

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

STALIŠČE 1013

**ELEKTRONSKO TRGOVANJE –
VPLIV NA REVIZIJO
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2003

© 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 1013

ELEKTRONSKO TRGOVANJE – VPLIV NA REVIZIJO RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–5
Izkušnost in znanje	6–7
Poznavanje poslovanja	8–18
Prepoznavanje tveganja	19–24
Upoštevanje notranjega kontroliranja	25–34
Vpliv elektronskih razvidov na revizijske dokaze	35–36

Mednarodno stališče o revizijskih postopkih (MSRPos) 1013 – Elektronsko trgovanje - vpliv na revizijo računovodskih izkazov – je treba brati v povezavi s Predgovorom k Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSRPos.

To stališče daje

(a) napotke o uporabi MSR, kadar organizacija pri elektronskem trgovanju uporablja javno omrežje, kot je medomrežje (internet); in

(b) gradivo za krepitev zavesti o pomembnosti revizije računovodskih izkazov na tem hitro razvijajočem se področju.

MOPR je sprejel to stališče za objavo marca 2002.

Uvod

1. Namen tega stališča je pomagati revizorjem računovodskih izkazov z napotki za primere, ko se organizacija ukvarja z elektronskim trgovanjem, ki poteka s sredstvi povezanih računalnikov prek javnega

omrežja, kot je medomrežje (internet) (e-trgovanje¹). Napotki v tem stališču se nanašajo zlasti na uporabo MSR 300 – Načrtovanje², MSR 310 – Poznavanje poslovanja³ – ter MSR 400⁴ – Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje.

2. To stališče opredeljuje posebne zadeve, da bi pomagalo revizorju pri obravnavanju pomena elektronskega trgovanja za poslovanje organizacije in vpliva elektronskega trgovanja na revizorjevo ocenjevanje tveganja pri oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih. Namen revizorjevega obravnavanja ni oblikovati mnenje ali svetovati glede upravičenih ureditev elektronskega trgovanja ali dejavnosti v organizaciji.

3. Stiki in posli prek omrežja in z računalniki niso nov pojav v poslovnem okolju. Na primer poslovni procesi pogosto vključujejo vzajemno delovanje računalnikov na različnih mestih, uporabo računalniškega omrežja ali računalniško izmenjavanje podatkov (rip). Toda rastoča uporaba medomrežja (interneta) za elektronsko trgovanje podjetja s porabnikom, podjetja s podjetjem, podjetja z državo in podjetja z zaposlencem vnaša nove sestavine tveganja, s katerimi se spoprijema organizacija ter jih mora upoštevati revizor, kadar načrtuje in izvaja revizijo računovodskih izkazov.

4. Medomrežje (internet) je svetovno omrežje računalniških omrežij; to je skupno javno omrežje, ki omogoča stike z drugimi organizacijami in posamezniki na svetu. Namenjeno je skupni uporabi, kar pomeni, da si lahko vsak računalnik, ki je povezan z medomrežjem (in-

¹ V tem stališču se uporablja izraz elektronsko trgovanje. V podobnih zvezah se navadno uporablja tudi izraz elektronsko poslovanje. Ni splošno sprejetih opredelitev teh pojmov, zato sta izraza elektronsko trgovanje in elektronsko poslovanje zamenljiva. Kadar pa se razlikujeta, se izraz elektronsko trgovanje včasih uporablja zgolj za opravljanje trgovinskih poslov (na primer za kupovanje ali prodajanje proizvodov in storitev) in elektronsko poslovanje za vse poslovne dejavnosti, tako tiste, povezane s posli, kot tiste, ki niso povezane s posli, na primer za razmerja in stike s kupci.

² MSR 300 - Načrtovanje - je bil decembra 2004 nadomeščen z MSR 300 - Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.

³ MSR 310 - Poznavanje poslovanja - je bil decembra 2004 nadomeščen z MSR 315 - Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.

⁴ MSR 400 - Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje - je bil decembra 2004 nadomeščen z MSR 315 - Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe - in MSR 330 - Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja.

ternetom), izmenjuje informacije s katerikoli drugim računalnikom, ki je povezan z medomrežjem (internetom). Medomrežje (internet) je javno omrežje v nasprotju z zasebnim omrežjem, ki dovoljuje dostop samo pooblaščenim osebam ali organizacijam. Uporaba javnega omrežja prinaša posebna tveganja, s katerimi se spoprijema organizacija. Če v organizaciji takšnim tveganjem ne posvečajo potrebne pozornosti, lahko naraščanje delovanja medomrežja (interneta) vpliva na revizorjevo oceno tveganja.

5. To stališče je napisano za primere, ko se organizacija ukvarja s trgovno dejavnostjo prek javnega omrežja, kot je medomrežje (internet), a številne napotke, ki jih vsebuje, je mogoče uporabiti tudi, kadar organizacija uporablja zasebno omrežje. Številni napotki bodo koristni pri revidiranju organizacij, ki so ustanovljene v glavnem za elektronsko trgovanje (pogosto imenovanih "dot coms"), vendar niso namenjeni za vse revizijske zadeve, na katere se nanaša revizija takšnih organizacij.

Izkušnost in znanje

6. Raven izkušnosti in znanja, potrebna za razumevanje vplivov elektronskega trgovanja na revizijo, se spreminja z zapletenostjo dejavnosti elektronskega trgovanja organizacije. Revizor prouči, ali osebe, ki je dodeljeno revizijskemu poslu, dovolj pozna informacijsko tehnologijo in poslovanje po medomrežju (internetu), da bi lahko opravilo posel. Če elektronsko trgovanje pomembno vpliva na poslovanje organizacije, se lahko zahteva ustrezna raven poznavanja informacijske tehnologije in poslovanja po medomrežju (internetu) za

- razumevanje

- trgovalne strategija in dejavnosti organizacije,
- tehnologije, ki se uporablja za pospeševanje trgovalne dejavnosti organizacije, ter izkušnosti in znanja osebja organizacije o informacijski tehnologiji,
- tveganj pri elektronskem trgovanju v organizaciji in načina njihovega obvladovanja, zlasti ustreznosti ureditve notranjega nadzora, tudi varnostnega temeljnega ustroja in z njim povezanih kontrol, kolikor vpliva na računovodsko poročanje,

kolikor lahko vplivajo na računovodske izkaze;

- določanje narave, časa in obsega revizijskih postopkov ter vrednotenje revizijskih dokazov;
- upoštevanje vpliva odvisnosti organizacije od elektronskega trgovanja na njeno sposobnost nadaljevati poslovanje v prihodnosti.

7. V nekaterih primerih se revizor lahko odloči uporabiti veščakove storitve, na primer če meni, da je ustrezno preizkusiti kontrole s poskusom vdora skozi varnostne pregrade v ureditvi organizacije (preizkušanje glede ranljivosti ali vdora). Če se uporabijo veščakove storitve, mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da takšne storitve ustrezajo namenom revizije v skladu z MSR 620 – Uporaba veščakovih storitev. Revizor tudi prouči, kako je veščakovo delo povezano z delom drugih pri reviziji in kakšni postopki se opravljajo glede tveganja, ugotovljenega pri veščakovem delu.

Poznavanje poslovanja

8. MSR 310 – Poznavanje poslovanja – zahteva, naj revizor pridobi zadostna spoznanja o poslovanju, da je sposoben opredeliti in razumeti dogodke, posle in navade, ki utegnejo pomembno vplivati na računovodske izkaze ali revizijsko poročilo. Poznavanje poslovanja vključuje splošno poznavanje gospodarjenja na področju dejavnosti, na katerem deluje organizacija. Rast elektronskega trgovanja lahko pomembno vpliva na običajno poslovno okolje organizacije.

9. Revizorjevo poznavanje poslovanja je temelj za ocenjevanje pomembnosti elektronskega trgovanja za poslovanje organizacije in kakršnegakoli vpliva na revizijsko tveganje. Revizor prouči spremembe v poslovnem okolju organizacije, ki jih je mogoče pripisati elektronskemu trgovanju, in ugotovljena poslovna tveganja pri elektronskem trgovanju, kolikor vplivajo na računovodske izkaze. Čeprav revizor pridobi precej informacij s poizvedovanjem pri odgovornih za računovodsko poročanje, utegne biti koristno tudi poizvedovanje pri osebjem, ki neposredno sodeluje v elektronskem trgovanju, kot je glavni informacijski ravnatelj ali njemu ustrezni. Pri pridobivanju ali posodabljanju poznavanja poslovanja organizacije prouči revizor

- poslovanje in področje dejavnosti organizacije (10.–12. člen),
- trgovalno strategijo organizacije (13. člen),
- obseg elektronskega trgovanja organizacije (14.–16. člen) ter
- ureditev prepuščanja nalog organizacije drugim (17. in 18. člen),

kolikor vplivajo na računovodske izkaze.

Vsako od naštetega je obravnavano v nadaljevanju.

Poslovanje in področje dejavnosti organizacije

10. Elektronsko trgovanje lahko dopolnjuje običajno poslovanje organizacije. Na primer organizacija lahko uporablja medomrežje (internet) za prodajo običajnih proizvodov (kot so knjige ali zgoščenke), ki se dostavljajo na običajne načine na podlagi pogodbe. Nasprotno pa je lahko elektronsko trgovanje nova vrsta poslovanja in organizacija lahko uporablja svoje spletno mesto tako za prodajo kot za dostavo digitalnih proizvodov po medomrežju (internetu).

11. Medomrežje (internet) nima jasnih, točnih zemljepisnih kanalov, ki so običajno značilni za fizično trgovanje s številnimi proizvodi in storitvami. V mnogih primerih, zlasti kjer se proizvodi ali storitve lahko dobavljajo s pomočjo medomrežja (interneta), lahko elektronsko trgovanje zmanjša ali odpravi številne omejitve, ki jih postavljata čas in razdalja.

12. Nekatera področja dejavnosti so primernejša za uporabo elektronskega trgovanja, zato je takšno trgovanje pri njih na zrelejši razvojni stopnji. Če na področje dejavnosti pomembno vpliva elektronsko trgovanje po medomrežju (internetu), utegnejo biti večja tudi poslovna tveganja, ki vplivajo na računovodske izkaze. Področja dejavnosti, ki se preoblikujejo z elektronskim trgovanjem, so na primer

- izdelovanje računalniških programov,
- trgovanje z vrednostnicami,
- bančništvo,
- potovalne storitve,
- prodajanje knjig in revij,
- prodajanje posnete glasbe,
- oglaševanje,
- obveščanje,
- izobraževanje.

Poleg tega elektronsko trgovanje vpliva še na številna druga področja dejavnosti v vsem gospodarstvu.

Trgovalna strategija organizacije

13. Trgovalna strategija organizacije, tudi kako uporablja informacijsko tehnologijo pri elektronskem trgovanju in kako ocenjuje sprejemljive ravni tveganja, lahko vpliva na varnost računovodskih razvidov ter popolnost in zanesljivost računovodskih informacij. Zadeve, ki utegnejo biti zanimive za revizorja, kadar proučuje strategijo elektron-

skega trgovanja v organizaciji v povezavi s svojim razumevanjem kontrolnega okolja, so med drugim

- pritegnitev pristojnih za upravljanje v proučevanje uvrstitve dejavnosti elektronskega trgovanja v splošno poslovno strategijo organizacije,
- ali elektronsko trgovanje podpira novo dejavnost organizacije ali pa naj bi napravilo obstoječe dejavnosti uspešnejše ali doseglo zanje nove trge,
- viri prihodkov organizacije in kako se spreminjajo (na primer ali je organizacija naročnica ali posrednica prodanih proizvodov ali storitev),
- poslovodsko ovrednotenje vpliva elektronskega trgovanja na čisti dobiček organizacije in njene finančne potrebe,
- kakšen je odnos poslovodstva do tveganja in kako lahko vpliva na vrsto tveganja v organizaciji,
- koliko poslovodstvo prepozna priložnosti elektronskega trgovanja in tveganja v listinah o strategiji, ki jo podpirajo ustrezne kontrole, oziroma ali je elektronsko trgovanje predmet naključnega razvoja, ki sledi priložnostim in tveganjem, ko se pojavijo, ter
- privrženost poslovodstva ustreznim kodeksom najboljših rešitev ali programom svetovnega spleta.

Obseg elektronskega trgovanja organizacije

14. Različne organizacije elektronsko trgujejo na različne načine. Elektronsko trgovanje se lahko uporablja na primer za

- dajanje zgolj informacij o organizaciji in njenih dejavnostih, ki so dostopne drugim strankam, kot so naložbeniki, kupci, dobavitelji, financirji in zaposlenci,
- lajšanje poslov z vpeljanimi kupci, pri čemer se posli začenjajo po medomrežju (internetu),
- vstopanje na nove trge in pridobivanje novih kupcev z dajanjem informacij in obdelovanjem poslov po medomrežju (internetu),
- doseganje oskrbovalcev namenskih storitev ter
- ustvarjanje povsem novega poslovnega modela.

15. Obseg računalniškega trgovanja vpliva na naravo tveganj, s katerimi se spoprijema organizacija. Varnostna vprašanja se lahko pojavi-

jo, če ima organizacija spletno mesto. Celo če ni možen dvogovorni (interaktivni) dostop tretjih strank, lahko strani, na katerih so zgolj informacije, omogočajo dostop do računovodskih izkazov organizacije. Če se za poslovanje s strankami uporablja spletno mesto ali so računalniški sestavi močno povezani, se lahko pričakujejo obsežnejši varnostni temeljni ustroj in ustrezne kontrole (glejte 32.–34. člen).

16. Bolj ko je organizacija vključena v elektronsko trgovanje, njen notranji sestav pa bolj povezan in zapleten, bolj je verjetno, da se bodo novi načini poslovanja razlikovali od običajnih oblik poslovne dejavnosti in bodo povzročali nove vrste tveganj.

Ureditev prepuščanja nalog organizacije drugim

17. Številne organizacije nimajo strokovnega znanja za oblikovanje in izvajanje svojih ureditev, potrebnih za elektronsko trgovanje. Takšne organizacije so lahko odvisne od storitvenih organizacij, kot so oskrbovalci medomrežnih (internetnih) storitev, oskrbovalci namenskih storitev in gostiteljske organizacije, da bi izpolnjevale številne ali vse zahteve informacijske tehnologije pri elektronskem trgovanju. Organizacija lahko uporablja storitve storitvenih organizacij tudi za različne druge naloge v zvezi s svojim elektronskim trgovanjem, kot so izpolnjevanje naročil, dobavljanje blaga, delovanje klicnih središč in nekatere računovodske naloge.

18. Če organizacija uporablja storitve storitvene organizacije, so za revizijo njenih računovodskih izkazov lahko koristni nekateri usmeritve, postopki in razvidi, ki jih ima storitvena organizacija. Revizor prouči ureditev prepuščanja nalog drugim, ki jo uporablja organizacija, da ugotovi, kako odgovarja na tveganja, ki se pojavijo zaradi prepuščanja nalog drugim. MSR 402 – Revizijske rešitve v zvezi z organizacijami, ki uporabljajo storitve storitvenih organizacij – daje napotke za presojanje učinkov, ki jih ima storitvena organizacija na tveganje pri kontroliranju.

Prepoznavanje tveganja

19. Poslovodstvo se srečuje s številnimi poslovnimi tveganji, ki so povezana z elektronskim delovanjem organizacije, tudi z

- izgubo neoporečnosti posla, katere posledice so povezane z odsotnostjo ustrezne sledi za revizijo bodisi v papirni bodisi v elektronski obliki;
- velikimi varnostnimi tveganji pri elektronskem trgovanju, tudi napadom virusov in možnostjo, da organizacijo z nedovoljenim dostopom prevarajo kupci, zaposlenci ali drugi;

- neustreznimi računovodskimi usmeritvami, ki se nanašajo na primer na usredstvenje stroškov, kot so stroški razvijanja spletnih mest, napačno razumevanje zapletenih pogodbenih sporazumov, tveganje pri prenosu lastništva, prevajanje tujih valut, odbitki za jamstva ali vračila ter vprašanja v zvezi s pripoznavanjem prihodkov, kot so,

- ali organizacija deluje kot naročnik ali posrednik in ali se pripoznavajo celotni prihodki ali zgolj opravnine,

- če drugim organizacijam da oglasni prostor na svojem spletnem mestu organizacije, kako se ugotavljajo in poravnava prihodki (na primer pri uporabi menjalnih poslov),

- obravnava količinskih popustov in uvodnih ponudb (na primer brezplačno blago do določene vrednosti),

- časovni presek (na primer ali se prodaje pripoznajo šele, če so proizvodi in storitve dobavljeni);

- neskladnostjo z davčnimi in drugimi zakonskimi in drugimi zahtevami, zlasti če se elektronsko trguje čez mednarodne meje;

- nezmožnostjo zagotovitve, da so pogodbe, ki so dokazane zgolj z elektronskimi sredstvi, zavezujoče;

- prevelikim zanašanjem na elektronsko trgovanje, kadar se pomembne poslovne ureditve ali drugi poslovnih dogodki prenesejo na medomrežje (internet); ter

- odpovedjo ali "sesutjem" računalniškega sestava in temeljnega ustroja.

20. Organizacija se spopada z nekaterimi poslovnimi tveganji, ki nastajajo pri elektronskem trgovanju, z uporabo ustreznega varnostnega temeljnega ustroja in z njim povezanih kontrol, ki navadno obsegajo ukrepe za

- preverjanje istovetnosti kupcev in dobaviteljev,

- zagotavljanje neoporečnost poslov,

- sporazumevanje o pogojih trgovanja, tudi o pogojih dobave in odloženega plačevanja ter reševanju sporov, ki se lahko nanaša na spremljanje poslov in postopkov, da se zagotovi, da stranka v poslu kasneje ne bo zanikala svojega strinjanja s posameznimi določbami (nezavrnitveni postopki),

- pridobivanje plačil od kupcev ali zavarovanje pri odloženih plačilih ter

- postopkov za varovanje tajnosti in informacij.

21. Revizor uporablja pridobljena spoznanja o poslovanju, da bi prepoznal tiste dogodke, posle in navade, povezane s poslovnimi tveganji, nastalimi pri elektronskem trgovanju organizacije, ki lahko po njegovem mnenju povzročijo pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ali pomembno vplivajo na njegove postopke ali revizijsko poročilo.

Pravne in urejevalne zadeve

22. Obsežen mednarodni pravni okvir za elektronsko trgovanje in učinkovit temeljni ustroj, ki podpira takšen okvir (elektronski podpisi, vpisniki listin, spodborni mehanizmi, varovanje porabnikov in drugo), še ne obstajata. Pravni okviri v različnih zakonodajah se glede priznavanja elektronskega trgovanja razlikujejo. Kljub temu mora poslovodstvo upoštevati pravna in urejevalna vprašanja, ki so povezana z elektronskim trgovanjem organizacije, na primer ali ima organizacija po različnih zakonodajah ustrezne mehanizme za ugotavljanje davčnih obveznosti, zlasti prometnih davkov ali davka na dodano vrednost. Med dejavniki, ki lahko povzročajo davke pri elektronskem trgovanju, je mesto, kjer

- ima organizacija pravno svoj sedež,
- se fizično opravlja njeno poslovanje,
- je nameščen njen spletni strežnik,
- se pridobivajo proizvodi in storitve ter
- so razmeščeni njeni kupci ali proizvodi in storitve.

Vse to je lahko v različnih zakonodajah različno, kar utegne povzročati tveganje, da davčne obveznosti pri poslih, ki potekajo v okviru različnih zakonodaj, ne bodo ustrezno pripoznane.

23. Pravne ali urejevalne zadeve, ki utegnejo biti zlasti pomembne v okolju, v katerem se elektronsko trguje, so

- upoštevanje zahtev po tajnosti v državi in mednarodno,
- upoštevanje zahtev v državi in mednarodnih zahtev v zvezi z urejevanimi področji dejavnosti,
- izsiljivost pogodb,
- zakonitost posameznih dejavnosti, na primer špekulacije po medomrežju (internetu),
- tveganje pranja denarja ter
- kršenje pravic v zvezi z intelektualno lastnino.

24. Po MSR 250 – Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodski izkazov – se mora revizor pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov ter pri vrednotenju njihovih izsledkov in poročanju o njih zavedati, da utegne neupoštevanje zakonov in drugih predpisov v organizaciji pomembno vplivati na računovodske izkaze. MSR 250 tudi zahteva, da mora revizor, da bi načrtoval revizijo, v splošnem spoznati zakone in druge predpise, kolikor se nanašajo na organizacijo in področje dejavnosti, ter kako jih organizacija spoštuje. V tem okviru so lahko v okoliščinah posamezne organizacije nekatere zakonske in druge predpisane zadeve, ki so povezane z njenim elektronskim trgovanjem. MSR 250 priznava, da od revizije ni mogoče pričakovati, da bo odkrila neupoštevanje vseh zakonov in drugih predpisov, a od revizorja izrecno zahteva, da opravi postopke, ki naj bi pomagali prepoznati primere neupoštevanja tistih zakonov in drugih predpisov, katerih neupoštevanje je treba proučiti že pri pripravljanju računovodskih izkazov. Če se pojavi zakonska ali druga zadeva v zvezi s predpisi, ki po revizorjevem mnenju lahko povzroči pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih ali lahko bistveno vpliva na revizorjeve postopke ali revizijsko poročilo, revizor prouči odziv posloводства v tej zvezi. V nekaterih primerih utegne biti pri proučevanju zakonskih in drugih predpisnih zadev, ki izhajajo iz elektronskega trgovanja organizacije, potreben nasvet pravnika s posebnim strokovnim znanjem o elektronskem trgovanju.

Upoštevanje notranjega kontroliranja

25. Notranje kontrole se lahko uporabljajo za blaženje številnih tveganj, ki so povezana z elektronskim trgovanjem. V skladu z MSR 400 – Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje – prouči revizor kontrolno okolje in kontrolne postopke, ki jih uporablja organizacija pri svojem elektronskem trgovanju, kolikor se nanašajo na uradne trditve v računovodskih izkazih. V nekaterih primerih, na primer kadar je elektronsko trgovanje zelo samodejno, kadar so posli veliki ali kadar elektronski dokazi, ki vsebujejo revizijsko sled, niso ohranjeni, lahko revizor določi, da revizijskega tveganja ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo nizko raven samo s postopki preizkušanja podatkov. V takšnih okoliščinah se pogosto uporabljajo računalniško podprte revizijske tehnike.

26. Prav tako kot upoštevanje varnosti, neoporečnosti poslov in vrste procesa, kakor je obravnavano v nadaljevanju, sta, kadar organizacija sodeluje v elektronskem trgovanju, zlasti pomembni tile plati notranjega kontroliranja:

- ohranjanje neoporečnosti kontrolnih postopkov v hitro spreminjajočem se okolju elektronskega trgovanja,
- zagotavljanje dostopa do ustreznih razvidov za potrebe organizacije in za namene revizije.

Varnost

27. Kadar imajo zunanje stranke možnost dostopa do informacijske ureditve organizacije z uporabo javnega omrežja, kot je medomrežje (internet), so varnostni temeljni ustroj organizacije in s tem povezane kontrole posebej pomembni za ureditev notranjega kontroliranja. Informacije so toliko varne, kolikor je zadoščeno zahtevam po njihovem odobravanju, verodostojnosti, zaupnosti, neoporečnosti, nezavrnitvi in razpoložljivosti.

28. Organizacija se praviloma spoprijema z varnostnimi tveganji, povezanimi z razvidovanjem in izvajanjem poslov elektronskega trgovanja, s svojim varnostnim temeljnim ustrojem in z njim povezanimi kontrolami. Varnostni temeljni ustroj in z njim povezane kontrole lahko obsegajo politiko varnosti informacij in ocenjevanja tveganja informacijske varnosti ter standarde, ukrepe, navade in postopke, s katerimi se vpeljujejo in vzdržujejo posamezne rešitve, med katerimi so tako fizični ukrepi kot logična in druga tehnična varovala, na primer prepoznavalniki uporabnikov, gesla in vdorobrani. Kolikor so povezane z uradnimi trditvami v računovodskih izkazih, revizor proučuje te stvari:

- uspešno uporabo vdorobranov in varovanja računalniških programov pred virusi za varovanje ureditve pred uvedbo neodobrenih ali škodljivih računalniških rešitev, podatkov ali drugega gradiva v elektronski obliki;
- uspešno uporabo tajnopisja, tako
 - ohranjanje tajnosti in varnosti prenosov, na primer z odobravanjem raztajnopisnih ključev, kot tudi
 - preprečevanje napačne uporabe tajnopisne tehnologije, na primer s kontroliranjem in varovanjem zasebnih raztajnopisnih ključev;
- kontrole razvijanja in uporabljanja rešitev, ki podpirajo elektronsko trgovanje;
- ali so vzpostavljene varnostne kontrole še vedno uspešne, ko so na razpolago nove tehnologije, ki jih je mogoče uporabiti pri napadu na medomrežno (internetno) varnost;

- ali kontrolno okolje podpira uporabljane kontrolne postopke; na primer nekatere kontrolne postopke, kot je na potrdilih zasnovana tajnopisna ureditev, je mogoče tehnično izpopolniti, a niso nujno uspešni, če delujejo v neustreznem kontrolnem okolju.

Neoporečnost poslov

29. Revizor prouči popolnost, točnost, pravočasnost in odobravanje informacij, ki so na razpolago za računovodsko razvidovanje in obdelovanje v organizaciji (neoporečnost posla). Narava in raven dognanosti dejavnosti elektronskega trgovanja organizacije vplivata na naravo in obseg tveganj, ki so povezana z razvidovanjem in obdelovanjem elektronskega trgovanja.

30. Revizijski postopki, ki se nanašajo na neoporečnost informacij v računovodski ureditvi, povezani z elektronskimi posli, se veliko ukvarjajo z vrednotenjem zanesljivosti rešitev, rabljenih pri zajemanju in obdelovanju takšnih informacij. V dognani ureditvi začetno dejanje, na primer prejem kupčevega naročila po medomrežju (internetu), samodejno začne vse druge korake pri obdelovanju posla. Tako se v nasprotju z revizijskimi postopki pri običajnem poslovanju, ki se praviloma osredotočajo posebej na kontrolne postopke, povezane s posameznimi stopnjami zajemanja in obdelovanja posla, revizijski postopki pri dognanem elektronskem trgovanju pogosto osredotočajo na samodejne kontrole, ki so povezane z neoporečnostjo poslov, ko so zajeti in takoj nato samodejno obdelani.

31. V okolju, v katerem se elektronsko posluje, so kontrole, ki so povezane z neoporečnostjo posla, pogosto namenjene na primer

- vrednotenju vložkov;
- preprečevanju podvajanja ali izpuščanja poslov;
- zagotavljanju dogovorjenih pogodbenih določb, preden je naročilo obdelano, tudi določbe o dobavi in odloženem plačilu, ki lahko na primer zahteva, da se plačilo opravi hkrati z naročilom;
- razlikovanju med kupčevim poizvedovanjem in naročanjem, ki zagotavlja, da stranka v poslu kasneje ne more zanikati, da se je strinjala s posameznimi določbami (nezavrnitev), in zagotavlja posle s priznanimi strankami, kjer to pride v poštev;
- preprečevanju nepopolnega obdelovanja z zagotavljanjem, da so vsi koraki dokončani in razvideni (na primer pri poslu s porabnikom: sprejeto naročilo, prejeto plačilo, dobava proizvodov/storitev in po-

sprotenje računovodskih razvidov), če pa niso, pa z zavračanjem naročil;

- zagotavljanju pravilnega razporejanja delov posla v mnogovrstni ureditvi v omrežju (na primer če so podatki zbrani na enem mestu in so sporočeni različnim pristojnim poslovoznikom, ki izvajajo posel) ter
- zagotavljanju, da se razvidi pravilno hranijo, imajo rezervne kopije in so zavarovani.

Vrste obdelovanja

32. Vrsta obdelovanja je način, kako so različni sestavi informacijske tehnologije povezani drug z drugim in tako dejansko delujejo kot enotni sestav. V okolju, v katerem se elektronsko trguje, je pomembno, da se posli, ki jih spodbudi spletno mesto organizacije, primerno obdelajo v notranji ureditvi organizacije, na primer v računovodski ureditvi, ureditvi vodenja razmerij z odjemalci in ureditvi vodenja zalog (pogosto imenovani ureditev "poslovanja v ozadju"). Številna spletna mesta niso samodejno povezana z notranjo ureditvijo.

33. Način zajemanja in prenašanje poslov elektronskega trgovanja v računovodsko ureditev organizacije lahko vpliva na primer na

- popolnost in točnost obdelovanja poslov in hranjenja informacij,
- čas pripoznavanja prihodkov od prodaje, nakupov in drugih poslov ter
- prepoznavanje in razvidovanje spornih poslov.

34. Revizor obravnava kontrole, ki obvladujejo povezovanje elektronskega trgovanja z notranjo ureditvijo, ter kontrole sprememb ureditve in pretvarjanja podatkov za njihovo nadaljnje samodejno obdelovanje, če je to pomembno za uradne trditve v računovodskih izkazih.

Vpliv elektronskih razvidov na revizijske dokaze

35. O elektronskem trgovanju morda ni nobenih papirnih razvidov, elektronski razvidi pa se laže uničijo ali spremenijo kot papirni, ne da bi o takšnem uničenju ali spremembi obstajali kaki dokazi. Revizor prouči, ali varnost informacijskih usmeritev organizacije in varnostne kontrole, ki se uporabljajo, ustrezno preprečujejo neodobrene spremembe računovodske ureditve ali razvidov ali pa načine dajanja podatkov v računovodsko ureditev.

36. Kadar revizor proučuje neoporečnost elektronskih dokazov, lahko preizkusi samodejne kontrole, kot so kontrole neoporečnosti razvidov, elektronske oznake datuma, digitalne podpise in kontrole izbranih možnosti. Odvisno od svoje ocene takšnih kontrol lahko prouči tudi potrebo po izvedbi dodatnih postopkov, kot so potrjevanje podrobnosti poslov ali saldov na kontih s tretjimi osebami (glejte MSR 505 – Zunanje potrditve).