

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

STALIŠČE 1005

**POSEBNE REŠITVE PRI REVIZIJI
MALIH ORGANIZACIJ**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2001

© 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.

Stališče 1005

POSEBNE REŠITVE PRI REVIZIJI MALIH ORGANIZACIJ

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1-4
Značilnosti malih organizacij	5-18
Pripombe k uporabi mednarodnih standardov revidiranja	19
Obveznosti: MSR 200-299	20-35
Načrtovanje: MSR 300-399	36-47
Notranje kontroliranje MSR 400-499	48-59
Revizijski dokazi: MSR 500-599	60-89
Revizijski sklepi in poročanje. MSR 700-799	90-94
Opravljanje računovodskih storitev naročnikom revizije	95-117

To mednarodno stališče o revidiranju (stališče) je pripravil mednarodni odbor za pravila revidiranja (MOPR) pri Mednarodnem združenju računovodskih strokovnjakov (MZRS). MOPR ga je sprejel marca 1999 za objavo v marcu 1999.

Namen tega stališča je praktično pomagati revizorjem pri uporabi mednarodnih standardov revidiranja (MSR) pri reviziji računovodskih izkazov malih organizacij. Ne vpliva na temeljna načela in bistvene postopke MSR.

Uvod

1. MSR vsebujejo temeljna načela in bistvene postopke skupaj z ustreznimi napotki, ki veljajo za revizijo računovodskih izkazov katerekoli organizacije, ne glede na njeno velikost, pravno obliko, lastništvo ali poslovodski ustroj ali pa naravo njenega delovanja. MOPR priznava, da povzročajo male organizacije vrsto posebnih revizijskih obrav-

nav. To stališče ne postavlja nobene nove zahteve glede revizije malih organizacij pa tudi ne vpeljuje izjem od zahtev MSR. Vse revizije malih organizacij je treba opraviti v skladu z MSR.

2. Namen tega stališča je opisati značilnosti, ki se na splošno pojavljajo pri malih organizacijah, in nakazati, kako lahko vplivajo na uporabo MSR. To stališče vključuje:

- (a) razpravo o značilnostih malih organizacij,
- (b) napotke za uporabo MSR pri reviziji malih organizacij in
- (c) napotke v zvezi z vplivom na revizorjevo delo, če revizor opravlja v mali organizaciji tudi računovodske storitve.

3. V nekaterih zakonodajah zakon preprečuje revizorjem opravljanje računovodskih storitev. V drugih zakonodajah pa zakoni in poklicna etika¹ dovoljujejo revizorjem opravljanje računovodske storitve. Poglavje 3 tega stališča obravnava posebne dejavnike, ki jih morajo revizorji upoštevati, če opravljajo malim organizacijam tudi računovodske storitve.

4. Pri določanju narave in obsega napotkov v tem stališču je cilj MOPR dati takšno raven zagotovil, ki bo splošno uporabna pri vseh revizijah malih organizacij in ki bo pomagala revizorju pri izražanju strokovnega mnenja glede uporabe MSR. Vendar niso oblikovani podrobni napotki o postopku, ker bi lahko izdaja takšnih napotkov spodkopala pravilno uporabo strokovne presoje pri revidiranju.

Značilnosti malih organizacij

5. Revizor prilagodi revizijske postopke okoliščinam organizacije in sprejetega posla. Revizija male organizacije se razlikuje od revizije velike organizacije, ker utegnejo biti listine poenostavljene; revizije malih organizacij so praviloma manj zapletene in se lahko opravljajo z manj pomočniki.

6. Izraz "mala organizacija" se uporablja v tem stališču za označevanje ne samo velikosti organizacije, temveč tudi njenih kakovostnih značilnosti. Med količinskimi kazalci velikosti organizacije so lahko vsota bilance stanja, prihodki in število zaposlencev, vendar takšni kazalci

¹Kodeks etike MZRS dovoljuje opravljanje računovodskih in drugih storitev naročnikom revizije, če je zajamčena neodvisnost.

niso dokončni. Zato ni mogoča ustrezna opredelitev male organizacije zgolj v količinskih izrazih.

7. Za namene tega stališča je mala organizacija vsaka, v kateri

(a) sta lastništvo in ravnateljstvo osredotočeni v majhnem številu oseb (pogosto v enem samem posamezniku²) in

(b) ima eno ali več tehle lastnosti:

- malo virov prihodkov,
- poenostavljeno knjigovodenje,
- omejene notranje kontrole, ki jih ravnateljstvo utegne kršiti.

8. Opisane kakovostne značilnosti niso izčrpne, ne nanašajo se zgolj na male organizacije in male organizacije nimajo nujno vseh teh značilnosti. Za namene tega stališča imajo male organizacije praviloma značilnost (a) in eno ali več značilnosti (b).

Osredotočenje lastništva in ravnateljstva

9. Male gospodarske organizacije podjetja imajo navadno malo lastnikov; pogosto le enega samega. Lastnik lahko zaposli ravnatelja, ki vodi organizacijo, vendar je v večini primerov sam neposredno vključen v njeno vsakodnevno poslovanje. Podobno je v malih nedobičkonosnih organizacijah in organizacijah javnega sektorja: čeprav so za nje pogosto formalno odgovorni nekateri posamezniki, je le malo ljudi vključenih v vsakodnevno poslovanje.

10. To stališče uporablja izraz "lastnik-ravnatelj" za označevanje lastnika organizacije, ki sodeluje pri vsakodnevni skrbi za njeno poslovanje. Če lastniki ne sodelujejo v vsakodnevnom poslovanju, se uporablja izraz "lastnik-ravnatelj" tako za lastnika kot tudi za najetega ravnatelja, ki skrbi za poslovanje organizacije.

Malo virov prihodkov

11. Male organizacije imajo pogosto omejeno vrsto proizvodov ali storitev in delujejo na enem samem ali na omejenem številu krajev. Zaradi takšnih značilnosti revizor laže pridobiva, zapisuje in ohranja poznavanje organizacije, kot če bi bila večja. Uporaba širše vrste revizij-

²Beseda "posameznik" označuje bolj lastništvo fizične osebe kot lastništvo drugega podjetja. Podjetje, ki je v lasti drugega podjetja, pa se za namene tega stališča lahko obravnava kot "malo podjetje", če lastnik kaže ustrezne značilnosti.

skih postopkov je v takšnih okoliščinah lahko enostavna. Včasih se lahko na primer oblikujejo uspešni modeli napovedovanja za uporabo pri proučevalnih postopkih. Proučevalni postopki lahko dajejo koristne dokaze in včasih zmanjšujejo potrebo po drugih postopkih preizkušanja podatkov. Poleg tega so v številnih malih organizacijah računovodske množice pogosto majhne in jih je lahko proučevati.

Poenostavljeno knjigovodenje

12. Male organizacije morajo voditi dovolj poslovnih knjig, da zadošijo ustreznim zakonskim in drugim predpisanim zahtevam ter zadovoljijo svoje lastne potrebe, tudi pri pripravi in reviziji računovodskih izkazov. Zato mora biti knjigovodstvo zastavljeno tako, da daje zadostna zagotovila, da

(a) so vsi posli in druge računovodske informacije, ki bi morali biti knjiženi, tudi knjiženi;

(b) sredstva in obveznosti, ki so knjiženi v knjigovodstvu, tudi dejansko obstajajo in so knjiženi v pravih zneskih ter

(c) se prevare ali napake pri obdelovanju računovodskih informacij odkrijejo.

13. Večina malih organizacij zaposluje malo ljudi, če sploh koga, zgolj za knjigovodenje. Zato so knjigovodske naloge in poslovne knjige pogosto poenostavljene. Knjigovodenje je poenostavljeno ali slabo, zato je večje tveganje, da utegnejo biti računovodski izkazi nenatančni ali nepopolni. Mnoge male organizacije prepuščajo drugim nekatere ali celo vse knjigovodske naloge.

14. Za male organizacije je pogosto prikladno, če uporabljajo računovodske računalniške programe priznanih blagovnih znamk, namenjene za uporabo v osebem računalniku. Mnogi teh programov so splošno preizkušeni in uradno priznani ter so lahko, če so skrbno izbrani in uporabljeni, dobra podlaga za zanesljivo in gospodarno računovodsko ureditev.

Omejene notranje kontrole

15. Zaradi velikosti in gospodarnega ravnanja v malih organizacijah zapletene notranje kontrole pogosto niso niti potrebne niti zaželeno, ker pa je malo zaposlencev, je ločevanje nalog izvedljivo le v omejenem obsegu. Za ključna področja pa je celo v zelo majhni organizaciji koristno uvesti nekaj ločevanja nalog ali drugih oblik poenostavljenih, vendar uspešnih kontrol. Ravnateljske kontrole, ki jih vsakodnevno izvaja lastnik-ravnatelj, imajo lahko tudi pomembne koristne posledice.

ce, ker ima lastnik-ravnatelj osebni interes za varovanje sredstev organizacije, merjenje njenih dosežkov in obvladovanje njenega delovanja.

16. Lastnik-ravnatelj ima v mali organizaciji prevladujoč položaj. Njegovo neposredno obvladovanje vseh odločitev in možnost kadarkoli osebno poseči, da bi zagotovil ustrezen odziv na spremenjene okoliščine, sta pogosto pomembni značilnosti poslovanja malih organizacij. Takšno obvladovanje lahko tudi nadomešča sicer slabe postopke notranjega kontroliranja. Na primer če je ločevanje nalog na področju nakupovanja in denarnega plačevanja omejeno, se notranje kontroliranje izboljša, če lastnik-ravnatelj osebno podpisuje vse čeke. Če lastnik-ravnatelj ne sodeluje, obstaja večje tveganje, da se utegnejo pojaviti prevare ali napake zaposlenecv in da ne bodo odkrite.

17. Če notranje kontrole niso na visoki ravni, to samo po sebi še ne nakazuje velikega tveganja prevar ali napak; prevladujoč položaj lastnika-ravnatelja pa je mogoče zlorabiti: ravnateljsko neupoštevanje kontrol ima lahko pomemben škodljiv učinek na okolje kontroliranja vsake organizacije, kar povečuje nevarnost ravnateljskih prevar ali bistveno napačnih navedb v računovodskih izkazih. Na primer lastnik-ravnatelj lahko usmerja osebe k izdatkom, ki se brez podpornih listin sicer ne bi pojavili.

18. Vpliv lastnika-ravnatelja in možnost ravnateljskega neupoštevanja notranjih kontrol na revizijo sta zelo odvisna od neoporečnosti, stališča in pobud lastnika-ravnatelja. Kakor pri vsaki drugi reviziji upošteva revizor male organizacije poklicni dvom. Revizor ne predpostavlja, da je lastnik-ravnatelj nepošten, in tudi ne predpostavlja nesporne poštenosti. To je pomemben dejavnik, ki ga mora upoštevati revizor, kadar ocenjuje revizijsko tveganje, načrtuje vrsto in obseg revizijskega dela, vrednoti revizijske dokaze in ocenjuje zanesljivost ravnateljskih predstavitev.

Pripombe k uporabi mednarodnih standardov revidiranja

19. Pripombe, ki sledijo, dajejo napotke za uporabo MSR pri reviziji male organizacije. Napotki dopolnjujejo, ne pa nadomeščajo napotke, ki jih vsebujejo ustrezni MSR, in upoštevajo posebnosti revizije malih organizacij. Pri posebnih zahtevah MSR se revizor sklicuje na ustrezne MSR. Če se MSR načeloma lahko uporablja pri reviziji računovodskih izkazov malih organizacij in ni posebnih rešitev, ki bi se uporab-

ljale pri reviziji malih organizacij, v zvezi s takšnim MSR ni nobenih napotkov.

MSR 210 - Določbe o revizijskih poslih

20. V mnogih primerih se lastniki-ravnatelji malih organizacij ne zavedajo v celoti svojih lastnih nalog ali nalog svojih revizorjev. Lastniki-ravnatelji se morda še posebej zavedajo, da so odgovorni za računovodske izkaze, zlasti če jih je lastnik-ravnatelj dal sestaviti zunanjim osebam. Med nameni listine o revizijskem poslu je tudi jasna priobčitev zadevnih nalog lastnika-ravnatelja in revizorja. V prilogi k MSR 210 je zgled listine o revizijskem poslu.

21. V nekaterih primerih lahko revizor ugotovi, da ne bo mogoče dobiti zadostnih dokazov za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, ker utegnejo iz značilnosti male organizacije izvirati nekatere pomanjkljivosti. V takšnih okoliščinah in če to dovoljuje ustrezna zakonodaja, se revizor lahko odloči, da ne bo sprejel posla ali da se bo po sprejetju umaknil iz njega. Druga možnost je, da se revizor odloči nadaljevati posel, v revizijskem mnenju izraziti pridržek ali mnenje zavrniti. Revizor upošteva 41. člen MSR 700 - Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih -, ki pravi, da praviloma ne sprejme revizijskega posla, katerega določbe so takšne, da meni, da bi zaradi njih moral zavrniti mnenje.

MSR 220 Obvladovanje kakovosti revizijskega dela

22. Glavni namen obvladovanja kakovosti je poskrbeti za zagotovilo, da se revizije opravljajo v skladu s splošno sprejetimi standardi revidiranja. Revizor male organizacije upošteva ta namen, ko določa vrsto, čas in obseg usmeritev in postopkov, ustreznih v danih okoliščinah.

23. 5. člen MSR 220 pravi: "Vrsta, čas in obseg usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti v revizijskem podjetju so odvisni od več dejavnikov, kot so obseg in vrsta delovanja ..." Mnoge revizije malih organizacij opravljajo mala revizijska podjetja. Takšna podjetja pri določanju ustreznih usmeritev in postopkov upoštevajo zahteve, ki so naštet v 6. členu MSR 220:

- (a) strokovne zahteve,
- (b) strokovno znanje in sposobnost,
- (c) dodeljevanje nalog,
- (d) prenašanje dela na druge,
- (e) posvetovanje,
- (f) sprejemanje in ohranjanje naročnikov ter
- (g) spremljanje.

24. Razen morda "dodeljevanja nalog" in "prenašanja dela na druge" (ki ne prideta v poštev pri samostojnih revizorjih brez pomočnikov) se vse naštetu praviloma kaže v ureditvah revizijskih podjetij, ki revidirajo male organizacije.

25. Zahteve MSR 220 v zvezi z obvladovanjem kakovosti posameznih revizij večinoma ustrezajo poslom, pri katerih se nekaj dela prenese na enega ali več pomočnikov. Revizije mnogih malih organizacij opravi v celoti prevzemnik revizije (ki je lahko tudi samostojni revizor). V takšnih okoliščinah se ne pojavljajo vprašanja usmerjanja in nadziranja pomočnikov ter pregledovanja njihovega dela, ker prevzemnik revizije osebno opravi vse pomembno delo in pozna vse bistvene zadeve.

26. Prevzemnik revizije (ali samostojni revizor) se mora kljub temu prepričati, da je revizija opravljena v skladu z MSR. Pripravljanje ali pridobivanje ustrezno oblikovanih obrazcev preverjalnega seznama o dokončanju revizije lahko da koristno orodje za preizkušanje popolnosti in ustreznosti revizijskega postopka. Oblikovanje nepristranskega stališča o ustreznosti presoj pri revidiranju je lahko dejansko vprašljivo, če je ista oseba opravila tudi celotno revizijo. Če gre za posebno področje ali nenavadne pojave in revizijo opravlja samostojni revizor, utegne biti zaželen zaupen posvet z drugimi ustrezno izkušenimi revizorji ali z revizorjevo strokovno organizacijo.

230 - Dokumentacija

27. Revizor utegne poglobljeno poznati organizacijo in njeno poslovanje, ker obstaja tesna povezava med njim in lastnikom-ravnateljem ali pa zaradi velikosti revidirane organizacije ali revizijske skupine in revizijskega podjetja. Poznavanje pa ne odpravi potrebe, da ima revizor ustrezno delovno gradivo. Delovno gradivo mu pomaga pri načrtovanju, izvajanju, nadziranju in pregledovanju revizije ter hrani dokaze, pridobljene v podporo revizijskemu mnenju.

28. Strogi red, ki ga vsiljujejo zahteve po zapisovanju razmišljanja in sklepov o pomembnih zadevah, kakršne zahtevajo presojo, lahko pogosto dejansko prispevajo k jasnosti revizorjevega poznavanja obravnavanih zadev in k večji kakovosti sklepov. To velja za vse revizije, celo če samostojni revizor nima pomočnikov.

29. Za dokumentiranje ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja v organizaciji se lahko uporabljajo različni načini, odvisno od njune zapletenosti. V malih organizacijah pa je uporaba narisov poteka ali besednih opisov ureditve pogosto najbolj učinkovita. Hraniti jih je mogoče kot trajne informacije ter jih v naslednjih letih po potrebi pregledovati in prečiščevati.

30. V 11. členu MSR 230 so zgledi vsebine delovnega gradiva. Ni mišljeno, da bi se uporabljali kot sezname za preverjanje zadev, ki jih je treba upoštevati v vseh primerih. Revizor male organizacije presoja o določanju vsebine delovnega gradiva v vsakem primeru posebej.

31. V vsakem primeru pa revizor velike ali male organizacije zapisuje v delovno gradivo:

- (a) načrtovanje revizije;
- (b) revizijski program, ki določa vrsto, čas in obseg opravljenih revizijskih postopkov;
- (c) izsledke teh postopkov ter
- (d) sklepe, zasnovane na pridobljenih revizijskih dokazih skupaj z razmišljanjem o vseh pomembnih zadevah, ki zahtevajo njegovo presojo, in sklepi o njih.

MSR 240 - Prevare in napake

32. 13. in 14. člen MSR 240 pojasnjujeta nekatere okoliščine ali dogodke, ki utegnejo povečati tveganje prevar ali napak. Zgledi teh okoliščin ali dogodkov so prikazani v prilogi 1 k MSR. Ustrezen zgled za male organizacije je: "ravnateljstvo obvladuje posamezna oseba ali majhna skupina, ni pa uravnoteževalnega kontroliranja, kakršno je nadziranje pristojnih za upravljanje ..." Čeprav ta položaj velja za večino malih organizacij, napotki v MSR 240 nočejo reči, da mora revizor obravnavati vse male organizacije, kot da je pri njih tveganje prevar ali napak večje kot pri večjih.

33. Prisotnost prevladujočega lastnika-ravnatelja je pomemben dejavnik v celotnem okolju kontroliranja, ker lahko potreba po ravnateljskem odobravanju nadomešča sicer šibke kontrolne postopke ter zmanjšuje tveganje prevar in napak zaposlencev. To pa je možna pomanjkljivost, ker ima ravnateljstvo priložnost obiti kontrole. Odnos lastnika-ravnatelja do kontrolnih zadev na splošno in osebno izvajanje ravnateljskih kontrol lahko pomembno vplivata na način revizorjevega delovanja. Revizorjeva ocena vpliva takšnih zadev izhaja iz poznavanja posamezne organizacije in neoporečnosti lastnika-ravnatelja. Zadeve, ki jih mora revizor upoštevati pri svojem ocenjevanju, so med drugimi:

- ali ima lastnik-ravnatelj poseben prepoznaven motiv (na primer odvisen je od lastnika-ravnatelja od uspeha organizacije), da potvori računovodske izkaze, povezan z možnostjo za to;

- ali lastnik-ravnatelj ne razlikuje med osebnimi posli in posli organizacije;
- ali je življenjski slog lastnika-ravnatelja bistveno neskladen z ravniyo zaslužka (to vključuje druge vire prihodkov, ki jih revizor na primer lahko spozna pri izpolnjevanju davčne prijave lastnika-ravnatelja);
- pogoste spremembe strokovnih svetovalcev;
- ali se začetni datum revizije večkrat prelaga in ali obstajajo nepojasnjene zahteve po dokončanju revizije v neutemeljeno kratkem času;
- nenavadni posli na koncu leta, ki bistveno vplivajo na dobiček;
- nenavadni posli s povezanimi strankami;
- izplačila nagrad ali opravnin agentom in svetovalcem, ki se zdijo pretirana;
- spori z davčnimi oblastmi.

MSR 250 - Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov

34. MSR 250 zahteva, da se mora revizor na splošno seznaniti z zakoni in drugimi predpisi, ki veljajo za revidirano organizacijo. Poleg zakonov in drugih predpisov, ki se nanašajo neposredno na pripravljanje računovodskih izkazov, utegnejo obstajati tudi zakoni in drugi predpisi, ki predpisujejo obnašanje organizacije in so bistveni za njeno sposobnost, da posluje. Mnoge male organizacije imajo nezapletene dejavnosti, za katere so zakoni in drugi predpisi manj zapleteni kot za okolje, v katerem delujejo večje, bolj raznovrstne.

35. Ko revizor male organizacije ugotovi vse zakone in druge predpise, veljavne za panogo, zabeleži to informacijo med stalne informacije kot del poznavanja organizacije ter jih v naslednjih letih po potrebi pregleduje in prečiščuje.

MSR 300 - Načrtovanje

36. Revizije malih organizacij izvajajo zelo majhne revizijske skupine; mnoge obsegajo le prevzemnika revizije (ali samostojnega revizorja), ki ima enega revizijskega pomočnika (ali celo nobenega). V manjši skupini je usklajevanje in komuniciranje med člani skupine lažje. Načrtovanje revizije male organizacije ni tako zapleteno ali dolgotrajno; spreminja se v skladu z velikostjo organizacije in zapletenostjo revizije. Na primer pri nekaterih malih revizijah je načrtovanje mogoče izpeljati na sestanku z lastnikom-ravnateljem organizacije ali ko so

poslovne knjige organizacije na razpolago revizorju za revizijo. Načrtovanje revizije pa se lahko začne ob dokončanju revizije za prejšnje obdobje, ko je revizor dobro seznanjen z načrtom za naslednje obdobje. Posebno koristna je lahko takrat pripravljena kratka opomba v dosjeju, ki je zasnovana na pregledu delovnega gradiva in poudarja zadeve, ugotovljene v pravkar dokončani reviziji. Takšna opomba v dosjeju, dopolnjena s spremembami v naslednjem obdobju, je lahko začetna podlaga za načrtovanje naslednje revizije. Razprava z lastnikom-ravnateljem je zelo pomemben del načrtovanja, zlasti pri prvi reviziji. Zaradi takšnih razprav ni potreben poseben sestanek, saj so pogosto del drugih sestankov, pogovorov ali dopisovanja.

37. Načrtovanje načeloma obsega splošno strategijo (ki je vidno v celovitem revizijskem načrtu) in podroben način izvedbe strategije glede vrste, časa in obsega revizijskega dela (ki je viden v revizijskem programu). Revizija male organizacije pa v praksi ne obsega nujno pretirane dokumentacije. Pri mali organizaciji, pri kateri so zaradi njene velikosti ali vrste lahko podrobnosti celovitega načrta ustrezno dokumentirane v revizijskem programu ali obratno, ločena dokumentacija načrta in programa ni nujno potrebna. Če se uporabljajo standardni revizijski programi, so lahko ustrezno prilagojeni in prirojeni okoliščinam posameznega naročnika.

MSR 310 - Poznavanje poslovanja

38. V prilogi k MSR 310 je seznam zadev, ki jih revizor lahko upošteva v zvezi s poznavanjem poslovanja. Seznam je le ponazoritev in ni izčrpen pa tudi vse omenjene zadeve niso pomembne pri vsaki reviziji. Revizor male organizacije zlasti pogosto ugotovi, da številne točke v tem seznamu preprosto niso pomembne. Zato ne bi bilo prav to priložnostno jemati kot obrazec preverjalnega seznama, ki ga je mogoče uporabiti šablonsko pri vseh revizijah. Utegne pa zadostovati, če revizor uporablja preverjalni seznam, ustrezno prilagojen posamezni mali organizaciji; takšen preverjalni seznam je mogoče v naslednjih letih pregledovati in prečiščevati.

39. Revizor male organizacije pogosto zelo dobro pozna poslovanje in je na tekočem, ker je redno v tesnih stikih z lastnikom-ravnateljem. Takšno razmerje pogosto omogoča informacije o zadevah, kot so:

- delovanje male organizacije, njeni glavni proizvodi in storitve ter panga, v kateri deluje;
- slog poslovanja, cilji in obnašanje lastnika-ravnatelja;
- načrti za spremembe narave, poslovanja ali lastništva organizacije;

- razvojne težnje in dobičkonosnost ali plačilna sposobnost ter ustreznost dolgoročnega financiranja kratkoročnih sredstev;
- predpisane zadeve, s katerimi se spopada organizacija, tudi njeno razmerje z davčnimi oblastmi;
- poslovne knjige;
- okolje kontroliranja.

40. Dokumentiranje revizorjevega poznavanja poslovanja je enako pomembno pri vseh revizijah ne glede na velikost organizacije. Obseg dokumentacije pa je odvisen od zapletenosti organizacije in števila oseb, ki sodelujejo v reviziji. Male organizacije praviloma niso zapletene in njihova revizija redko vključuje velike skupine pomočnikov. V mnogih primerih opravi revizijo prevzemnik in morda še en pomočnik. Zato revizor male organizacije pripravi zadostno dokumentacijo, da

(a) olajša pravilno načrtovanje revizije in

(b) omogoča morebitno spremembo nalog v revizijskem podjetju, kot so nov vodja sprejetega revizijskega posla ali pa odhod, bolezen ali nesposobnost pomočnikov.

Takšna dokumentacija je praviloma preproste oblike in tako kratka, kot le dovoljujejo okoliščine.

MSR 320 - Bistvenost pri reviziji

41. "Bistvenost" je opredelil MOPR za mednarodne računovodske standarde v Okvirnih navodilih za pripravljavanje in predstavljavanje računovodskih izkazov takole: "Informacije so bistvene takrat, ko lahko njih opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih. Bistvenost je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah, nje opustitve ali napačne navedbe. Tako je bistvenost prag ali razmejitvena točka in ne predvsem kakovostna značilnost, ki jo morajo imeti informacije, če naj bodo koristne."

Načrtovalna stopnja

42. Za namene načrtovanja revizije je na splošno treba oceniti bistvenost iz kakovostnega in količinskega zornega kota. Eden izmed namenov te začetne presoje o bistvenosti je pri določanju revizijske strategije osredotočiti revizorjevo pozornost na pomembnejše postavke v računovodskih izkazih. Ker ni uveljavljenih stališč, kako se bistvenost ocenjuje količinsko, temelji revizorjeva strokovna presoja na okolišči-

nah vsakega posameznega primera. Med načini ocenjevanja količinske bistvenosti je uporaba ključnih podatkov iz računovodskih izkazov, na primer enega izmed tehle:

- poslovnega izida pred obdavčitvijo (po potrebi prilagojenega za učinek vsake nenormalne ravni odhodkov, kot so nagrade lastniku-ravnatelju),
- prihodkov,
- vsote bilance stanja.

43. Pri malih organizacijah revizor na začetku revizije pogosto nima na razpolago osnutka računovodskih izkazov. V takšnem primeru uporablja najboljše informacije, ki so tedaj na razpolago. Lahko se uporablja zaključni list za obravnavano leto, če je na razpolago. Pogosto je za obravnavano obdobje lažje ugotoviti prihodke kot poslovni izid ali vsoto bilance stanja. Splošen način začetnega ocenjevanja bistvenosti je izračun bistvenosti na podlagi revidiranih računovodskih izkazov za prejšnje leto, dopolnjenih za znane okoliščine v zvezi z revizijo obravnavanega leta.

44. Ocenjevanje bistvenosti v odstotku od poslovnega izida pred obdavčitvijo utegne biti neustrezno, če je organizacija na pragu dobička ali blizu njega, ker bi to utegnilo dati neustrezno nizko raven bistvenosti, ki bi vodila k nepotrebnim obsežnim revizijskim postopkom. V takšnih primerih lahko revizor uporabi metodo odstotkov, na primer od prihodkov ali od vsote bilance stanja. Druga možnost je oceniti bistvenost v primerjavi z ocenjenimi ravnmi bistvenosti v prejšnjih letih in normalno ravni izidov. Poleg upoštevanja bistvenosti na ravni celotnih računovodskih izkazov upošteva revizor bistvenost v povezavi s posameznimi saldi, skupinami poslov in razkritji.

45. Ne glede na to, katero podlago vzame revizor pri ocenjevanju bistvenosti za revizijsko načrtovanje, mora ponovno oceniti bistvenost, ko vrednoti izide revizijskih postopkov. Pri ponovnem ocenjevanju upošteva končno različico osnutka računovodskih izkazov, v katero so vključene vse dogovorjene dopolnitve in med revizijo pridobljene informacije.

46. Čeprav se bistvenost na poročevalni stopnji obravnava količinsko, ni jasnega vrednostnega praga, temveč revizor pogosteje presoja na podlagi razpona vrednosti, v katerem oblikuje mnenje. Zneski nad zgornjo mejo razpona utegnejo biti domnevno bistveni, zneski pod spodnjo mejo pa domnevno nebistveni, čeprav je mogoče domnevo spodbijati z uporabo kakovostnih sodil.

47. Poleg tega kljub morebitni zasnovanosti načrtovanja na količinski oceni bistvenosti upošteva revizorjevo mnenje ne samo znesek, temveč tudi kakovostno naravo nepopravljenih napačnih navedb v računovodskih izkazih.

MSR 400 - Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje

Tveganje pri delovanju

48. Pri reviziji male organizacije se pogosto predpostavlja ali ocenjuje, da je tveganje pri delovanju veliko, vsaj pri nekaterih trditvah v računovodskih izkazih. Ocena tveganja pri delovanju pri takšnih trditvah postane zlasti pomembna, če neposredno vpliva na obseg postopkov preizkušanja podatkov. Pri ocenjevanju tveganja pri delovanju male organizacije so težave, na primer povečano tveganje zaradi osredotočenja lastništva in obvladovanja. Revizorjeva ocena tveganja pri delovanju v mali organizaciji pa je odvisna od njenih posebnih značilnosti. Skrbna ocenitev tveganja pri delovanju pri bistvenih trditvah v računovodskih izkazih lahko omogoči revizorju uspešnejšo in učinkovitejšo revizijo kot domneva, da je tveganje veliko.

Tveganje pri kontroliranju

49. Poznavanje okolja kontroliranja je bistveno za poznavanje tveganja pri kontroliranju. Revizor proučuje celoten vpliv lastnika-ravnatelja in drugega ključnega osebja. Na primer revizor pretehta, ali lastnik-ravnatelj kaže jasno kontrolno zavest, in prouči, koliko so lastnik-ravnatelj in drugo ključno osebje tvorno vključeni v vsakodnevno delovanje.

50. Po seznanitvi z ureditvijo računovodenja in notranjega kontroliranja izdelava revizor začetno oceno tveganja pri kontroliranju na ravni trditve za vsak bistven saldo ali vrsto poslov. Postopki preizkušanja podatkov se lahko skrčijo, če je zaupanje takšnim kontrolam po preiskovanju in preizkušanju utemeljeno. Mnoge notranje kontrole, ki so ustrezne pri velikih organizacijah, pa ne pridejo v poštev v mali organizaciji, zato morda ni mogoče zaupati notranjemu kontroliranju pri odkrivanju prevar ali napak. Na primer ločevanje nalog utegne biti v malih organizacijah zelo omejeno, ker lahko računovodske postopke opravlja le malo oseb, te pa imajo tako poslovne kot tudi skrbniške naloge. Kadar je le malo zaposlencev, pa ni mogoče urediti neodvisnega preverjanja njihovega dela.

51. Neustrezno ločevanje nalog in tveganje napak se v nekaterih primerih lahko nadomesti z drugimi kontrolnimi postopki, na primer z

izvajanjem strogih ravnateljskih kontrol lastnika-ravnatelja na podlagi osebnega poznavanja organizacije in sodelovanja v poslih. To pa samo po sebi lahko povzroči druga tveganja, kot je možnost za ravnateljsko okoriščanje in prevare. Med posebnimi težavami je tudi možnost izkazovanja premajhnih prihodkov zaradi neknjiženja ali napačnega knjiženja prodaj. V okoliščinah, ko je ločevanje nalog omejeno in so dokazi o ravnateljskih kontrolah pomanjkljivi, je mogoče revizijske dokaze, potrebne za podporo revizorjevemu mnenju o računovodskih izkazih, v celoti dobiti s postopki preizkušanja podatkov.

52. Revizor male organizacije se lahko na podlagi svojega poznavanja računovodske ureditve in okolja kontroliranja odloči predpostaviti, da je tveganje pri kontroliranju veliko, ne da bi načrtoval ali opravil kake podrobne postopke (kot je preizkušanje kontrol), ki bi podprli takšno oceno. Celó če kaže, da obstajajo uspešne kontrole, utegne biti za revizorja boljše omejiti revizijske postopke na tiste, ki so povezani s podatki.

53. Revizor opomni ravnateljstvo na bistvene slabosti v zamisli ali delovanju ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, ki jih je spoznal. Pri tem lahko da tudi priporočila za izboljšave. Takšna priporočila so zlasti koristna za razvijanje ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja v mali organizaciji.

Tveganje pri odkrivanju

54. Revizor uporablja ocene tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju za določitev postopkov preizkušanja podatkov, ki bodo dali revizijske dokaze, da zmanjša tveganje pri odkrivanju in spravi revizijsko tveganje na sprejemljivo raven. V nekaterih malih organizacijah, na primer tistih, v katerih je večina poslov gotovinskih in ni rednih vzorcev stroškov in razlik v ceni, utegnejo biti razpoložljivi dokazi nezadostna podpora za mnenje brez pridržkov o računovodskih izkazih.

MSR 401 - Revidiranje v okolju z računalniškim informacijskim sestavom

55. Čedalje večja razpoložljivost računalniško zasnovane ureditve računovodenja, ki lahko zadošča tako področjem nalog kot gospodarskim okoliščinam celo pri najmanjših organizacijah, vpliva na revizijo takšnih organizacij. Ureditev računovodenja pri malih organizacijah pogosto vključuje osebne računalnike. Stališče 1001 - Okolja z računalniškimi informacijskimi ureditvami - samostojni mikroračunalniki - daje dodatne napotke glede posebnega upoštevanja takšnega okolja.

56. Male organizacije verjetno uporabljajo manj visoko razvite računalniške opreme in računalniških programov kot večje (bolj pogosto kupljene kot pa izdelane "doma"). Kljub temu revizor dovolj pozna računalniški informacijski sestav, da lahko načrtuje, usmerja, nadzira in pregleduje opravljeno delo. Revizor lahko prouči, ali so pri reviziji potrebna posebna znanja.

57. Zaradi omejenega ločevanja nalog je posledica uporabe računalniških rešitev v mali organizaciji povečanje tveganja pri kontroliranju. Na primer običajno je, da so uporabniki usposobljeni izvajati dve ali več izmed tehle nalog v računovodstvu:

- izdajanje in odobravanje izvirnih listin,
- vnašanje podatkov v računalnike,
- upravljanje računalnika,
- spreminjanje računalniških programov in datotek,
- uporabljanje ali razpečavanje izlozkov,
- spreminjanje računalniških obratovalnih programov.

58. Uporaba računalniških informacij v malih organizacijah lahko pomaga revizorju dobiti zagotovilo o točnosti in ustreznosti poslovnih knjig z zmanjšanjem tveganja pri kontroliranju. Računalniško zasnovane informacije so lahko bolj organizirane, manj odvisne od sposobnosti ljudi, ki jih uporabljajo, in manj dostopne za prikrojevanje kot neračunalniške. Tudi revizorjeva sposobnost pridobiti ustrezna poročila in druge informacije, se lahko poveča. Dobre računalniške rešitve omogočajo točno dvostavno knjiženje in usklajevanje pomožnih razvidov z zbirnimi konti. Sestavljanje poročil in pripravljanje uskladitev z bankami je lahko bolj urejeno in uspešno, razpoložljivost poročil in drugih informacij za revizorja pa pogosto boljša. Zagotovila, ki jih dajejo takšne rešitve, če so ustrezno ovrednotene in preizkušene, lahko dovolijo revizorju omejiti obseg preizkušanja podatkov o poslih in saldi.

59. Splošna načela, opisana v stališču 1009 - Računalniško podprte revizijske tehnike -, so tudi uporabna v računalniškem okolju malih organizacij in dajejo dodatne napotke glede posebnega ravnanja v takšnem okolju. V mnogih primerih, ko se obdeluje manjša količina podatkov, pa utegnejo biti ročne metode gospodarnjše.

MSR 500 - Revizijski dokazi

60. MSR 500 dopušča, da se revizijski dokazi pridobivajo na različne načine, tudi z ustrezno mešanico preizkušanja kontrol in preizkušanja podatkov, v nekaterih okoliščinah pa je mogoče pridobiti dokaze samo s postopki preizkušanja podatkov. Značilen zgled so okoliščine, v ka-

terih je ločevanje nalog omejeno in manjkajo dokazi o ravnateljskih kontrolah, kakor je v mnogih malih organizacij.

61. Pri reviziji malih organizacij so posebne težave pri pridobivanju revizijskih dokazov za podporo trditvam o popolnosti. Za to sta dva glavna razloga:

- (a) lastnik-ravnatelj ima prevladujoč položaj in je morda zmožen zagotoviti, da se nekateri posli ne knjižijo;
- (b) v organizaciji morda ni postopkov notranjega kontroliranja, ki dajejo listinske dokaze, da so vsi posli knjiženi.

62. Revizor načrtuje in izvaja revizijo s poklicnim dvomom. Če ni dokazov o nasprotnem, je upravičen sprejeti predstavitev kot resnične in poslovne knjige kot prave.

63. Revizorju male organizacije ni treba predpostavljati, da bodo obstajale omejene notranje kontrole popolnosti pomembnih množic, kot so prihodki. Mnoge male organizacije imajo kako obliko številčno zasnovanih ureditev za kontroliranje razpečavanja blaga ali opravljanja storitev. Če takšna ureditev zagotavlja popolnost, lahko revizor pridobi revizijske dokaze o poslovanju na podlagi preizkušanja kontrol, kar pomaga pri ugotovitvi, ali je tveganje pri kontroliranju mogoče oceniti kot manjše od tistega, ki upravičuje skrčenje preizkušanja podatkov.

64. Če ni notranje kontrole v zvezi s trditvijo, lahko revizor dobi zadostne dokaze zgolj s postopki preizkušanja podatkov. Takšni postopki so med drugim:

- primerjanje knjiženih zneskov z zneski, izračunanimi na podlagi ločeno vpisanih podatkov, na primer knjižene oddaje blaga v skladiščni kartoteki po pričakovanju povečajo prihodke od prodaje, proizvodjalni nalogi ali razvidi časa po pričakovanju povečajo obremenitev strank;
- usklajevanje celotnih količin kupljenega in prodanega blaga;
- proučevalni postopki;
- zunanje potrjevanje;
- pregledovanje poslov po datumu bilance stanja.

MSR 520 - Proučevalni (analitični) postopki

Proučevalni postopki pri načrtovanju revizije

65. Revizor uporablja proučevalne postopke na načrtovalni stopnji revizije. Vrsta in obseg proučevalnih postopkov na načrtovalni stopnji revizije male organizacije sta lahko omejena s pravočasnostjo obdelovanja poslov v malih organizacijah in pomanjkanjem zanesljivih raču-

novodskih informacij v danem trenutku. Male organizacije nimajo medletnih ali mesečnih računovodskih informacij, ki bi jih bilo mogoče uporabiti v proučevalnih postopkih na načrtovalni stopnji. Druga možnost je, da revizor lahko na kratko pregleda glavno knjigo ali takšne druge poslovne knjige, ki so takoj na razpolago. V mnogih primerih morda ni olistinjenih informacij, ki bi jih bilo mogoče uporabiti s takšnim namenom, in revizor lahko pridobi potrebne informacije na podlagi razprave z lastnikom-ravnateljem.

Proučevalni postopki kot postopki preizkušanja podatkov

66. Proučevalni postopki so pogosto gospodaren način pridobivanja dokazov, ki jih potrebuje revizor. Ta ocenjuje kontrole pripravljanja informacij, uporabljene v proučevalnih postopkih. Če takšne kontrole delujejo, revizor bolj zaupa v zanesljivost informacij in potemtakem izidov proučevalnih postopkov.

67. Manj razvit model napovedovanja je včasih uspešen. Če na primer mala organizacija zaposluje znano število osebja s stalnimi zneski plač v obdobju, je praviloma mogoče, da revizor uporabi takšne podatke za zelo točno oceno celotnih stroškov plač v obdobju ter tako dobi revizijski dokaz o pomembni postavki v računovodskih izkazih in zmanjša potrebo po preizkusih podrobnosti o plačah. Uporaba splošno priznanih komercialnih kazalnikov (kot je dodatek dobička pri različnih vrstah organizacij za prodajo na malo) lahko pogosto pomaga v proučevalnih postopkih za pridobivanje dokazov v podporo utemeljenosti knjiženih postavk. Obseg proučevalnih postopkov pri reviziji male organizacije je lahko omejen, ker ni na razpolago informacij, na katerih so zasnovani proučevalni postopki.

68. Napovedovalni proučevalni postopki so pogosto uspešno sredstvo za preizkušanje popolnosti, če je izide mogoče napovedovati z utemeljeno stopnjo natančnosti in zanesljivosti. Odmiki od pričakovanih izidov lahko nakazujejo možne opustitve, ki niso bile odkrite pri drugih preizkusih podatkov.

69. Različne vrste proučevalnih postopkov pa dajejo različne ravni zagotovil. Proučevalni postopki, ki vključujejo na primer napoved vseh prihodkov iz najemnin za zgradbo, ki je razdeljena na stanovanja, z upoštevanjem najemnine na enoto, števila stanovanj in stopnje nezasedenosti, je lahko zelo prepričljiv vir dokazov in lahko odpravi potrebo po nadaljnem preverjanju s preizkusi podrobnosti. Nasprotno sta izračun in primerjava odstotkov kosmatega dobička kot sredstva za potrjevanje podatka o prihodkih lahko manj prepričljiv vir dokazov,

vendar skupaj z drugimi revizijskimi postopki prispevata koristno potrditev.

Proučevalni postopki kot del celotnega pregledovanja

70. Proučevalni postopki, ki se praviloma opravljajo na tej stopnji revizije, so zelo podobni tistim, ki se uporabljajo na načrtovalni stopnji revizije. To so:

- primerjanje računovodskih izkazov za obravnavano leto s tistimi iz prejšnjih let;
- primerjanje računovodskih izkazov s predračuni, napovedmi ali ravnateljskimi pričakovanji;
- pregledovanje razvojnih teženj in kakih pomembnih kazalnikov iz računovodskih izkazov;
- proučevanje, ali računovodski izkazi ustrezno kažejo kake spremembe v organizaciji, ki so znane revizorju;
- poizvedovanje o nepojasnjenih ali nepričakovanih pojavih v računovodskih izkazih.

MSR 530 - Revizijsko vzorčenje in drugi izbrani postopki revizijskega preizkušanja

71. Obstaja več metod izbiranja postavk za preizkušanje, revizorja pa pri izbiri ustrezne metode vodi upoštevanje uspešnosti in učinkovitosti. Revizor ima na razpolago tele načine:

- (a) izbiro vse postavk (100-odstotno preiskovanje),
- (b) izbiro čisto določenih postavk ali
- (c) revizijsko vzorčenje.

72. Majhne množice, s katerimi se praviloma srečujemo v malih organizacijah, lahko omogočajo preizkusiti

- (a) 100% množice ali
- (b) 100% dela množice, na primer vse postavke nad določenim zneskom, z uporabo proučevalnih postopkov na saldo množice, če je bistven.

73. Če se ne sprejmejo naštetje metode pridobivanja revizijskih dokazov, revizor razmisli o uporabi postopkov, ki vključujejo revizijsko vzorčenje. Če se odloči uporabiti revizijsko vzorčenje, veljajo ista temeljna načela tako v velikih kot v malih organizacijah. Revizor izbere

postavke v vzorcu na tak način, da je mogoče pričakovati, da bo vzorec predstavljal množico.

MSR 550 - Povezane stranke

74. V pomembnih poslih pogosto sodelujejo mala organizacija in lastnik-ravnatelj ali mala organizacija in organizacije, ki so povezane z lastnikom-ravnateljem. Male organizacije imajo redko zelo razvite usmeritve in kodeks ravnanja v poslih s povezanimi strankami. Vsekakor so posli s povezanimi strankami reden pojav v mnogih organizacijah, ki so v lasti in pod vodstvom posameznika ali družine. Lastnik-ravnatelj lahko poleg tega ne razume v celoti opredelitve povezane stranke, zlasti če ustrezni računovodski standardi štejejo nekatera razmerja za povezanost, drugih pa ne. Določba o ravnateljski predstavitvi glede popolnosti razkritij lahko sproži nekaj revizorjevih pojasnil o strokovni opredelitvi povezane stranke.

75. Revizor male organizacije izvaja postopke preizkušanja podatkov v zvezi s prepoznavanjem povezanih strank in poslov z njimi. Toda če revizor oceni, da je tveganje neodkritja posla s povezanimi strankami majhno, ni potrebe, da bi bili postopki preizkušanja podatkov obsežni. Revizor je pogosto tudi revizor drugih organizacij, ki so povezane z malo organizacijo, kar lahko pomaga pri prepoznavanju povezanih strank.

76. Revizorjevo poglobljeno poznavanje male organizacije lahko pomaga pri prepoznavanju povezanih strank, ki so v mnogih primerih organizacije, ki jih obvladuje lastnik-ravnatelj. Takšno poznavanje lahko tudi pomaga revizorju oceniti, ali se utegnejo posli s povezano stranko pojaviti, ne da bi bili pripoznani v poslovnih knjigah organizacije.

MSR 560 - Kasnejši dogodki

Kasnejši dogodki med koncem obdobja in datumom revizorjevega poročila

77. Od malih organizacij ni običajno zahtevati poročil kmalu po koncu obdobja. Pri njih pogosto poteče med koncem obdobja in sprejetjem ali lastnikovim-ravnateljevim podpisom računovodskih izkazov več časa kot pri velikih organizacijah. Čas, zaobsežen z revizorjevimi postopki v zvezi s kasnejšimi dogodki, je zato pri reviziji male organizacije pogosto daljši, tako da je več možnosti za pojavljanje kasnejših dogodkov, ki utegnejo vplivati na računovodske izkaze. MSR 560 zahteva, naj revizor opravi postopke, ki obsegajo ves čas med koncem obdobja in datumom revizijskega poročila.

78. Postopki v zvezi s kasnejšimi dogodki, ki jih opravi revizor male organizacije, so odvisni od razpoložljivih informacij in zlasti od tega, koliko se poslovne knjige dopolnjujejo po koncu obdobja. Če poslovne knjige niso na tekočem in zapisniki sestankov upravnega sveta niso pripravljene, so lahko zadevni postopki poizvedovanje pri lastniku-ravnatelju, beleženje njegovih odgovorov in pregledovanje bančnih izpiskov. V 5. členu MSR 560 so zgledi nekaterih zadev, pri katerih bi bilo morda prav, da bi jih revizor proučil med temi poizvedovanji.

79. Revizor lahko odvisno od okoliščin prouči, ali predstavitveno pismo obsega kasnejše dogodke. Datum predstavitvenega pisma je praviloma isti kot datum revizijskega poročila in tako je zaobsežen ves čas po koncu obdobja.

80. Napotki o revizorjevih postopkih, nanašajočih se na (morebitne) kasnejše dogodke v obdobju med sprejetjem računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila, so med napotki tega stališča o MSR 700 - Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih.

Kasnejši dogodki med datumom revizorjevega poročila in izdajo računovodskih izkazov

81. Pri mnogih malih organizacijah sestanku, na katerem se sprejmejo in podpišejo računovodski izkazi, takoj sledi letna skupščina; v takšnem primeru ni treba, da bi revizor posebej obravnaval čas med njima, ker je prekratek.

82. Če revizor spozna dejstvo, ki bistveno vpliva na računovodske izkaze, mora proučiti, ali jih je treba spremeniti, se pogovoriti o zadevi z ravnateljstvom in ukrepati ustrezno okoliščinam.

MSR 570 - Delujoče podjetje

83. Velikost organizacije vpliva na njeno zmožnost zoperstavljanje se neugodnim razmeram. Male organizacije se lahko takoj odzovejo, da izrabijo priložnosti, toda ker nimajo dovolj rezerv, je njihova zmožnost vzdrževanja poslovanja omejena.

84. MSR 570 zahteva, naj revizor prouči tveganje, da predpostavka o delujočem podjetju ni več ustrezna. Med tveganji, ki so zlasti pomembna pri malih organizacijah, so tveganje, da bodo banke ali drugi posojilodajalci prenehali podpirati organizacijo, tveganje izgube glavnega kupca ali ključnega zaposlenca in tveganje izgube pravice poslovanja po licenci, franšizi ali drugih pravnih sporazumih.

85. MSR 570 daje napotke, katere dokaze je treba pridobiti, kadar se zastavi vprašanje ustreznosti predpostavke o delujočem podjetju. Tak-

šen dokaz je lahko pregled listin, kot so predračuni, izkazi denarnih tokov in napovedi dobička. Pri reviziji male organizacije revizor praviloma ne pričakuje, da bo našel podrobne predračune in napovedi, pomembne za proučevanje delujočega podjetja. Kljub temu revizor razpravlja z lastnikom-ravnateljem o položaju organizacije kot delujočega podjetja in zlasti o financiranju organizacije v srednjem in dolgem roku. Revizor prouči te razprave v luči podpornih listin in svojega poznavanja poslovanja. Prouči potrebo po pridobitvi pisnih ravnateljskih predstavitev.

86. Če se mala organizacija znatno financira s posojilom lastnika-ravnatelja, utegne biti pomembno, da se ta sredstva ne umaknejo. Na primer nadaljnji obstoj male organizacije v finančnih težavah utegne biti odvisen od lastnika-ravnatelja, če zapostavlja svoje posojilo organizaciji v prid posojilom bank ali drugih finančnih inštitucij. V takšnih okoliščinah revizor pregleda ustrezne listinske dokaze o zapostavljanju posojila, ki ga je dal lastnik-ravnatelj. Če je organizacija odvisna od dodatne podpore lastnika-ravnatelja, prouči revizor zmožnost lastnika-ravnatelja poravnati obveze po dogovoru o podpori. Poleg tega lahko revizor zahteva pisno predstavitev, ki potrjuje namero lastnika-ravnatelja ali njegovo razumevanje zadeve.

MSR 580 - Ravnateljske predstavitve

87. Po 6. členu MSR 580 revizor takrat, kadar se predstavitve nanašajo na zadeve, bistvene za računovodske izkaze,

(a) poišče podporne revizijske dokaze pri virih znotraj ali zunaj organizacije;

(b) ovrednoti utemeljenost ravnateljskih predstavitev in njihovo skladnost z drugimi dobljenimi revizijskimi dokazi, tudi z drugimi predstavitvami; ter

(c) prouči, ali se od pripravljalcev predstavitev lahko pričakuje dobra informiranost o posameznih zadevah.

88. Po 7. členu MSR 580 ravnateljske predstavitve ne morejo nadomestiti drugih revizijskih dokazov, za katere revizor pričakuje, da bodo na razpolago. Če takšnih revizijskih dokazov ni mogoče dobiti, je to lahko omejitev področja revizije in revizor prouči posledice za svoje poročilo. V nekaterih primerih pa je ravnateljska predstavitev lahko edini revizijski dokaz, za katerega lahko revizor utemeljeno pričakuje, da bo na razpolago.

89. Zaradi posebnih značilnosti malih organizacij lahko revizor presoja, ali je ustrezno dobiti pisne predstavitve od lastnika-ravnatelja o

popolnosti in točnosti poslovnih knjig in računovodskih izkazov (na primer da so vsi prihodki knjiženi). Takšne predstavitve same po sebi niso zadosten revizijski dokaz. Revizor oceni predstavitve v povezavi z izidi drugih ustreznih revizijskih postopkov in s svojim poznavanjem organizacije in njenega lastnika-ravnatelja ter prouči, ali je v danih okoliščinah utemeljeno pričakovati, da bodo na razpolago kaki drugi revizijski dokazi. Možnost nesporazuma med revizorjem in lastnikom-ravnateljem se zmanjša s pisno potrditvijo ustnih predstavitev lastnika-ravnatelja.

MSR 700 - Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih

90. Namen vsake revizije je, da revizor dobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki mu omogočajo izraziti mnenje o računovodskih izkazih. V mnogih primerih lahko revizor izrazi o računovodskih izkazih malih organizacij mnenje brez pridržkov. Vendar obstajajo tudi okoliščine, ko je revizorjevo poročilo nujno prilagoditi.

Omejitve področja

91. Če revizor ne more oblikovati ali izvesti postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o popolnosti poslovnih knjig, je to lahko omejitev področja njegovega dela. Omejitev privede do pridržkov v mnenju, v okoliščinah, ko so možne posledice omejitve tako pomembne, da revizor ne more izraziti mnenja o računovodskih izkazih, pa do zavrnitve mnenja.

92. Za ta namen se lahko uporabljajo tile ponazorilni odstavki:

Zgled odstavkov revizorjevega mnenja s pridržki, če popolnost poslovnih knjig ni dokazana - omejitev področja, ki revizorju ne preprečuje izraziti mnenje

Knjiženi prihodki od prodaje v gospodarski družbi vključujejo X dolarjev, povezanih z gotovinsko prodajo. Za takšne prodaje ni bilo ureditve kontroliranja, na katero bi se lahko oprli za namene naše revizije, in nismo mogli izvesti nobenih zadovoljivih revizijskih postopkov za pridobitev utemeljenih zagotovil, da so bile vse gotovinske prodaje pravilno knjižene.

Razen glede vpliva takšnih popravkov, ki bi bili morda potrebni, da bi se lahko prepričali o popolnosti in točnosti poslovnih knjig glede prihodkov od prodaje, so računovodski izkazi po našem mnenju resnična in poštena slika (ali "v vseh bistvenih pogledih poštena predstavitev")

finančnega stanja gospodarske družbe na dan ... ter poslovnega izida in finančnih tokov v tedaj končanem letu v skladu z ... (in se ujemajo z ...).

Zgled odstavkov revizorjevega poročila z zavrnitvijo mnenja, če popolnost poslovnih knjig ni dokazana - omejitev področja je tako pomembna, da revizor ne more izraziti mnenja

Prihodki od prodaje v gospodarski družbi so v celoti gotovinski. Za takšne prodaje ni bilo ureditve kontroliranja, na katero bi se lahko oprli za namene naše revizije, in nismo mogli izvesti nobenih zadovoljivih revizijskih postopkov za pridobitev utemeljenih zagotovil, da so bile vse gotovinske prodaje pravilno knjižene.

Zaradi pomembnosti v prejšnjem odstavku obravnavane zadeve ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih.

Datum in podpis revizorjevega poročila

93. Revizor datira svoje poročila z dnem, ko je končal revizijo. Ta datum ne more biti zgodnejši kot datum, ko je lastnik-ravnatelj potrdil ali podpisal računovodske izkaze. Potrditev ima lahko obliko ravnateljske predstavitve. Zaradi smotrnosti lahko revizor pri reviziji malih organizacij dejansko podpiše poročilo na datum, kasnejši od tistega, ko lastnik-ravnatelj potrdi ali podpiše računovodske izkaze. Prejšnje revizorjevo načrtovanje in razprava z ravnateljstvom o postopkih dokončanja računovodskih izkazov pogosto preprečita nastanek takšnega položaja. Če se mu ni mogoče izogniti, lahko nekateri dogodki v vmesnem obdobju bistveno vplivajo na računovodske izkaze. Zato revizor po potrebi ukrepa, da bi

(a) dobil zagotovilo, da bo do omenjenega kasnejšega datuma lastnik-ravnatelj priznal odgovornost za računovodske izkaze ali postavke v njih, in

(b) zagotovil, da bodo postopki pregledovanja kasnejših dogodkov zaobsegli obdobje do tega datuma.

MSR 720 - Druge informacije v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze

94. Revizor bere druge informacije, da bi ugotovil bistvene neskladnosti z revidiranimi računovodskimi izkazi. "Druge informacije", ki so pogosto vključene v računovodske izkaze male organizacije, so na primer podrobni izkaz uspeha, ki je pogosto dodan revidiranim računovodskim izkazom za davčne namene, in ravnateljsko poročilo.

Opravljanje računovodskih storitev revidirani organizaciji

95. Ta razdelek je pomemben, če zakonodaja revizorjem pravno in strokovno dovoljuje opravljati računovodske storitve revizijskim naročnikom.

96. Nekatere zakonodaje dovoljujejo revizorjem opravljati računovodske in druge storitve revizijskim naročnikom. Lastnik-ravnatelj male organizacije pogosto potrebuje pomoč za pripravo računovodskih izkazov in druge računovodske storitve ter lahko poišče takšno pomoč pri revizorju.

97. Računovodske storitve, za katere je mogoče najeti revizorja, so na primer

- pomoč pri vodenju poslovnih knjig,
- svetovanje o izbiri in uporabi računovodskih usmeritev,
- pomoč pri pripravljanju računovodskih izkazov.

98. Pri opravljanju računovodskih storitev lahko revizor pridobi koristne informacije o organizaciji in o ciljih njenega lastnika-ravnatelja, slogu poslovanja in etiki. Revizor tudi temeljito spozna organizacijo, kar pomaga pri načrtovanju in izvajanju revizije. Kljub temu revizor ne pozabi, da ga njegova pomoč organizaciji ne odvezuje pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

Etični oziri

99. Revizor pri oblikovanju in izražanju mnenja o računovodskih izkazih ne sme pozabiti na kršenje etičnih zahtev o neodvisnosti in nepristranskosti in mora skrbeti, da razmerja z organizacijo ne škodujejo njegovi zmožnosti oblikovanja nepristranskega mnenja.

100. Člen 8.5 kodeksa poklicne etike računovodskega strokovnjaka MZRS dovoljuje opravljanje drugih storitev, vendar pravi:

"Če samostojni računovodski strokovnjak poleg revidiranja ali drugih nalog poročanja opravlja za naročnika še druge storitve, je treba paziti, da ne izvaja poslovodskih nalog in ne sprejema poslovodskih odločitev, za katere sta odgovorna upravni svet in ravnateljstvo."

101. Razlaga k členu 8.5 pravi, da opravljanje drugih storitev ne pomeni, da je računovodski strokovnjak prenehal biti neodvisen. Pač pa je glede pripravljanja poslovnih knjig v razlagi še tale nasvet:

"Pripravljanje računovodskih razvidov je storitev, ki jo od samostojnega računovodskega strokovnjaka pogosto zahteva zlasti manjši naročnik, katerega poslovanje ni tako veliko, da bi zaposlil ustrezno osebje notranjega računovodstva. Manj verjetno je, da bi potreboval takšno storitev, razen v izjemnih okoliščinah, večji naročnik. Samostojni računovodski strokovnjak mora v vseh primerih, v katerih se zahteva neodvisnost in v katerih pripravlja računovodske razvide za naročnika, izpolnjevati te zahteve:

(a) Ne sme imeti nikakršnih razmerij do naročnika niti si interesi enega in drugega ne smejo nasprotovati, ker bi to utegnilo škodovati neoporečnosti ali neodvisnosti.

(b) Odgovornost za izkaze mora sprejeti naročnik.

(c) Ne sme prevzeti naloge zaposlenca ali posloводства, ki vodi poslovanje podjetja.

(d) Osebje, ki je določeno za pripravljanje računovodskih razvidov, načeloma ne sme sodelovati pri preiskovanju takšnih razvidov. Dejstvo, da je samostojni računovodski strokovnjak izdelal ali vzdrževal kake razvide, ne odpravlja potrebe po zadostnih revizijskih preizkusih, ki naj bi jih opravil."

Pripombe k uporabi mednarodnih standardov revidiranja, kadar revizor opravlja mali organizaciji tudi računovodske storitve

Če revizor opravlja mali organizaciji računovodske storitve, so za revizorjevo uporabo MSR lahko pomembne te dodatne zadeve.

MSR 210 - Določbe o revizijskih poslih

102. Če revizorji pomagajo pri pripravljanju računovodskih izkazov, se lastniki-ravnatelji malih organizacij morda ne zavedajo v celoti svoje ali revizorske pravne odgovornosti. Lastniki-ravnatelji morda ne upoštevajo, da so oni odgovorni za računovodske izkaze ali da se revizija računovodskih izkazov pravno povsem razlikuje od vseh računovodskih storitev, ki jih opravlja revizor. Eden namenov listine o revizijskem poslu je izogniti se takšnemu nesporazumu.

103. Po 3. členu MSR 210 se revizor lahko dogovori glede določb o drugih storitvah z ločeno listino o poslu. Vendar se ločene listine ne zahtevajo, pri mali organizaciji pa so lahko praktični razlogi, da je ena sama kombinirana listina ustrežnejša.

MSR 230 - Dokumentacija

104. Če revizor opravlja računovodske storitve mali organizaciji, takšne storitve niso revizijsko delo, zato se zahteve MSR 230 praviloma ne uporabljajo pri listinah o delu, opravljenem kot pomoč pri pripravljajanju računovodskih izkazov.

105. Pri oblikovanju politike hranjenja delovnega gradiva malih organizacij je treba upoštevati, da lastniki-ravnatelji pogosto zahtevajo kopije delovnega gradiva, ki vsebuje računovodske informacije, da bi jim pomagale pri vodenju njihove organizacije. Po 14. členu MSR 230 je delovno gradivo revizorjeva last. Čeprav so deli delovnega gradiva ali izvlečki iz njega lahko po revizorjevi presoji na razpolago naročniku, niso nadomestek za računovodske evidence. Koristno je, če so v listini o revizijskem poslu izpostavljene te zahteve v zvezi s poslovnimi knjigami.

MSR 240 - Prezare in napake

106. Ko revizor opravlja druge storitve organizaciji ali lastniku-ravnatelju, utegne spoznati osebno finančno stanje lastnika-ravnatelja in njegov življenjski slog. Takšno poznavanje lahko poveča kakovost revizorjeve ocene tveganja prevar. Nepojasnjene zahteve po pripravi računovodskih izkazov in dokončanju revizije v neutemeljeno kratkem času lahko nakazujejo povečano tveganje prezare ali napake.

MSR 250 - Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov

107. Za večino organizacij veljajo zahteve, neposredno povezane s pripravljanjem računovodskih izkazov, tudi ustrezna zakonodaja o gospodarskih družbah. Revizorjeve računovodske izkušnje glede zakonodaje v zvezi s pripravljanjem računovodskih izkazov pomagajo lastnika-ravnatelja prepričati, da so skladni z ustreznimi zakonskimi obvezami.

MSR 300 - Načrtovanje

108. Če revizor pomaga pri pripravljanju računovodskih izkazov, je potrebna zadostna prožnost, da celoviti revizijski načrt upošteva vsa področja ugotovljenega revizijskega tveganja in dokaze, pridobljene pri opravljanju takšnih storitev. Revizor male organizacije zato načrtuje upoštevanje spoznanj, pridobljenih pri računovodskih storitvah, tako da je način pridobivanja dokazov pravilno usklajen ter da se lahko zagotovi gospodarnost dela in stroškov.

MSR 400 - Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje

109. Pri opravljanju računovodskih storitev se lahko revizor seznaniti z ureditvama računovodenja in notranjega kontroliranja. Lahko se pokaže, da obstajajo nekatere notranje kontrole, ki jih revizor želi oceniti in preizkusiti ter lahko povratno vplivajo na vrsto, čas in obseg postopkov preizkušanja podatkov, ki so potrebni pri reviziji.

MSR 500 - Revizijski dokazi

110. Revizor male organizacije pri opravljanju računovodskih storitev strokovno presodi, ali naj zaradi drugih opravljenih storitev zmanjša revizijsko delo, potrebno za podporo revizorjevemu mnenju. Računovodske storitve redko daje vse revizijske dokaze, ki jih potrebuje revizor, morda pa celo nobenega. Zlasti praviloma ne dajejo kaj več kot *nekaj* potrebnih dokazov v zvezi s popolnostjo množice ali z vrednostjo, po kateri so postavke vključene v računovodske izkaze. Revizijski dokazi pa se lahko pogosto pridobivajo hkrati z opravljanjem računovodskega dela. Posebno revizijsko delo je praviloma potrebno na primer v zvezi z unovčljivostjo terjatev do kupcev, vrednotenjem in lastništvom zalog, knjigovodsko vrednostjo osnovnih sredstev in dolgoročnih naložb ter popolnostjo dolgov.

MSR 520 - Proučevalni postopki

111. V malih organizacijah, kjer je revizor sprejel opravljanje računovodskih storitev, so proučevalni postopki, ki se opravljajo na načrtovalni stopnji revizije, uspešnejši, če so nekatere računovodske storitve, ki jih opravlja revizor, dokončane, preden je dokončano revizijsko načrtovanje.

MSR 540 - Revizija računovodskih ocen

112. Čeprav je za določitev zneska ocen za vnos v računovodske izkaze odgovoren lastnik-ravnatelj, revizorja male organizacije pogosto prosijo, naj pomaga z nasvetom o pripravi kake računovodske ocene. Ko pomaga pri pripravljajanju računovodskih ocen, dobi obenem dokaze, ki ustrezajo zahtevam iz MSR 540. Pomoč pri tem pa revizorja ne odvezuje pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z utemeljenostjo in ustreznostjo predpostavk, uporabljenih pri oblikovanju ocen.

MSR 550 - Povezane stranke

113. Ko revizor ocenjuje tveganje neodkritja poslov s povezanimi strankami, upošteva vsako zadevo, ki se pojavi v zvezi s povezano stranko, ko pomaga pri

- vodenju poslovnih knjig,
- pripravljanju računovodskih izkazov (zlasti zakonska razkritja, ki se zahtevajo glede posojil in drugih poslov z ravnatelji in povezanimi osebami),
- davčnih zadevah posameznih oseb in organizacije,
- zbiranju in pregledovanju tekočih računov lastnika-ravnatelja.

114. Povedano skupaj z informacijami, pridobljenimi v razpravah z lastnikom-ravnateljem, pomaga oceniti tveganje na tem področju in je lahko utemeljena podlaga za oceno, da je tveganje majhno.

115. Ta pomoč in tesna povezava med revizorjem in lastnikom-ravnateljem lahko pomagata pri prepoznavanju povezanih strank, večinoma organizacij, ki jih obvladuje lastnik-ravnatelj.

MSR 570 - Delujoče podjetje

116. V nekaterih malih organizacijah utegnejo zaprositi revizorja, naj pomaga lastniku-ravnatelju oceniti delujoče podjetje in včasih pripraviti potrebne predračune ali napovedi. V vseh primerih je lastnik-ravnatelj še vedno odgovoren za oceno delujočega podjetja, za vse pripravljene informacije (celo če je revizor pomagal pri paberkovanju) in za utemeljenost predpostavk, na katerih je zasnovana. V takšnih okoliščinah revizor po potrebi ukrepa za pridobitev soglasja lastnika-ravnatelja in potrditev odgovornosti.

MSR 580 - Poslovodske predstavitve

117. Pri reviziji male organizacije je za revizorja zlasti pomembno, da pridobi ravnateljske predstavitve, v katerih lastnik-ravnatelj potrdi odgovornost za pošteno predstavitev računovodskih izkazov. To je zlasti potrebno, če je revizor pomagal pri osnutku računovodskih izkazov, ker obstaja nevarnost napačnega razumevanja revizorjeve vloge in odgovornosti v zvezi z računovodskimi izkazi. Da bi revizor zagotovil smiselnost predstavitve, razmisli o pojasnitvi teh zadev poslovodstvu, preden dobi predstavitve.