe v verigi dobaviteljev.
- Razvijanje ali ponujanje novih proizvodov ali storitev ali prehod na novo področje poslovanja.
- Razširitev na nova območja.
- Spremembe v organizaciji, kot so veliki prevzemi ali reorganizacije ali drugi nenavadni dogodki.
- Verjetnost prodaje organizacij ali poslovnih odsekov.
- Zapletene povezave v skupnih podvigih.
- Uporaba zabilančnega financiranja, organizacij s posebnim namenom in drugih zapletenih finančnih ureditev.
- Pomembni posli s povezanimi strankami.
- Pomanjkanje osebja z ustreznimi izkušnjami v računovodstvu in računovodskem poročanju.

- Spremembe pri ključnem osebju, vključno z odhodom ključnih ravnateljev.
- Pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, zlasti tiste, s katerimi se ne ukvarja poslovodstvo.
- Neskladnost strategije informacijske tehnologije v organizaciji z njenimi poslovnimi strategijami.
- Spremembe v okolju informacijske tehnologije.
- Namestitev bistveno nove ureditve informacijske tehnologije, ki je povezana z računovodskim poročanjem.
- Poizvedovanja o delovanju organizacije ali denarno izraženih dosežkih s strani urejevalnih (regulatornih) ali državnih organov.
- Napačne predstavitve v preteklosti, napake v preteklosti ali pomembni zneski prilagoditev ob koncu obdobja.
- Pomembni zneski nenavadnih ali neurejenih poslov, vključno s posli med podjetji, in veliki prihodki ob koncu obdobja.
- Posli, katerih vpisi so zasnovani na namerah poslovodstva, na primer refinanciranje dolgov, sredstva, ki bodo prodana, in razvrstitev tržljivih vrednostnic.
- Uporaba novih računovodskih objav.
- Računovodska merjenja, ki vključujejo zapletene procese.
- Dogodki ali posli, ki zajemajo pomembno negotovost pri merjenju, vključno z računovodskimi ocenami.
- Nerešeni pravni spori in možne obveznosti, na primer prodajna jamstva, finančna poročstva in sanacija naravnega okolja.