

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 330

**REVIZORJEVI POSTOPKI
KOT ODGOVOR NA OCENJENA
TVEGANJA**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2005

© 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 330

REVIZORJEVI POSTOPKI KOT ODGOVOR NA OCENJENA TVEGANJA

VSEBINA

Uvod	členi 1–3
Splošni odgovori	4–6
Revizijski postopki, ki odgovarjajo na tveganja pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev	7–65
Presojanje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov	66–72
Dokumentacija	73
Datum uveljavitve	74

Mednarodni standard revidiranja 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja in dajanja zagotovil, ki podrobno razlaga uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je uveljaviti pravila in dati napotke za odločanje o vseh odgovorih in načrtovanje ter izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov kot odgovor na ocenjena tveganja pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih in na ravneh uradnih trditev pri reviziji računovodskih izkazov. Revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja, tudi njenega notranjega kontroliranja, in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb so opisani v MSR 315 – Poznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb.

2. Splošni pregled zahtev tega standarda je naslednji:

– *Splošni odgovori*. Ta del zahteva, da revizor oblikuje splošne odgovore, ki se nanašajo na tveganja pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov, in pripravi pojasnila o vrsti teh odgovorov.

– *Revizijski postopki, ki odgovarjajo na tveganja pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev*. Ta del zahteva, da revizor načrtuje in opravi nadaljnje revizijske postopke, tudi preizkuse uspešnosti delovanja kontrol, če so ustrezni ali se zahtevajo, ter postopke preizkušanja podatkov, katerih vrsta, čas in obseg odgovarjajo ocenjenim tveganjem pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev. Poleg tega zajema ta del zadeve, ki jih revizor proučuje pri določanju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov.

– *Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov*. Ta del zahteva, da revizor ovrednoti, ali je ocenitev tveganja ustrezna, in ugotovi, ali je pridobljenih dovolj ustreznih revizijskih dokazov.

– *Dokumentacija*. Ta del ureja zahteve v zvezi z dokumenti.

3. Da bi zmanjšal revizijsko tveganje, revizor določi splošne odgovore na ocenjena tveganja na ravni računovodskih izkazov in načrtuje ter izvaja nadaljnje revizijske postopke kot odgovor na ocenjena tveganja na ravni uradnih trditev. Splošni odgovori in vrsta, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov so zadeve strokovne presoje revizorja. Poleg zahtev v tem MSR izpolnjuje revizor tudi zahteve in napotke v MSR 240 – Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov – kot odgovor na ocenjena tveganja pomembno napačnih navedb zaradi prevar.

Splošni odgovori

4. Revizor pripravi splošne odgovore, ki so povezani s tveganji pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov. Takšni odgovori poudarjajo potrebo, da se v revizijski skupini ohranja strokovni dvom pri zbiranju in vrednotenju revizijskih dokazov, da je revizijska skupina sestavljena iz dovolj izkušenih oseb ali oseb s posebnim znanjem ali da uporablja veččake¹, da je zagotovljen večji nadzor, ali da so vključene dodatne sestavine nenapovedljivosti pri izboru nadaljnjih revizijskih postopkov, ki naj bi bili izvedeni. Poleg tega re-

¹ Dodelitev osebja posameznemu prevzetemu poslu izraža revizorjevo ocenjevanje tveganja, ki je zasnovano na njegovem poznavanju organizacije.

vizor na splošno spreminja vrsto, čas ali obseg revizijskih postopkov kot splošni odgovor, na primer z izvajanjem postopkov preizkušanja podatkov ob koncu obdobja namesto v vmesnem obdobju.

5. Ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov je pod vplivom revizorjevega poznavanja okolja kontroliranja. Uspešno okolje kontroliranja revizorju dovoljuje, da ima več zaupanja v notranje kontroliranje in zanesljivost revizijskih dokazov, pridobljenih znotraj organizacije, in tako na primer dovoljuje revizorju, da opravi nekaj revizijskih postopkov v vmesnem obdobju namesto ob koncu obdobja. Če so v okolju kontroliranja pomanjkljivosti, opravi revizor praviloma več revizijskih postopkov ob koncu obdobja kot v vmesnih obdobjih, si prizadeva za čim več revizijskih dokazov iz postopkov preizkušanja podatkov, spreminja vrsto revizijskih postopkov, da bi pridobil prepričljivejše revizijske dokaze, ali povečuje število mest, vključenih v revizijo.

6. Takšna proučevanja bistveno vplivajo na revizorjev splošni način delovanja, ki na primer poudarja postopke preizkušanja podatkov (vsebinski način), ali uporablja preizkuse kontrol in postopke preizkušanja podatkov (kombinirani način).

Revizijski postopki, ki odgovarjajo na tveganja pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev

7. Revizor načrtuje in opravlja nadaljnje revizijske postopke, katerih vrsta, čas in obseg odgovarjajo na ocenjena tveganja pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev. Namen je pripraviti jasno povezavo med vrsto, časom in obsegom revizorjevih nadaljnjih revizijskih postopkov ter ocenjevanjem tveganja. Pri načrtovanju revizijskih postopkov prouči revizor med drugim:

- pomen tveganja,
- verjetnost, da se bo pojavila pomembno napačna navedba,
- značilnosti vključenih vrste poslov, salda na kontu ali razkritja,
- vrsto posebnih kontrol, ki jih uporablja organizacija, in zlasti, ali so ročne ali samodejne,
- ali revizor pričakuje, da bo z revizijskimi dokazi dognal, da so kontrole v organizaciji uspešne pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju pomembno napačnih navedb.

Vrsta revizijskih postopkov je najpomembnejša pri odgovoru na ocenjena tveganja.

8. Revizorjeva ocenitev prepoznanih tveganj na ravni uradnih trditev določa podlage za proučevanje ustreznega revizijskega načina načrtovanja in izvajanja nadaljnjih revizijskih postopkov. V nekaterih primerih lahko revizor odloči, da samo z izvajanjem preizkusov kontrol pridobi učinkovit odgovor na ocenjeno tveganje pomembno napačnih navedb pri posamezni uradni trditvi. V drugih primerih lahko revizor odloči, da so le postopki preizkušanja podatkov ustrezni za posamezno uradno trditev, zato izključi posledice kontrol iz ocenitve ustreznega tveganja. To naredi zato, ker revizorjevi postopki ocenjevanja tveganja ne prepoznajo uspešnih kontrol, povezanih z uradno trditvijo, ali ker bi bilo preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol neučinkovito. Revizor mora biti prepričan, da bo le izvajanje postopkov preizkušanja podatkov pri ustrezni uradni trditvi učinkovito za zmanjšanje tveganja pomembno napačnih navedb na sprejemljivo nizko raven. Pogosto lahko revizor odloči, da je najbolje uporabiti kombinirani način, in sicer preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol in postopke preizkušanja podatkov. Ne glede na izbrani način pa revizor načrtuje in opravi postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, saldov na kontih in razkritij, kot to zahteva 49. člen.

9. Pri zelo malih organizacijah ni veliko kontrolnega delovanja, ki bi ga revizor lahko prepoznal. Zato bodo verjetno revizorjevi nadaljnji revizijski postopki predvsem postopki preizkušanja podatkov. V takšnih primerih revizor poleg zadev, navedenih v 8. členu zgoraj, prouči, ali je zaradi odsotnosti kontrol mogoče pridobiti dovolj ustreznih revizijskih dokazov.

Proučevanje vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov

Vrsta

10. Vrsta nadaljnjih revizijskih postopkov se nanaša na njihov namen (preizkuse kontrol ali postopke preizkušanja podatkov) in njihovo vrsto, to je preiskovanje, opazovanje, poizvedovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje ali analitične postopke. Nekateri revizijski postopki so ustrežnejši pri nekaterih uradnih trditvah kot pri drugih. V povezavi s prihodki na primer preizkusi kontrol najboljše odgovarjajo na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe o popolnosti uradnih trditev, medtem ko postopki preizkušanja podatkov najboljše odgovarjajo na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe o dogajanju.

11. Revizorjev izbor revizijskih postopkov je zasnovan na ocenjevanju tveganja. Čim višje revizor oceni tveganje, tem zanesljivejše in ustre-

znejše revizijske dokaze išče s postopki preizkušanja podatkov. To vpliva tako na vrsto revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti, kot na njihovo kombinacijo. Revizor na primer lahko potrdi popolnost pogodbenih rokov s pridobitvijo potrditve od tretje stranke poleg preiskovanja dokumenta.

12. Pri odločanju o revizijskih postopkih, ki jih je treba opraviti, proučuje revizor razloge za ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev pri vsaki vrsti poslov, saldov na kontih in razkritij. To zajema proučevanje tako posameznih značilnosti vsake vrste posla, salda na kontih ali razkritja (npr. tveganja pri delovanju) kot ocenjevanje revizorjevega tveganja pri upoštevanju kontrol v organizaciji (npr. tveganja pri kontroliranju). Če npr. revizor upošteva, da obstaja nižje tveganje, da se pojavijo pomembno napačne navedbe zaradi posebnih značilnosti vrste poslov, ne da bi upošteval s tem povezane kontrole, lahko odloči, da dajejo zgolj analitični postopki preizkušanja podatkov dovolj ustreznih revizijskih dokazov. Če pa revizor pričakuje nizko tveganje, da se pojavijo pomembno napačne navedbe zaradi uspešnih kontrol v organizaciji, in namerava načrtovati postopke preizkušanja podatkov, ki so zasnovani na uspešnem delovanju takšnih kontrol, izvaja preizkuse kontrol za pridobitev revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja. To se pojavi na primer pri vrsti poslov, ki so logično enotni in nezapleteni ter se običajno obravnavajo in kontrolirajo znotraj organizacije in njene informacijske ureditve.

13. Od revizorja se zahteva, da pridobi revizijske dokaze o točnosti in popolnosti informacij, ki so nastale v okviru informacijske ureditve v organizaciji, če se informacije uporabljajo pri izvajanju revizijskih postopkov. Če npr. revizor pri izvajanju revizijskih postopkov, kot so postopki analitičnega preizkušanja podatkov ali preizkusi kontrol, uporablja neračunovodske informacije ali predračunske podatke, ki so izdelani v okviru informacijske ureditve v organizaciji, mora pridobiti revizijske dokaze o točnosti in popolnosti takšnih informacij (glejte MSR 500 – Revizijski dokazi, 11. člen).

Čas

14. Čas se nanaša na to, kdaj so opravljeni revizijski postopki, ali na obdobje ali datum, na katerega se sklicujejo revizijski dokazi.

15. Revizor opravi preizkuse kontrol ali postopke preizkušanja podatkov na medletni datum ali ob koncu obdobja. Čim večje je tveganje pomembno napačnih navedb, tem prej se revizor odloči, da je učinkoviteje opraviti postopke preizkušanja podatkov ob koncu obdobja ali

tik pred koncem obdobja kot pa ob kakem drugem času, ali da opravi revizijske postopke nenajavljeno ali ob nenapovedanem času (na primer izvajanje revizijskih postopkov nenapovedano, na izbranih mestih). Po drugi strani izvajanje revizijskih postopkov pred koncem obdobja pomaga revizorju prepoznati pomembne zadeve v zgodnji stopnji revizije in jih razrešiti s pomočjo posloводства ali razviti uspešni revizijski način za njihovo obravnavanje. Če revizor izvaja preizkuse kontrol ali postopke preizkušanja podatkov pred koncem obdobja, mora proučiti še dodatne dokaze, pridobljene za preostali del obdobja (glejte 37–38. člen in 56–61. člen).

16. Pri presoji časa izvajanja revizijskih postopkov upošteva revizor tudi:

- okolje kontroliranja;
- kdaj so na voljo ustrezne informacije (na primer elektronske datoteke je mogoče pozneje znova uporabiti, ali se postopki, ki jih je treba opazovati, lahko pojavijo le ob določenem času);
- vrsto tveganja (na primer, če obstaja tveganje prenapetih prihodkov, ki naj bi omogočili pričakovani dobiček s kasnejšim ustvarjanjem lažnivih prodajnih pogodb, želi revizor pregledati razpoložljive pogodbe ob koncu obdobja);
- obdobje ali datum, na katerega se nanašajo revizijski dokazi.

17. Nekatero revizijsko postopke je mogoče izvajati samo ob koncu ali po koncu obdobja, na primer pregled skladnosti računovodskih izkazov z računovodskimi razvidi in preizkušanje prilagoditev, ki so narejene ob izdelovanju računovodskih izkazov. Če tveganje, da je organizacija sodelovala pri neprimernih prodajnih pogodbah ali poslih, ob koncu obdobja še vedno obstaja, izvaja revizor postopke, ki odgovarjajo na takšno posebno tveganje. Če so npr. posli posamično pomembni ali če napaka pri uvrstitvi v obdobje lahko privede do pomembno napačnih navedb, pregleduje revizor posle ob koncu obdobja.

Obseg

18. Obseg zajema količino posebnih revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti, na primer obseg vzorca ali število opazovanj kontrolnega delovanja. O obsegu revizijskega postopka presoja revizor po proučevanju pomembnosti, ocenjenega tveganja in stopnje zagotovila, ki jo namerava pridobiti. Revizor poveča obseg revizijskih postopkov zlasti, če se poveča tveganje pomembno napačnih navedb. Vendar pa je povečanje obsega revizijskega postopka uspešno le, če revizijski

postopek sam po sebi ustreza posebnemu tveganju, zato je treba najbolj paziti na vrsto revizijskega postopka.

19. Uporaba računalniško podprtih revizijskih tehnik lahko omogoči obsežnejše preizkuse elektronskih poslov in datotek kontov. Takšne tehnike je mogoče uporabljati za izbiranje vzorčnih poslov iz ključnih elektronskih datotek, za urejanje poslov s posebnimi značilnostmi ali za preizkušanje celotne množice namesto vzorca.

20. Veljavni sklepi so praviloma lahko oblikovani z uporabo načinov vzorčenja. Če so izbrane enote iz premajhne množice, izbrani vzorec ne ustreza posebnemu revizijskemu namenu, ali če odmiki niso ustrezno proučevani, obstaja nesprejemljivo tveganje, da se bo revizorjev sklep, zasnovan na vzorcu, razlikoval od sklepa, ki bi bil sprejet, če bi bila predmet enakega revizijskega postopka vsa množica. MSR 530 – Revizijsko vzorčenje in drugi izbirni postopki revizijskega preizkušanja – vsebuje napotke o uporabi vzorčenja.

21. Ta standard se nanaša na uporabo kombinacije različnih revizijskih postopkov glede na vrsto prej obravnavanega preizkušanja. Revizor pa prouči, ali je obseg preizkušanja ustrezen, kadar so opravljeni v kombinaciji različni revizijski postopki.

Preizkusi kontrol

22. Od revizorja se zahteva, da opravi preizkuse kontrol, kadar njegova ocenitev tveganja vključuje pričakovanje uspešnosti delovanja kontrol ali kadar zgolj postopki preizkušanja podatkov ne dajejo dovolj ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditvev.

23. **Kadar revizorjeva ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditvev vključuje pričakovanje, da kontrole delujejo uspešno, revizor opravi preizkuse kontrol, da bi pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da so kontrole delovale uspešno ob ustreznem času v obdobju, ki je predmet revizije.** Glejte 39–44. člen, ki obravnavajo uporabljene revizijske dokaze o uspešnosti delovanja preizkusov kontrol, dobljenih pri prejšnjih revizijah.

24. Revizorjeva ocenitev tveganja pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditvev lahko vključuje pričakovanje uspešnosti delovanja kontrol; v tem primeru revizor izvaja preizkuse kontrol za pridobitev revizijskih dokazov o njihovem uspešnem delovanju. Preizkusi uspešnosti delovanja kontrol so opravljeni samo pri tistih kontrolah, za katere se revizor odloči, da so utemeljeno načrtovane za preprečevanje ali odkrivanje in popravljanje pomembno napačnih navedb v uradnih trditvah. MSR 315 v 104–106. členu obravnava prepoznavanje kontrol

na ravni uradnih trditev, ki verjetno preprečujejo ali odkrivajo in popravljajo pomembno napačne navedbe vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij.

25. Kadar se v skladu s 115. členom MSR 315 revizor odloči, da ni možno ali izvedljivo z revizijskimi dokazi, pridobljenimi zgolj s postopki preizkušanja podatkov, zmanjšati tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev na sprejemljivo nizko raven, opravi revizor preizkuse ustreznih kontrol, da bi pridobil revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol. Kot je na primer pojasnjeno v 115. členu MSR 315, lahko revizor spozna, da je nemogoče načrtovati uspešne postopke preizkušanja podatkov, ki sami po sebi dajejo dovolj ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev, kadar organizacija izvaja svoje poslovanje z uporabo informacijske tehnologije in ni izdelanih ali ohranjenih nobenih dokumentov o poslih, razen tistih z informacijsko tehnologijo.

26. Preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol se razlikuje od pridobivanja revizijskih dokazov, da so kontrole vzpostavljene. Kadar revizor z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganja pridobiva revizijske dokaze o vzpostavitvi, ugotavlja, da ustrezne kontrole obstajajo in da jih organizacija uporablja. Kadar revizor izvaja preizkuse uspešnosti delovanja kontrol, pridobiva revizijske dokaze o njihovem uspešnem delovanju. To zajema pridobivanje revizijskih dokazov o tem, kako so kontrole uporabljene ob ustreznem času v okviru revidiranega obdobja, s kakšno doslednostjo so tedaj uporabljene in kdo jih uporablja ali s kakšnimi sredstvi. Če se uporabljajo bistveno različne kontrole ob različnem času v okviru revidiranega obdobja, proučuje revizor vsako posebej. Revizor lahko ugotovi, da je učinkovito istočasno preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol in presojanje njihove ureditve ter pridobivanje revizijskih dokazov o njegovem izvajanju.

27. Čeprav nekateri postopki ocenjevanja tveganja, ki jih revizor opravlja pri presojanju ureditve kontrol in ugotavljanju, ali so kontrole uresničene, niso posebej načrtovani kot preizkusi kontrol, lahko kljub temu dajejo revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol, zato se uporabljajo kot preizkusi kontrol. Revizor npr. poizveduje pri poslovodstvu o uporabi predračunov, opazuje poslovodsko primerjanje mesečnih načrtovanih in dejanskih stroškov ter pregleduje poročila, ki se nanašajo na raziskovanje razlik med načrtovanimi in dejanskimi zneski. Takšni revizijski postopki dajejo vpogled v oblikovanje predračunskih usmeritev organizacije in njihovo uporabo ter lahko nudijo tudi revizijske dokaze o uspešnosti delovanja predračunskih usmeritev pri preprečevanju ali odkrivanju pomembno napačnih navedb pri razpore-

ditvi stroškov. V takšnih okoliščinah revizor prouči, ali zadoščajo revizijski dokazi, ki jih dajejo takšni revizijski postopki.

Vrsta preizkusov kontrol

28. Revizor izbere revizijske postopke za pridobitev zagotovila o uspešnosti delovanja kontrol. Če se poveča načrtovana raven zagotovila, si prizadeva pridobiti zanesljivejše revizijske dokaze. V okoliščinah, v katerih revizor privzame način, sestavljen predvsem iz preizkusov kontrol, povezanih zlasti s tistimi tveganji, pri katerih ni mogoče ali izvedljivo dobiti dovolj ustreznih revizijskih dokazov samo iz postopkov preizkušanja podatkov, ponavadi opravi preizkuse kontrol, da bi pridobil višjo raven zagotovila o njihovem uspešnem delovanju.

29. **V kombinaciji s poizvedovanjem opravi revizor druge revizijske postopke, da bi preizkusil uspešnost delovanja kontrol.** Čeprav se razlikujejo od pridobivanja spoznanj o načrtih in vzpostavitvi kontrol, zajemajo preizkusi uspešnosti delovanja kontrol praviloma iste vrste revizijskih postopkov, ki se uporabljajo pri ocenjevanju načrta in vzpostavitve kontrol, in lahko vključujejo tudi revizorjevo ponovno izvajanje uporabe kontrol. Ker samo poizvedovanje ne zadošča, uporablja revizor kombinacijo revizijskih postopkov za pridobivanje dovolj ustreznih revizijskih dokazov za uspešnost delovanja kontrol. Tiste kontrole, ki so predmet preizkušanja s poizvedovanjem, ki je kombinirano s preiskovanjem ali ponovnim izvajanjem, dajejo praviloma večje zagotovilo kot kontrole, pri katerih slonijo revizijski dokazi samo na poizvedovanju in opazovanju. Revizor na primer lahko poizveduje o odpiranju pošte in opazuje s tem povezane postopke ter obdelovanje prejemkov v organizaciji, da bi preizkusil uspešnost delovanja kontrol o prejemkih. Ker je opazovanje primerno samo takrat, ko poteka, ga revizor praviloma dopolni s poizvedovanjem pri osebju v organizaciji, preiskuje pa tudi dokumentacijo o delovanju takšnih kontrol ob drugem času v okviru revizijskega obdobja, da bi dobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov.

30. Značilnost posamezne kontrole vpliva na vrsto revizijskih postopkov, ki so potrebni za pridobitev revizijskih dokazov o tem, ali kontrola deluje uspešno v ustreznem času v okviru revidiranega obdobja. Pri nekaterih kontrolah je uspešnost delovanja dokazana z listinami. V takih primerih se revizor odloči, da bo preiskoval dokumentacijo za pridobitev revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja. Pri drugih kontrolah pa takšnih dokumentov ni na voljo ali pa niso ustrezni. Dokumentacija o delovanju na primer ne obstaja za nekatere dejavnike v okolju kontroliranja, kot je dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti, ali za posamezne vrste kontrolnega delovanja, kot je kontrolno delo-

vanje, izvedeno z računalnikom. V takšnih primerih so revizijski dokazi o uspešnosti delovanja lahko pridobljeni s poizvedovanjem v kombinaciji z drugimi revizijskimi postopki, kot je opazovanje ali uporaba računalniško podprtih revizijskih tehnik.

31. Pri načrtovanju preizkusov kontrol upošteva revizor potrebo po pridobitvi revizijskih dokazov, ki podpirajo uspešno delovanje kontrol, neposredno povezanih z uradnimi trditvami, kot tudi drugih posrednih kontrol, od katerih so odvisne takšne kontrole. Revizor na primer prepozna uporabnikov pregled poročil o odmikih pri prodaji na kredit čez odobreno višino zneska kot neposredno kontrolo, ki je povezana z uradno trditvijo. V takšnih primerih prouči uspešnost uporabnikovega pregleda poročila in tudi kontrol, ki so povezane s točnostjo informacij v poročilu (na primer splošnih kontrol v informacijski tehnologiji).

32. V primeru kontrol avtomatskih uporabnostnih rešitev lahko zaradi svojstvene doslednosti delovanja informacijske tehnologije revizijski dokazi o vzpostavitvi kontrole, kadar se o njih presoja v kombinaciji z revizijskimi dokazi, pridobljenimi v povezavi z uspešnim delovanjem splošnih kontrol (predvsem kontrol sprememb) v organizaciji (in zlasti s spremembo kontrol), zagotavljajo bistvene revizijske dokaze o njenem uspešnem delovanju v zadevnem obdobju.

33. Kadar odgovarja na ocenjena tveganja, revizor načrtuje preizkus kontrol, ki ga je treba opraviti istočasno s preizkusom podrobnosti istega posla. Namen preizkusov kontrol je presoditi, če so kontrole delovale uspešno. Namen preizkusov podrobnosti je odkriti pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Čeprav sta ta namena različna, sta lahko oba dosežena hkrati z izvajanjem preizkusa kontrol in preizkusa podrobnosti istega posla, kar je označeno kot preizkus z dvojnim namenom. Revizor na primer lahko preverja račun, da bi ugotovil, ali je bil odobren in ali daje vsebinske revizijske dokaze o poslu. Revizor skrbno pretehta obliko in vrednost takih preizkusov, da bi dosegel oba namena.

34. Odsotnost odkritja napačnih navedb na podlagi postopkov preizkušanja podatkov ne daje revizijskih dokazov o uspešnosti kontrol, v zvezi s preizkušano uradno trditvijo. Vseeno pa revizor upošteva napačne navedbe, ki jih odkrije z izvajanjem postopkov preizkušanja podatkov, kadar ocenjuje uspešnost delovanja s tem povezanih kontrol. Pomembno napačna navedba, ki je bila odkrita z revizorjevimi postopki in ni bila prepoznana v organizaciji, praviloma kaže na obstoj pomembnih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, kar je treba sporočiti poslovodstvu in pristojnim za upravljanje.

Čas preizkusov kontrol

35. Čas preizkusov kontrol je odvisen od revizorjevega cilja in določa obdobje, v katerem se je mogoče zanašati na take kontrole. Če revizor preizkuša kontrole v določenem času, pridobiva samo revizijske dokaze, da so tedaj delovale uspešno. Če pa revizor preizkuša kontrole v celotnem obdobju, pridobiva revizijske dokaze o uspešnosti njihovega delovanja v celotnem obdobju.

36. Revizijski dokazi, ki se nanašajo na določen čas, lahko zadoščajo revizorjevemu namenu, na primer pri preizkusu kontrol fizičnega popisa imetja v organizaciji ob koncu obdobja. Če pa potrebuje revizor revizijske dokaze o uspešnosti kontroliranja v vsem obdobju, utegnejo biti revizijski dokazi, ki se nanašajo zgolj na določen čas, nezadostni, zato dopolnjuje takšne preizkuse z drugimi preizkusi kontrol, ki omogočajo revizijske dokaze o uspešnem delovanju kontroliranja v vsem obdobju. Takšni drugi preizkusi so lahko sestavljeni iz preizkusov spremljanja kontrol v organizaciji.

37. Pri pridobivanju revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol v medletnem obdobju revizor odloči, katere dodatne revizijske dokaze mora pridobiti za preostalo obdobje. Pri takšnem odločanju upošteva revizor bistvenost ocenjenih tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev, posebne kontrole, ki so bile preizkušane v medletnem obdobju, stopnjo, do katere so bili pridobljeni revizijski dokazi o uspešnosti delovanja takšnih kontrol, dolžino preostalega obdobja, obseg, v katerem namerava revizor na podlagi zanesljivosti kontrol zmanjšati nadaljnje postopke preizkušanja podatkov in okolje kontroliranja. Revizor pridobiva revizijske dokaze o vrsti in obsegu vseh bistvenih sprememb notranjega kontroliranja, tudi spremembe informacijske ureditve, procesov in osebja, ki se pojavijo po medletnem obdobju.

38. Dodatne revizijske dokaze je mogoče pridobiti na primer z razširitvijo preizkušanja uspešnosti delovanja kontrol prek preostalega obdobja ali s preizkušanjem spremljanja kontrol v organizaciji.

39. Če načrtuje revizor uporabo revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol, pridobljenih pri prejšnjih revizijah, pridobi revizijske dokaze o morebitnih spremembah pri takšnih posebnih kontrolah po prejšnji reviziji. Revizor pridobi revizijske dokaze o tem, ali je prišlo do sprememb, s poizvedovanjem v kombinaciji z opazovanjem ali preiskovanjem, da potrdi poznavanje takšnih posebnih kontrol. 23. člen MSR 500 navaja, da mora revizor, kadar načrtuje uporabo revizijskih dokazov, pridobljenih v prejšnjih obdobjih, tudi v novem obdobju, opraviti revizijske postopke za ohranitev nji-

hove nadaljnje ustreznosti. Pri izvajanju prejšnje revizije je na primer revizor morda ugotovil, da avtomatska kontrola deluje, kot je bilo predvideno. Revizor pridobi revizijske dokaze, da ugotovi, ali je prišlo do sprememb avtomatske kontrole, ki vplivajo na njeno nadaljnje uspešno delovanje, na primer s poizvedovanjem pri poslovodstvu in preiskovanjem dnevnikov, ki navajajo, katere kontrole so bile spremenjene. Presoja revizijskih dokazov o teh spremembah podpira bodisi povečanje ali zmanjšanje pričakovanih revizijskih dokazov, ki jih je treba pridobiti v novem obdobju o uspešnosti delovanja kontrol.

40. Če revizor načrtuje opiranje na kontrole, ki so se spremenile po njihovem zadnjem preizkušanju, revizor preizkusi uspešnost njihovega delovanja v okviru tekoče revizije. Spremembe lahko vplivajo na ustreznost revizijskih dokazov, pridobljenih v prejšnjih obdobjih, tako da ni več podlag za nadaljnje zaupanje. Spremembe v ureditvi na primer, ki omogočajo organizaciji samodejno oblikovanje novega poročila, ne vplivajo na ustreznost revizijskih dokazov iz prejšnjega obdobja, vpliva pa sprememba, ki povzroči drugačno zbiranje ali preračunavanje podatkov.

41. Če revizor načrtuje opiranje na kontrole, ki se niso spremenile po njihovem zadnjem preizkušanju, preizkuša uspešnost njihovega delovanja najmanj enkrat pri vsaki tretji reviziji. Kot je navedeno v 40. in 44. členu, se revizor ne opira na revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol, pridobljene pri prejšnjih revizijah, pri kontrolah, ki so bile spremenjene po zadnjem preizkusu kontrol, ali kontrolah, ki ublažijo pomembna tveganja. Revizor strokovno presodi, ali se bo pri drugih kontrolah skliceval na revizijske dokaze, dobljene pri prejšnjih revizijah. Prav tako strokovno presodi, kako dolgo bo obdobje med dvema preizkusoma kontrol, ki pa ne sme presegati dveh let.

42. Pri proučevanju, ali je ustrezno uporabljati revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol, pridobljene pri prejšnjih revizijah, in kolikošen naj bo časovni presledek do novega preizkušanja kontrol, upošteva revizor naslednje:

- uspešnost drugih sestavin notranjega kontroliranja, vključno z okoljem kontroliranja, spremljanjem kontrol v organizaciji in ocenjevanjem tveganja v organizaciji;
- tveganja, ki izvirajo iz značilnosti kontroliranja, vključno s tem, ali so kontrole ročne ali samodejne (glejte MSR 315, 57–63. člen o obravnavi posebnih tveganj, ki izvirajo iz ročnih in samodejnih sestavin kontrol);

- uspešnost splošnih kontrol v informacijski tehnologiji;
- uspešnost kontroliranja in njegove uporabe v organizaciji, vključno z vrsto in obsegom odmikov pri delovanju kontrol, ugotovljenih s preizkusi uspešnosti delovanja v prejšnjih revizijah;
- ali pomanjkanje spremembe posebne kontrole povzroča tveganje zaradi spremenjenih okoliščin;
- tveganje pomembno napačnih navedb in obseg opiranja na kontroliranje.

Na splošno velja, čim večje je tveganje pomembno napačnih navedb ali čim večje je opiranje na kontrole, tem krajše je lahko vmesno obdobje, če je sploh možno. Dejavniki, ki praviloma zmanjšujejo obdobje do ponovnega preizkusa kontroliranja ali povzročijo nezaupanje v vse revizijske dokaze iz prejšnjih revizij, so med drugim:

- šibko okolje kontroliranja;
- slabo spremljanje kontrol;
- bistvena ročna sestavina pri pomembnih kontrolah;
- menjava osebja, ki pomembno vpliva na uporabo kontroliranja;
- spreminjanje okoliščin, ki nakazujejo potrebo po spremembah kontroliranja;
- šibke splošne kontrole v informacijski tehnologiji.

43. Kadar obstaja več kontrol, pri katerih revizor odloči, da je ustrezno uporabljati revizijske dokaze, pridobljene pri prejšnjih revizijah, preizkusi uspešnost delovanja nekaterih od teh kontrol pri vsaki reviziji. Namen te zahteve je izključiti možnost, da bi revizor uporabil način iz 41. člena pri vseh kontrolah, na katere se namerava opirati, in da bi preizkušal vse te kontrole v enem revizijskem obdobju, v naslednjih dveh revizijskih obdobjih pa nobene. Poleg revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol pri tekoči reviziji dajejo takšni preizkusi kontrol vzporedne dokaze o nadaljevanju uspešnosti okolja kontroliranja in zato prispevajo k odločitvi o tem, ali se je ustrezno opirati na revizijske dokaze, pridobljene pri prejšnjih revizijah. Zato velja: Kadar revizor odloča v skladu z 39.–42. členom, da je ustrezno uporabljati za več kontrol revizijske dokaze, pridobljene pri prejšnjih revizijah, načrtuje preizkus zadostnega deleža kontrol v takšni množici v vsakem revizijskem obdobju, vsako kontrolo pa preizkuša najmanj pri vsaki tretji reviziji.

44. Kadar v skladu s 108. členom MSR 315 revizor odloči, da je ocenjeno tveganje pomembno napačnih navedb na ravni uradne trditve bistveno tveganje, in načrtuje, da se bo opiral na uspešnost delovanja kontrol, ki so namenjene zmanjšanju takšnega tveganja, pridobi revizijske dokaze o uspešnosti delovanja takšnih kontrol s preizkusi kontrol, opravljenih v tekočem obdobju. Čim večje je tveganje pomembno napačnih navedb, tem več revizijskih dokazov dobi revizor o tem, da ustrezne kontrole delujejo uspešno. Zato velja: Čeprav revizor pri načrtovanju preizkusov kontrol, ki naj bi zmanjšale bistvena tveganja, pogosto proučuje informacije iz prejšnjih revizij, se ne sme opirati na revizijske dokaze, pridobljene pri prejšnjih revizijah v povezavi z uspešnostjo delovanja kontrol nad temi tveganji, temveč mora pridobiti revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol nad takšnimi tveganji v tekočem obdobju.

Obseg preizkusov kontrol

45. Revizor načrtuje preizkuse kontrol, da bi pridobil dovolj ustrezne revizijske dokaze o njihovem uspešnem delovanju v vsem obravnavanem obdobju. Zadeve, o katerih lahko presoja pri odločanju o obsegu preizkusov kontrol, so med drugim:

- pogostost izvajanja kontrol v obdobju s strani organizacije;
- dolžina časovnega presledka v revizijskem obdobju, v katerem se revizor opira na uspešnost delovanja kontrol;
- ustreznost in zanesljivost revizijskih dokazov, ki jih je treba pridobiti v podporo, da kontroliranje preprečuje ali odkriva in popravlja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditvev;
- obseg, v katerem so revizijski dokazi pridobljeni s preizkusi drugih kontrol, ki so povezane z uradno trditvijo;
- obseg, v katerem revizor načrtuje opiranje na uspešnost delovanja kontroliranja pri ocenjevanju tveganja (in zato zmanjšuje postopke preizkušanja podatkov na podlagi opiranja na takšno kontroliranje);
- pričakovani odmiki pri kontroliranju.

46. Čim bolj se revizor opira na uspešnost delovanja kontrol pri ocenjevanju tveganja, tem večji je obseg njegovih preizkusov kontrol. Poleg tega poveča revizor obseg preizkušanja kontrol, če se poveča stopnja pričakovanih odmikov pri kontroliranju. Revizor presoja tudi, ali stopnja pričakovanih odmikov nakazuje, da kontrole ne bodo zadoščale za zmanjšanje tveganja pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditvev na ocenjeno raven. Če revizor ocenjuje, da je stopnja pri-

čakovanih odmikov prevelika, lahko odloči, da so preizkusi kontrol za posamezno uradno trditev neučinkoviti.

47. Zaradi svojstvene doslednosti delovanja informacijske tehnologije je možno, da revizorju ni treba povečati obsega preizkušanja avtomatskega kontroliranja. Avtomatsko kontroliranje bi moralo delovati dosledno, razen če se spreminja program (vključno z razpredelnicami, datotekami ali drugimi stalnimi podatki, ki jih uporablja program). Ko revizor ugotovi, da avtomatsko kontroliranje deluje, kot je predvideno (kar lahko stori v času prvotne vzpostavitve kontroliranja ali na kak drugi datum), presoja o izvajanju preizkusov, da bi ugotovil, ali kontroliranje še vedno deluje uspešno. Takšni preizkusi lahko vključujejo ugotavljanje, ali so bile vse spremembe programa preverjene z ustreznimi kontrolami spremembe programa, ali se za obdelovanje poslov uporablja odobrena različica programa in ali so druge ustrezne splošne kontrole uspešne. S takšnimi preizkusi se lahko ugotavlja tudi, da programi niso bili spremenjeni, kar se lahko pojavi, če organizacija uporablja paketno uporabniško programsko opremo brez njenega prilagajanja ali vzdrževanja. Revizor na primer lahko pregleda razvid vodenja varnosti informacijske tehnologije, da pridobi revizijske dokaze o tem, da ni prišlo do neodobrenih dostopov v obdobju.

Postopki preizkušanja podatkov

48. Postopki preizkušanja podatkov se opravljajo, da bi bile odkrite pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, in vključujejo preizkuse podrobnosti vrst poslov, saldov na kontih in razkritij ter analitične postopke preizkušanja. Revizor načrtuje in izvaja postopke preizkušanja podatkov kot odgovor na ustrezno ocenitev tveganja pomembno napačnih navedb.

49. Ne glede na ocenjeno tveganje pomembno napačnih navedb revizor oblikuje in izvaja postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje. Ta zahteva kaže, da je revizorjeva ocenitev tveganja stvar presoje in morda ni dovolj natančna za ugotavljanje vseh tveganj pomembno napačnih navedb. Poleg tega obstajajo notranje omejitve notranjega kontroliranja, vključno z možnostjo poslovodstva, da jih zaobide. Medtem ko revizor lahko ugotovi, da je za posamezno uradno trditev, povezano z vrsto posla, salda na kontu ali razkritja mogoče zmanjšati tveganje pomembno napačnih navedb na sprejemljivo nizko raven zgolj z izvajanjem preizkusov kontrol (glejte 8. člen), vedno izvaja postopke preizkušanja podatkov za vsako

pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje.

50. Revizorjevi postopki preizkušanja podatkov vključujejo naslednje revizijske postopke, ki so povezani z zaključevanjem računovodskih izkazov:

– usklajevanje računovodskih izkazov s temeljnimi računovodski razvidi; in

– preiskovanje pomembnih vpisov v dnevnik in drugih prilagoditev, opravljenih med izdelovanjem računovodskih izkazov.

Vrsta in obseg revizorjevih preizkusov vpisov v dnevnik in drugih prilagoditev sta odvisna od vrste in zapletenosti računovodskega poročanja v organizaciji ter s tem povezanimi tveganji pomembno napačnih navedb.

51. Kadar v skladu s 108. členom MSR 315 revizor ugotovi, da je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve bistveno tveganje, izvede postopke preizkušanja podatkov, ki posebej odgovarjajo na takšno tveganje. Če npr. revizor ugotovi, da je poslovodstvo pod pritiskom glede uresničitve pričakovanja o dobičku, lahko obstaja tveganje, da bo poslovodstvo umetno povečalo prodajo z neustreznim pripoznavanjem prihodkov, ki se nanašajo na prodajne pogodbe z določili, ki zadržujejo pripoznavanje prihodkov, ali z zaračunavanjem prodaje pred dobavo. V takšnih primerih lahko revizor na primer načrtuje zunanje potrjevanje ne le zaradi potrditve neporavnanih zneskov, temveč tudi zaradi potrditve podrobnosti iz prodajnih pogodb, vključno z datumom, pravicami vračila in roki dobave. Poleg tega lahko revizor presodi, da je učinkovito dopolniti zunanja potrjevanja s poizvedovanji pri neračunovodskem osebju v organizaciji, ali je prišlo do kakih sprememb v prodajnih pogodbah in rokih dobave.

52. Kadar je način obdelovanja bistvenih tveganj sestavljen samo iz postopkov preizkušanja podatkov, zajemajo revizijski postopki, ki so primerni za proučevanje takšnih bistvenih tveganj, samo preizkuse podrobnosti ali kombinacijo preizkusov podrobnosti in postopkov analitičnega preizkušanja podatkov. Revizor upošteva napotke v 53–64. členu pri načrtovanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov za bistvena tveganja. Da bi pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov, so postopki preizkušanja podatkov, ki so povezani z bistvenimi tveganji, najpogosteje načrtovani za pridobitev revizijskih dokazov z visoko zanesljivostjo.

Vrsta postopkov preizkušanja podatkov

53. Postopki analitičnega preizkušanja podatkov so na splošno uporabnejši pri velikem obsegu poslov, ki jih je mogoče napovedati v času. Preizkusi podrobnosti so praviloma ustrežnejši za pridobitev revizijskih dokazov, ki se nanašajo na določene uradne trditve o saldirih na kontih, tudi na obstoj in vrednotenje. V nekaterih primerih lahko revizor presodi, da izvajanje zgolj analitičnih postopkov preizkušanja podatkov zadošča za zmanjšanje tveganja pomembno napačne navedbe na sprejemljivo nizko raven. Revizor na primer lahko odloči, da izvajanje zgolj analitičnih postopkov preizkušanja podatkov odgovarja ocenjenemu tveganju pomembno napačne navedbe za vrsto poslov, pri čemer je revizorjeva ocena tveganja podprta s pridobitvijo revizijskih dokazov iz izvajanja preizkusov uspešnosti delovanja kontrol. V drugih primerih revizor lahko odloči, da so ustrezni samo preizkusi podrobnosti ali da kombinacija analitičnih postopkov preizkušanja podatkov in preizkusov podrobnosti najboljše odgovarja ocenjenim tveganjem.

54. Revizor načrtuje preizkuse podrobnosti, ki odgovarjajo ocenjenemu tveganju, da bi pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov za dosegto načrtovane ravni zagotovila na ravni uradne trditve. Pri načrtovanju postopkov preizkušanja podatkov, ki so povezani z uradno trditvijo o obstoju ali dogajanju, izbere revizor iz postavk, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, znesek in pridobi ustrezne revizijske dokaze zanj. Po drugi strani pri načrtovanju revizijskih postopkov, povezanih z uradno trditvijo o popolnosti, revizor izbere iz revizijskih dokazov, ki nakazujejo, da bi morala biti kaka postavka vključena v ustrezne računovodske izkaze, znesek in raziskuje, ali je izbrana postavka vključena vanj. Revizor na primer lahko preiskuje kasnejše izdatke, da bi ugotovil, ali je bil katerikoli nakup izpuščen iz obveznosti do dobaviteljev.

55. Pri načrtovanju analitičnih postopkov preizkušanja podatkov upošteva revizor tudi:

- primernost uporabe analitičnih postopkov preizkušanja podatkov za uradno trditve;
- zanesljivost podatkov, notranjih ali zunanjih, na katerih temeljijo pričakovane vrednosti knjiženih zneskov ali kazalnikov;
- ali so pričakovanja dovolj natančna za prepoznanje pomembno napačne navedbe na želeni ravni zagotovila;
- sprejemljiv znesek kakršnekoli razlike med evidentiranimi zneski in pričakovanimi vrednostmi.

Revizor presoja morebitne preveritve kontrol nad pripravo tistih informacij v organizaciji, ki jih uporablja pri izvajanju analitičnih postopkov. Če so takšne kontrole uspešne, ima večje zaupanje v zanesljivost informacij in zato tudi v izide analitičnih postopkov. Po drugi strani lahko revizor presoja, ali so bile informacije predmet revizijskega preizkušanja v tekočem ali prejšnjem obdobju. Za določanje revizijskih postopkov, uporabnih za informacije, za katere se pričakuje uporaba analitičnih postopkov preizkušanja podatkov, prouči revizor napotke v 11. členu MSR 500.

Čas postopkov preizkušanja podatkov

56. Kadar so postopki preizkušanja podatkov izvedeni na medletni datum, opravi revizor nadaljnje postopke preizkušanja podatkov ali pa takšne postopke kombinira s preizkusi kontrol, da bi pokrili preostalo obdobje in pridobil utemeljene podlage za razširitev svojih revizijskih sklepov od medletnega datuma do konca obdobja.

57. V nekaterih primerih so lahko postopki preizkušanja podatkov izvedeni na medletni datum. To poveča tveganje, da revizor ne bo odkril morebitnih napačnih navedb, ki bodo obstajale ob koncu obdobja. Takšno tveganje se poveča, če je preostalo obdobje daljše. Pri presojanju, ali opraviti postopke preizkušanja podatkov med letom, upošteva revizor dejavnike, kot so:

- okolje kontroliranja in druge ustrezne kontrole;
- razpoložljivost informacij ob kasnejšem datumu, ki je potrebna za revizorjeve postopke;
- namen postopka preizkušanja podatkov;
- ocenjeno tveganje pomembno napačnih navedb;
- vrste poslov ali saldov na kontih ter s tem povezane uradne trditve;
- sposobnost revizorja, da izvede ustrezne postopke preizkušanja podatkov ali jih kombinira s preizkusi kontrol, da bi pokrili preostalo obdobje, s čimer bi zmanjšal tveganje, da obstoj napačnih navedb ob koncu obdobja ne bo odkrit.

58. Čeprav se od revizorja ne zahteva, da pridobi revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol, da bi imel utemeljeno podlago za razširitev revizijskih sklepov od medletnega datuma do konca obdobja, revizor prouči, ali je le opravljanje postopkov preizkušanja podatkov zadostno za pokritje preostalega obdobja. Če spozna, da samo postopki preizkušanja podatkov ne bodo zadostni, opravi preizkuse uspeš-

nosti delovanja ustreznih kontrol ali postopke preizkušanja podatkov ob koncu obdobja.

59. Če revizor prepozna tveganja pomembno napačnih navedb zaradi prevar, lahko odgovori na takšna tveganja s spremembo časa revizijskih postopkov. Revizor npr. lahko ugotovi, da zaradi tveganja nameranih napačnih navedb ali manipulacij ne bodo učinkoviti revizijski postopki, s katerimi bi razširil revizijske sklepe od medletnega datuma do konca obdobja. V takih primerih lahko sklene, da je treba opraviti postopke preizkušanja podatkov ob koncu ali malo pred koncem poročevalnega obdobja zaradi tveganja morebitnih pomembno napačnih navedb, ki so posledica prevar (glejte MSR 240).

60. Praviloma revizor ob koncu obdobja primerja in usklajuje informacije, povezane z bilanco stanja, s primerljivimi informacijami na medletni datum, da bi prepoznal nenavadne zneske; te zneske raziskuje in opravlja analitične postopke preizkušanja podatkov ali preizkuse podrobnosti za preiskavo vmesnega obdobja. Kadar revizor načrtuje izvajanje analitičnih postopkov preizkušanja podatkov za vmesno obdobje, presoja, ali so saldi na koncu obdobja pri posameznih vrstah poslov ali saldi na kontih utemeljeno napovedljivi glede na znesek, relativni pomen in sestavo. Revizor presoja ustreznost postopkov v organizaciji za analiziranje in prilagajanje takšnih vrst poslov ali saldov na kontih na medletne datume in za vzpostavitev pravilnega računovodskega razmejevanja med obdobji. Poleg tega prouči, ali informacijska ureditev, povezana z računovodskim poročanjem, daje informacije v zvezi s saldi ob koncu obdobja in posli v preostalem obdobju in ali so te informacije zadostne, da omogočajo preiskovanje pomembnih nenavadnih poslov ali vknjižb (tudi tistih ob koncu obdobja ali pred koncem obdobja), drugih razlogov za bistvena nihanja ali pričakovana nihanja, do katerih ni prišlo, ter sprememb v sestavi vrst poslov ali saldov na kontih. Postopki preizkušanja podatkov, ki se nanašajo na preostalo obdobje, so odvisni od tega, ali je revizor opravil preizkuse kontrol.

61. Če so napačne navedbe odkrite pri vrstah poslov ali saldih na kontih na medletni datum, revizor praviloma spremeni s tem povezano oceno tveganja in načrtovane vrsto, čas ali obseg postopkov preizkušanja podatkov, ki pokriva preostalo obdobje, v povezavi s tako vrsto poslov ali saldov na kontih, ali razširi ali ponovi takšne revizijske postopke ob koncu obdobja.

62. Uporaba revizijskih dokazov iz izvajanja postopkov preizkušanja podatkov v prejšnji reviziji ni zadostna za proučevanje tveganja po-

membno napačnih navedb v tekočem obdobju. Najpogosteje dajejo revizijski dokazi o izvajanju postopkov preizkušanja podatkov iz prejšnje revizije malo revizijskih dokazov ali ne dajejo nobenih revizijskih dokazov za tekoče obdobje. Da bi lahko uporabili revizijske dokaze iz prejšnje revizije tudi v tekočem obdobju kot revizijske dokaze preizkušanja, se ne smejo bistveno spremeniti revizijski dokazi in z njimi povezan predmet obravnave. Primer revizijskih dokazov, pridobljenih z izvajanjem postopkov preizkušanja podatkov v prejšnjem obdobju, ki lahko ustreza v tekočem letu, je pravno mnenje, ki se nanaša na stroj vrednostničenja, pri katerem ni bilo nobenih sprememb v tekočem obdobju. Če namerava revizor uporabiti revizijske dokaze, pridobljene pri izvedbi postopkov preizkušanja podatkov v prejšnji reviziji, opravi po zahtevah 23. člena MSR 500 v tekočem obdobju revizijske postopke, ki potrjujejo nadaljnjo ustreznost revizijskih dokazov.

Obseg izvajanja postopkov preizkušanja podatkov

63. Čim večje je tveganje pomembno napačnih navedb, tem večji je obseg postopkov preizkušanja podatkov. Ker tveganje pomembno napačnih navedb upošteva notranje kontroliranje, se obseg postopkov preizkušanja podatkov lahko poveča zaradi nezadovoljivih izidov iz preizkusov uspešnosti delovanja kontrol. Povečanje obsega posameznega revizijskega postopka pa je ustrezno le, če revizijski postopek sam po sebi ustreza posebnemu tveganju.

64. Pri načrtovanju preizkusov podrobnosti se obseg preizkušanja praviloma razume kot velikost vzorca, na katero vpliva tveganje pomembno napačnih navedb. Revizor upošteva tudi druge zadeve, med drugim tudi, ali je bolje uporabljati druga izbirna sredstva preizkušanja, kot je izbiranje velikih ali nenavadnih postavk iz množice v nasprotju z izvajanjem reprezentativnega vzorčenja ali razslojevanja množice na homogene podmnožice za vzorčenje. MSR 530 vsebuje napotke o uporabi vzorčenja in drugih sredstev izbiranja postavk za preizkušanje. Pri načrtovanju analitičnih postopkov preizkušanja podatkov presoja revizor o tem, kakšen je še sprejemljivi znesek odmika od pričakovanj, ki omogoča, da nadaljnji preizkusi niso potrebni. Na takšno presojo vplivata zlasti pomembnost in skladnost z zaželeno ravniho zagotovila. Pri opredelitvi tega zneska je treba upoštevati verjetnost, da je lahko skupek kombinacije napačnih navedb pri posameznih saldih na kontih, vrstah poslov ali razkritjih nesprejemljiv znesek. Pri načrtovanju analitičnih postopkov preizkušanja podatkov poveča revizor želeno raven zagotovila, če narašča tveganje pomembno napačnih navedb. MSR 520 – Analitični postopki – daje napotke o uporabi analitičnih postopkov pri reviziji.

Primernost predstavitve in razkritja

65. Revizor izvaja revizijske postopke, da presodi, ali je splošna predstavitev računovodskih izkazov, vključno s potrebnimi razkritji, v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja. Revizor prouči, ali so posamezni računovodski izkazi predstavljeni na način, ki izraža ustrezno razvrstitev in opis računovodskih informacij. Predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja vključuje tudi ustrezno razkritje pomembnih zadev. Te zadeve se nanašajo na obliko, ureditev in vsebino računovodskih izkazov in njim dodana pojasnila, vključno z uporabljenimi izrazi, obsegom prikazanih podrobnosti, razporeditvijo postavk v izkazih in podlagami za objavljene zneske. Revizor prouči, ali je poslovodstvo pravočasno razkrilo posamezne zadeve v zvezi z okoliščinami in dejstvi, ki se jih revizor zaveda. Pri presojanju splošne predstavitve računovodskih izkazov, vključno z razkritji, prouči revizor ocenjeno tveganje pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev. Glejte 17. člen MSR 500 za opis uradnih trditev, povezanih s predstavitvijo in razkritjem.

Presojanje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov

66. Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov in dobljenih revizijskih dokazov revizor presodi, ali so ocenitve tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev še ustrezne.

67. Revizija računovodskih izkazov je kumulativni in ponavljalni proces. Ko revizor izvede načrtovane revizijske postopke, lahko na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov spremeni vrsto, čas ali obseg drugih načrtovanih revizijskih postopkov. Revizor je pozoren na informacije, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na katerih je bila zasnovana ocenitev tveganja. Obseg napačnih navedb na primer, ki jih odkrije revizor pri izvajanju postopkov preizkušanja podatkov, lahko spremeni njegovo presojo o ocenitvi tveganj in nakazuje pomembne pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju. Poleg tega lahko opravljeni analitični postopki na splošni stopnji opravljanja revizije nakazujejo prej neprepoznano tveganje pomembno napačne navedbe. V takšnih primerih mora revizor ponovno presoditi načrtovane revizijske postopke, pri čemer se opira na dopolnjeno proučevanje ocenjenih tveganj pri vseh ali pri nekaterih vrstah poslov, saldov na kontih ali razkritij ter s tem povezanih uradnih trditev. 119. člen MSR 315 daje nadaljnje napotke o popraviljanju revizorjeve ocenitve tveganja.

68. Zamisel uspešnosti delovanja kontrol upošteva, da se pri uporabi kontrol v organizaciji lahko pojavijo nekateri odmiki. Odmike od predpisanih kontrol lahko povzročajo dejavniki, kot so spremembe pri ključnem osebju, pomembna sezonska gibanja obsega poslov in človeške napake. Če so odkriti takšni odmiki pri izvajanju preizkusov kontrol, opravi revizor posebne poizvedbe, da bi spoznal te dejavnike in njihove možne posledice; poizveduje na primer, kdaj so nastale spremembe pri osebju s ključnimi nalogami notranjega kontroliranja. Revizor ugotovi, ali so opravljeni preizkusi kontrol ustrezna podlaga za opiranje na kontrole, ali so potrebni dodatni preizkusi kontrol ali če možna tveganja napačnih navedb zahtevajo uporabo postopkov preizkušanja podatkov.

69. Revizor ne more predpostavljati, da je pojav prevare ali napake osamljen, zato prouči, kako odkritje napačne navedbe vpliva na ocenjena tveganja pomembno napačnih navedb. Pred zaključkom revizije revizor presodi, ali je bilo revizijsko tveganje zmanjšano na sprejemljivo nizko raven, in ali je treba vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov ponovno proučiti. Revizor npr. prouči:

- vrsto, čas in obseg postopkov preizkušanja podatkov;
- revizijske dokaze o uspešnosti delovanja ustreznih kontrol, vključno s postopkom ocenjevanja tveganj v organizaciji.

70. Revizor ugotovi, ali je pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov za zmanjšanje tveganja pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih na sprejemljivo nizko raven. Pri pripravljanju mnenja upošteva revizor vse ustrezne revizijske dokaze, ne glede na to, ali podpirajo uradne trditve v računovodskih izkazih ali jim nasprotujejo.

71. Zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov za podporo revizorjevemu sklepom pri reviziji so zadeva strokovne presoje. Na revizorjevo presojo o tem, kateri so dovolj ustrezni revizijski dokazi, vplivajo med drugim naslednji dejavniki:

- bistvenost možnih napačnih navedb pri uradni trditvi in verjetnost, da bodo imele pomemben vpliv na računovodske izkaze, posamično ali skupaj z drugimi možnimi napačnimi navedbami;
- učinkovitost odzivanja posloводства in kontrol na tveganja;
- izkušnje, pridobljene pri prejšnjih revizijah v zvezi s podobnimi možnimi napačnimi navedbami;
- izidi opravljenih revizijskih postopkov, vključno s prepoznanimi posebnimi primeri prevar ali napak;

- viri in zanesljivost razpoložljivih informacij;
- prepričljivost revizijskih dokazov;
- poznavanje organizacije in njenega okolja, tudi njenega notranjega kontroliranja.

72. Če revizor ni pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov v zvezi s pomembnimi uradnimi trditvami v računovodskih izkazih, poskuša pridobiti nadaljnje revizijske dokaze. Če ne more dobiti dovolj ustreznih revizijskih dokazov, izrazi mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje. Glejte MSR 700 – Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih za nadaljnje napotke.

Dokumentacija

73. Revizor dokumentira splošne odgovore, ki obravnavajo ocenjena tveganja pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov, vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, povezavo teh postopkov z ocenjenimi tveganji na ravni uradnih trditev, in izide revizijskih postopkov. Če revizor načrtuje uporabo revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol, pridobljenih pri prejšnjih revizijah, mora poleg tega dokumentirati sklepe, sprejete v zvezi z opiranjem na takšne kontrole, preizkušene pri prejšnji reviziji. Način dokumentiranja teh zadev temelji na revizorjevi strokovni presoji. MSR 230 – Dokumentacija – predpisuje standarde in daje napotke v zvezi z dokumenti, povezanimi z revizijo računovodskih izkazov.

Datum uveljavitve

74. Ta MSR se začne uporabljati pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.

Pogled z zornega kota javnega sektorja

1. Pri opravljanju revizij organizacij javnega sektorja upoštevajo revizorji zakonodajni okvir in vse druge ustrezne predpise, uredbe ali ministrske napotke, ki vplivajo na revizijska pooblastila, in katerekoli druge posebne zahteve pri revidiranju. Takšni dejavniki lahko vplivajo na primer na obseg revizorjevega pooblastila pri opredeljevanju pomembnosti in presojanja o vrsti in obsegu uporabljenih revizijskih postopkov. 3. člen tega MSR se lahko uporabi le po presoji takšnih omejitev.