

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 501

**REVIZIJSKI DOKAZI -
DODATNI NAPOTKI
ZA POSAMEZNE POSTAVKE**



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 501

REVIZIJSKI DOKAZI - DODATNI NAPOTKI ZA POSAMEZNE POSTAVKE

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1-3
Del A: Prisotnost pri štetju zalog	4-18
Del B: Potrjevanje terjatev do kupcev (nadomeščen z MSR 505)	19-30
Del C: Poizvedovanje o pravadah in zahtevkih	31-37
Del D: Ovrednotenje in razkritje dolgoročnih finančnih naložb	38-41
Del E: Informacije po odsekih	42-45

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 501 – Revizijski dokazi - dodatni napotki za posamezne postavke – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti standarde in dati napotke, ki dopolnjujejo tiste v MSR 500 - Revizijski dokazi - glede nekaterih posebnih postavk v računovodskih izkazih in drugih razkritij.

2. Uporaba standardov in napotkov iz tega MSR bo pomagala revizorju pridobiti revizijske dokaze v zvezi z nekaterimi posebnimi postavkami v računovodskih izkazih in drugimi navedenimi razkritji.

3. Ta MSR obsega tele dele:

del A: Prisotnost pri štetju zalog,
del B: Potrjevanje terjatev do kupcev (nadomeščen z MSR 505),
del C: Poizvedovanje o pravadah in zahtevkih,
del D: Ovrednotenje in razkritje dolgoročnih finančnih naložb,
del E: Informacije po odsekih.

Del A: Prisotnost pri štetju zalog

4. Poslovodstvo praviloma določa postopke štetja zalog najmanj enkrat letno kot podlago za pripravljane računovodskih izkazov ali za ugotavljanje zanesljivosti evidence zalog.

5. Če so zaloge pomembne za računovodske izkaze, pridobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze o njihovem obstoju in stanju s prisotnostjo pri njih štetju, razen če to ni možno. Revizorjeva prisotnost služi kot preizkus kontrol ali kot preizkušanje podatkov o zalogah, odvisno od revizorjeve ocene tveganja in načrtovanega pristopa. Takšna prisotnost mu omogoči preiskati zaloge, opazovati skladnost opravil s poslovodskimi navodili za evidentiranje in nadzirati izsledke štetja ter zagotoviti dokaze o zanesljivosti poslovodskih navodil.

6. Če zaradi nepredvidenih okoliščin revizor na načrtovani dan ne more biti prisoten pri štetju zalog, povzame ali opazuje nekaj štetij na kak drug dan in po potrebi preizkusi vmesne posle.

7. Če revizorjeva prisotnost ni možna zaradi dejavnikov, kot sta vrsta in razmestitev zalog, prouči, ali lahko drugi postopki dajejo zadostne in ustrezne revizijske dokaze o obstoju in stanju zalog, da se mu ne bo treba sklicevati na omejitve področja revizije. Na primer dokumentacija o kasnejši prodaji posameznih postavk iz zalog, pridobljenih ali kupljenih pred štetjem, lahko daje zadostne in ustrezne revizijske dokaze.

8. Pri načrtovanju, ali biti prisoten pri štetju zalog ali uporabiti druge postopke, revizor upošteva:

- tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z zalogo;
- vrsto notranjega kontroliranja v povezavi z zalogo;
- ali so predvideni ustrezni postopki in izdana primerna navodila za fizično štetje zaloge;
- časovno usklajevanje štetja;

- razmestitev zalog ter
- ali je potrebna pomoč veščaka.

9. Če je količine treba ugotoviti s štetjem zalog in je revizor prisoten pri takem štetju ali če ima organizacija stalno evidenco zalog in revizor prisostvuje štetju enkrat ali večkrat med letom, mora praviloma opazovati postopke štetja in preizkusiti štetje.

10. Če organizacija uporablja postopke za ocenjevanje količin, na primer za ocenitev kupa premoga, se mora revizor prepričati o njihovi sprejemljivosti.

11. Če je zaloga na različnih mestih, mora revizor pretehtati, kje je njegova prisotnost primerna; pri tem upošteva pomembnost zalog ter oceni tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju na različnih mestih.

12. Revizor mora preiskati poslovodska navodila o

(a) uporabi kontrolnih postopkov, na primer zbiranju izpolnjenih popisnih listov, obračunavanju praznih popisnih listov ter štetju in ponovnem štetju;

(b) natančni ugotovitvi stopnje dokončnosti nedokončane proizvodnje, počasi obračajočih se, zastarelih ali poškodovanih stvari ali zalogi, ki je last tretjih oseb, na primer v konsignaciji; ter

(c) ustreznosti ukrepov v zvezi z gibanjem zalog med območji ter dostavljanjem in prejemanjem zalog pred datumom časovnega preloma in po njem.

13. Da bi revizor pridobil zagotovila o ustreznosti uporabljanja poslovodskih postopkov, mora opazovati postopke zaposlencev in opraviti preizkusno štetje. Pri takšnem štetju mora preizkušati tako popolnost kot tudi točnost evidenc o štetju, in sicer tako da spremlja postavke, izbrane iz takšnih evidenc, do dejanske zaloge in postavke, izbrane iz dejanske zaloge, do evidenc o štetju. Revizor mora določiti obseg ohranjanja kopij takšnih evidenc za kasnejše preizkušanje in primerjanje.

14. Revizor mora proučiti postopke ob časovnem prelomu, ki vključujejo podrobnosti gibanja zalog tik pred štetjem, med njim in po njem, da bi lahko kasneje preverjal obračune takšnih gibanj.

15. Iz praktičnih razlogov je mogoče zaloge prešteti na dan, ki ni ob koncu obračunskega obdobja. To je za revizijske namene praviloma primerno le, če je tveganje pri kontroliranju ocenjeno kot ne največje.

Revizor mora z ustreznimi postopki oceniti, ali so spremembe zalog med datumom štetja in koncem obračunskega obdobja pravilno evidentirane.

16. Če ima organizacija stalno evidenco zalog, ki je podlaga za določitev stanja ob koncu obračunskega obdobja, mora revizor z ustreznimi dodatnimi postopki oceniti, ali so razlogi za morebitne pomembne razlike med ugotovitvijo pri štetju in stanjem v stalni evidenci zalog razumljive in ali so evidence ustrezno popravljene.

17. Revizor mora preizkusiti popise končnih zalog, da bi presodil, ali točno kažejo preštete dejanske količine.

18. Če so zaloge v skrbništvu in pod nadzorom tretje osebe, mora revizor od nje praviloma pridobiti neposredno potrditev količin in kakovosti zalog, ki jih ima v imenu organizacije. Odvisno od pomembnosti teh zalog mora revizor tudi razmisliti o

- neoporečnosti in neodvisnosti tretje osebe;
- opazovanju štetja zalog ali pridobitvi drugega revizorja za tako opazovanje;
- pridobitvi poročila drugega revizorja o ustreznosti notranjega kontroliranja pri tretji osebi kot zagotovila, da je zaloga pravilno prešteta in ustrezno varovana; ter
- pregledu dokumentacije o zalogah, ki so pri tretjih osebah, na primer skladiščne prejemnice, ali pridobitvi potrdilnic drugih strank, če so takšne zaloge zastavljene kot poroštvo.

Del B: Potrjevanje terjatev do kupcev*

19. **Če so terjatve do kupcev pomembne za računovodske izkaze in če je mogoče utemeljeno pričakovati, da bodo dolžniki odgovorili, mora revizor praviloma načrtovati prejem neposredne potrditve stanja terjatev ali posameznih postavk v okviru salda posameznega konta.**

20. Neposredno potrjevanje daje zanesljive revizijske dokaze o obstoju dolžnikov in točnosti evidentiranih saldov na njihovih kontih. Vendar praviloma ne daje dokazov o vnovčljivosti saldov ali o obstoju neknjiženih zneskov terjatev.

*Ta del (19.-30. odstavek) je nadomeščen z MSR 505.

21. **Če je mogoče pričakovati, da dolžniki ne bodo odgovorili, mora revizor načrtovati druge postopke.** Takšen postopek je na primer preizkušanje kasnejših prejemkov, ki so povezani s saldov na kontu, ali posameznih knjižb po koncu obdobja.

22. Konte, za katerih stanja je treba pridobiti potrditve, mora revizor izbrati tako, da lahko pride do ustreznih sklepov o obstoju in točnosti terjatev do kupcev kot celote; pri tem upošteva opredeljeno revizijsko tveganje in druge načrtovane postopke.

23. Revizor pošlje pisma z zahtevo po potrditvi, dolžniki pa so dolžni poslati odgovore naravnost revizorju. Takšno pismo obsega tudi privolitev posloводства, da dolžnik razkrije revizorju potrebne informacije.

24. Zahteva za potrditev saldov ima lahko pritrdilno obliko, če se od dolžnika pričakuje, da bo potrdil svoje soglasje ali izrazil nesoglasje s knjiženim saldov, ali pa odklonilno obliko, če se pričakuje odgovor samo v primeru nesoglasja s knjiženim saldov.

25. Pritrdilne potrditve nudijo zanesljivejše dokaze kot odklonilne. Izбира med pritrdilno in odklonilno obliko potrditve je odvisna od okoliščin, tudi od tveganja tako pri delovanju kot pri kontroliranju. Pritrdilna oblika ima prednost, kadar je tveganje pri delovanju ali pri kontroliranju ocenjeno kot veliko, kajti pri odklonilni obliki lahko izostanejo odgovori tudi iz drugih razlogov, ne samo zaradi soglašanja s knjiženim saldov.

26. Uporabiti je mogoče tudi kombinacijo pritrdilne in odklonilne oblike. Na primer kadar celotni znesek terjatev sestoji iz majhnega števila velikih saldov in velikega števila majhnih saldov, se lahko revizor odloči, da je ustrezno potrditi vse ali pa vzorec velikih saldov z zahtevki po pritrdilnih potrditvah in vzorec malih saldov z zahtevki po odklonilnih potrditvah.

27. Če se uporabi pritrdilna oblika, mora revizor tistim dolžnikom, ki ne odgovorijo v sprejemljivem času, praviloma poslati opomin. Če odgovor vključuje odmike, jih je treba v celoti proučiti.

28. **Če pri pritrdilnem potrjevanju ni odgovora, je treba uporabiti druge postopke ali pa postavko obravnavati kot napačno.** Takšen postopek je na primer preiskovanje kasnejših prejemkov ali preizkušanje listin o prodaji in odpravi. Postavke, za katere ni odgovorov in za katere niso bili izvedeni drugi postopki, je treba pri ovrednotenju revizijskih dokazov, ki jih daje revizijski vzorec, šteti kot napačne.

29. Iz praktičnih razlogov in kadar je tveganje pri kontroliranju ocenjeno kot ne največje, se lahko revizor odloči za potrjevanje saldov

terjatev kasneje in ne na dan konca obračunskega obdobja, na primer če bo revizija končana v kratkem času po koncu obdobja. V takšnih primerih mora revizor preiskati in preizkusiti vmesne posle, če se mu zdi potrebno.

30. Če poslovodstvo prosi revizorja, naj odstopi od potrjevanja kakega salda terjatev, mora revizor proučiti, ali obstaja za takšen zahtevek upravičena podlaga. Na primer če je kaka postavka sporna in bi stiki z revizorjem utegnili otežiti občutljiva pogajanja organizacije z dolžnikom. **Preden revizor sprejme odklonitev kot upravičeno, mora preizkusiti vsakršne razpoložljive dokaze v prid pojasnilu poslovodstva. V takšnih primerih mora revizor uporabiti druge postopke pri terjatvah, ki niso predmet potrjevanja.**

DEL C: Poizvedovanje o pravadah in zahtevkih

31. Pravde in zahtevki, ki se nanašajo na organizacijo, lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze, zato jih je treba razkriti in/ali zanje poskrbeti v računovodskih izkazih.

32. Revizor mora izvede postopke, da bi spoznal, ali obstajajo kake pravde ali zahtevki, ki se nanašajo na organizacijo in pomembno vplivajo na računovodske izkaze. Takšni postopki so:

- ustrezne poizvedbe pri poslovodstvu, tudi pridobitev predstavitev;
- pregledovanje zapisnikov upravnega odbora in dopisovanja z odvetniki, ki delajo za organizacijo;
- preiskovanje kontov pravniških stroškov;
- uporaba vsakršnih informacij o poslovanju organizacije, tudi informacij, pridobljenih iz razprav s pravno službo v organizaciji.

33. Če so pravde in zahtevki ugotovljeni ali če revizor meni, da utegnejo obstajati, vzpostavi neposredne stike z odvetniki organizacije. Takšni stiki pomagajo pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ali so znani možni zahtevki in pravde ter ali so poslovske ocenitve njihovih finančnih posledic zanesljive. Kadar revizor sklene, da je tveganje pomembno napačne navedbe bistveno tveganje, oceni vzpostavitev ustreznih kontrol v organizaciji in ugotovi, ali delujejo. Odstavki 108-114 MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe – dajejo nadaljnje napotke za določitev bistvenih tveganj.

34. Pismo, ki ga pripravi poslovodstvo in odpošlje revizor, naj zahteva neposredne stike odvetnika z revizorjem. Če se ne zdi verjetno, da bo odvetnik odgovoril na splošno poizvedovanje, naj pismo obsega:

- seznam pravnih in zahtevkov;
- oceno poslovodstva o izidu pravnih in zahtevkov ter njegovo oceno finančnih posledic, tudi stroškov;
- zahtevek, naj odvetnik potrdi upravičenost ocenitev poslovodstva in oskrbi revizorja z nadaljnjimi informacijami, če je seznam po odvetnikovem mnenju nepopoln ali napačen.

35. Revizor mora proučiti stanje pravnih zadev do datuma svojega poročila. V nekaterih primerih mora dobiti od odvetnika ažurirane informacije.

36. V nekaterih okoliščinah, na primer če revizor sklene, da je zadeva bistveno tvegana, če je zadeva zapletena ali je med poslovodstvom in odvetnikom nesoglasje, utegne biti koristen revizorjev sestanek z odvetnikom, da bi se z njim pogovoril o verjetnem izidu pravde ali zahtevka. Do takšnega sestanka mora priti s privoljenjem poslovodstva in po možnosti ob navzočnosti njegovega predstavnika.

37. Če poslovodstvo noče dati revizorju dovoljenja za stike z odvetnikom, se pojavi omejitev področja revizije, kar praviloma vodi do mnenja s pridržki ali do zavrnitve mnenja. Če odvetnik zavrne odgovor na ustrezen način in revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov z uporabo drugih revizijskih postopkov, mora revizor razmisliti, ali obstaja omejitev področja, ki lahko vodi do mnenja s pridržki ali za zavrnitve mnenja.

DEL D: Ovrednotenje in razkritje dolgoročnih finančnih naložb

38. Kadar so dolgoročne finančne naložbe pomembne za računovodske izkaze, pridobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z njihovim ovrednotenjem in razkritjem.

39. Revizijski postopki v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami praviloma vključujejo pridobivanje dokazov, ali je organizacija še sposobna dolgoročno imeti takšne naložbe, in razpravljanje s poslovodstvom, ali jih bo še imela kot dolgoročne finančne naložbe, ter pridobivanje pisnih predstavitev o tem.

40. Drugi postopki so praviloma proučevanje zadevnih računovodskih izkazov in drugih informacij, kot so tržne kotacije, ki nakazujejo vrednost, ter primerjanje takšnih vrednosti s knjigovodskim zneskom finančnih naložb do dneva revizorjevega poročila.

41. Če takšne vrednosti ne presegajo knjigovodskih zneskov, mora revizor proučiti, ali je potreben delni odpis. Če ni gotovo, ali bo knjigovodski znesek mogoče vnovčiti, mora revizor proučiti, ali je bila opravljena ustrezna popravna knjižbe in/ali ustrezno razkritje.

DEL E: Informacije po odsekih

42. Če so informacije po odsekih pomembne za računovodske izkaze, pridobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z njihovim razkritjem v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

43. Revizor mora proučiti informacije po odsekih v povezavi z računovodskimi izkazi kot celoto in od njega se praviloma ne zahteva uporaba revizijskih postopkov, ki bi bili potrebni za izražanje mnenja o posamičnih informacijah po odsekih. Toda načelo pomembnosti vključuje tako količinske kot tudi kakovostne dejavnike in revizorjevi postopki jih morajo upoštevati.

44. Revizijski postopki v zvezi z informacijami po odsekih praviloma sestojijo iz analitičnih postopkov in drugih revizijskih preizkusov, ki so v danih okoliščinah ustrezni.

45. Revizor naj se s poslovodstvom pogovori o metodah, uporabljenih pri opredeljevanju informacij po odsekih, in prouči, ali je verjetno, da bodo takšne metode vodile do razkritja v skladu z uporabljenim okvirom računovodskega poročanja, ter preizkusi uporabo takšnih metod. Revizor naj prouči prodaje, prenose in obremenitve med odseki, izločitve medodsečnih zneskov, primerjave s predračuni in druge pričakovane izide, na primer odstotek dobička v prihodkih od prodaje, ter razporeditev sredstev in stroškov med odseki, tudi stanovitnost glede na prejšnja obdobja in ustreznost razkritij v primeru nestanovitnosti.