

Odbor za
mednarodne
standarde
revidiranja in
dajanja zagotovil

MSR 500
December 2009

Mednarodni standard revidiranja

MSR 500

REVIZIJSKI DOKAZI



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 500 – *Revizijski dokazi*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in upravljanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR-ja 500 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR-ja 500 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 500 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 500, *Audit Evidence*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 500 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 500 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 500 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 500 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934779-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 500**REVIZIJSKI DOKAZI**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo
15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–2
Datum uveljavitve	3
Cilj	4
Opredelitev pojmov	5
Zahteve	
Zadostni in ustrezni revizijski dokazi	6
Informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi	7–9
Izbor postavk za preizkuse pri pridobivanju revizijskih dokazov	10
Neskladnost revizijskih dokazov ali dvomi v njihovo zanesljivost	11
Gradivo za uporabo in druga pojasnila	
Zadostni in ustrezni revizijski dokazi	A1–A25
Informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi	A26–A51
Izbiranje postavk za preizkuse pri pridobivanju revizijskih dokazov	A52–A56
Neskladnost revizijskih dokazov ali dvomi v njihovo zanesljivost	A57
	3

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 500 – *Revizijski dokazi* je treba brati v povezavi z MSR-jem 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) pojasnjuje, kaj tvori revizijske dokaze pri reviziji računovodskih izkazov, in obravnava revizorjevo odgovornost za oblikovanje in izvedbo revizijskih postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki mu omogočajo sprejeti primerne sklepe, na katerih utemelji revizorjevo mnenje.
2. Ta MSR velja za vse revizijske dokaze, pridobljene med revizijo. Drugi MSR-ji obravnavajo posebna področja revizije (na primer MSR 315¹), revizijske dokaze, ki jih je treba pridobiti za posebno področje (na primer MSR 570 (prenovljen 2024)²), posebne postopke za pridobitev revizijskih dokazov (na primer MSR 520³) in vrednotenje, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi (MSR 200⁴ in MSR 330⁵).

Datum uveljavitve

3. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilj

4. Revizorjev cilj je, da načrtuje in izvede revizijske postopke na način, ki revizorju omogoča pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da lahko sprejme primerne sklepe, na katerih utemelji revizorjevo mnenje.

¹ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*.

² MSR 570 (prenovljen 2024) – *Delujoče podjetje*.

³ MSR 520 – *Analitični postopki*.

⁴ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

⁵ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

Opredelitev pojmov

5. Za namene tega MSR-ja imajo izrazi naslednji pomen:
- a) Računovodske evidence – začetne računovodske vknjižbe in pomožni zapisi, kot so čeki in zapisi o elektronskih prenosih denarja, računi, pogodbe, glavna knjiga in pomožne knjige, vpisi v dnevnik in druge prilagoditve v računovodskih izkazih, ki se ne kažejo v formalnih vpisih v dnevnik, ter zapisi, kot so delovni listi in razpredelnice, ki podpirajo razporejanje stroškov, izračune, uskladitve in razkritja.
 - b) Ustreznost (revizijskih dokazov) – merilo kakovosti revizijskih dokazov, to je njihove primernosti in zanesljivosti, pri zagotavljanju podpore ugotovitvam, na katerih temelji revizorjevo mnenje.
 - c) Revizijski dokazi – informacije, ki jih uporabi revizor pri oblikovanju sklepov, na katerih je zasnovano njegovo mnenje. Revizijski dokazi zajemajo tako informacije, ki jih vsebujejo računovodske evidence, ki so podlaga za računovodske izkaze, kot tudi informacije, pridobljene iz drugih virov.
 - d) Zunanji vir informacij – zunanji posameznik ali organizacija, ki zagotovi informacije, ki jih je organizacija uporabila pri pripravi računovodskih izkazov ali jih je revizor pridobil kot revizijske dokaze, kadar so take informacije primerne za širok krog uporabnikov. Kadar informacije zagotovi posameznik ali organizacija, ki deluje kot veščak posloводства, storitvena organizacija⁶, ali revizorjev veščak⁷, se posameznik ali organizacija ne šteje kot zunanji vir informacij v zvezi s temi posebnimi informacijami (glej odstavke A1A-A1C).
 - e) Veščak posloводства – posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega ali katere delo na tem področju uporablja revidirana organizacija kot pomoč organizaciji pri pripravi računovodskih izkazov.

⁶ MSR 402 – *Revizijske presoje pri uporabi storitvene organizacije*, odstavek 8.

⁷ MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*, odstavek 6.

- f) Zadostnost (revizijskih dokazov) – merilo količine revizijskih dokazov. Na potrebno količino revizijskih dokazov vplivata revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe in tudi kakovost takšnih revizijskih dokazov.

Zahteve

Zadostni in ustrezni revizijski dokazi

- 6. Revizor načrtuje in izvede revizijske postopke, ki so glede na okoliščine primerni za namene pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (glej odstavke A1–A25).

Informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi

- 7. Pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov upošteva revizor primernost in zanesljivost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, vključno z informacijami, pridobljenimi iz zunanjega vira informacij (glej odstavke A26–A33a)
- 8. Če so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z uporabo dela veščaka posloводства, revizor, kolikor je glede na bistvenost dela tega veščaka za revizorjeve namene potrebno (glej odstavke A34–A36):
 - a) ovrednoti usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost tega veščaka (glej odstavke A37–A43),
 - b) pridobi poznavanje dela tega veščaka in (glej odstavke A44–A47)
 - c) ovrednoti primernost dela tega veščaka kot revizijskega dokaza pri ustrezni uradni trditvi (glej odstavek A48).
- 9. Kadar uporablja informacije, ki jih je pripravila organizacija, revizor ovrednoti, ali je informacija dovolj zanesljiva za revizorjeve namene, kar po potrebi v danih okoliščinah vključuje:
 - a) pridobivanje revizijskih dokazov o točnosti in popolnosti informacije in (glej odstavka A49–A50)
 - b) ovrednotenje, ali je informacija dovolj natančna in podrobna za revizorjeve namene (glej odstavek A51).

Izbiranje postavk za preizkuse pri pridobivanju revizijskih dokazov

10. Kadar revizor načrtuje preizkuse kontrol in preizkuse podrobnosti, določi načine izbiranja postavk za preizkušanje, ki bo uspešno pri izpolnjevanju namena revizijskega postopka (glej odstavke A52–A56).

Neskladnost revizijskih dokazov ali dvomi v njihovo zanesljivost

11. Če:
- a) so revizijski dokazi, pridobljeni iz enega vira, neskladni s tistimi iz drugega vira ali
 - b) revizor dvomi v zanesljivost informacij, ki naj bi bile uporabljene kot revizijski dokazi,

revizor določi, kakšne prilagoditve ali dopolnitve revizijskih postopkov so potrebne za razrešitev zadeve, in prouči morebitne učinke zadeve na druge vidike revizije (glej odstavek A57).

Gradivo za uporabo in druga pojasnila**Zunanji viri informacij** (glej odstavke 5(cA))

- A1. Zunanji viri informacij lahko vključujejo storitve določanja cen, vladne organizacije, centralne banke ali priznane borze. Primeri informacij, ki se jih lahko pridobi iz zunanjih virov, vključujejo:
- cene in podatke, povezane z oblikovanjem cen;
 - makroekonomske podatke, kot so zgodovinske in predvidene stopnje brezposelnosti in stopnje gospodarske rasti, ali podatke o popisu prebivalstva;
 - podatke o zgodovini kredita;
 - podatke, ki so specifični za panogo, kot je indeks stroškov za povračila za določene ekstraktivne panoge, ali informacije o gledanosti ali ocene, ki se uporabljajo za določanje prihodkov iz oglaševanja v zabavni industriji;
 - tablice smrtnosti, ki se uporabljajo za določanje obveznosti v sektorju življenjskih zavarovanj in pokojnin.

- A2. Verjetneje je, da bo določen niz informacij primeren za to, da ga uporabi širok krog uporabnikov, in manj verjetno, da nanj vpliva poseben uporabnik, če jih zunanji posameznik ali organizacija zagotovi javnosti brezplačno, ali jih da na voljo širokemu krogu uporabnikov v zameno za plačilo nadomestila. Presoja se lahko zahteva pri določanju, ali so informacije primerne za širok krog uporabnikov, ob upoštevanju sposobnosti organizacije, da vpliva na zunanji vir informacij.
- A3. Glede na določen niz informacij zunanji posameznik ali organizacija ne more biti oboje, zunanji vir informacij in veščak posloводства ali storitvena organizacija ali revizorjev veščak.
- A4. Glede na določen niz informacij lahko zunanji posameznik ali organizacija na primer deluje kot veščak posloводства, kadar zagotavlja določen niz informacij, in vendar lahko deluje kot zunanji vir informacij, ko zagotavlja drug niz informacij. V nekaterih okoliščinah je morda potrebna strokovna presoja za odločanje, ali zunanji posameznik ali organizacija deluje kot zunanji vir informacij ali kot veščak posloводства glede na določen niz informacij. V drugih okoliščinah je lahko razlika jasna. Na primer:
- Zunanji posameznik ali organizacija lahko zagotavlja informacije o cenah nepremičnin, ki so primerne za širok krog uporabnikov, na primer informacije, ki so v splošni uporabi v zvezi z geografsko regijo, in lahko se določi, da so zunanji vir informacij glede na ta niz informacij. Ista zunanja organizacija lahko deluje kot veščak posloводства ali revizorjev veščak, ki zagotavlja naročena vrednotenja v zvezi z nepremičninskim portfeljem organizacije, ki je posebej prilagojen dejstvu in okoliščinam organizacije.
 - Nekateri aktuarske organizacije mesečno objavljajo tablice smrtnosti za splošno uporabo, za katere bi na splošno veljalo, da gre v primeru, ko jih uporablja organizacija, za informacije iz zunanjega vira informacij. Ista aktuarska organizacija je lahko tudi veščak posloводства v povezavi z različnimi informacijami, prilagojenimi posebnim okoliščinam organizacije, ki pomagajo poslovodstvu pri določanju pokojninskih obveznosti za več pokojninskih načrtov te organizacije.
 - Zunanji posameznik ali organizacija ima lahko poglobljeno znanje s področja uporabe modelov, ki ocenjujejo pošteno vrednost vrednostnih papirjev, za katere ni trga, ki se ga da

opazovati. Če zunanji posameznik ali organizacija uporablja to poglobljeno znanje pri pripravi ocene, ki je specifična za organizacijo, in če to delo uporablja poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov, je zunanji posameznik ali organizacija verjetno veččak poslovodstva za te informacije. Če pa po drugi strani ta zunanji posameznik ali organizacija javnosti samo zagotavlja cene ali podatke o oblikovanju cen v zasebnih poslih in organizacija uporablja te informacije v svojih ocenjevalnih metodah, je zunanji posameznik ali organizacija za take informacije verjetno zunanji vir informacij.

- Zunanji posameznik ali organizacija lahko objavi informacije o tveganjih ali pogojih v določeni panogi, ki so primerne za širok krog uporabnikov. Če jih organizacija uporabi pri pripravi razkritij o tveganjih (na primer v skladu z MSRP-jem 78), bi take informacije običajno veljale za informacije iz zunanjega vira informacij. Če pa je organizacija posebej naročila isto vrsto informacij, da bi uporabila poglobljeno znanje za oblikovanje informacij o teh tveganjih, prilagojenih okoliščinam organizacije, je zunanji posameznik ali organizacija verjetno veččak poslovodstva.
- Zunanji posameznik ali organizacija lahko uporablja poglobljeno znanje za zagotavljanje informacij o tekočih in prihodnjih tržnih trendih, ki jih dajo na voljo in so primerne, da jih uporabi širok krog uporabnikov. Če jih uporabi organizacija kot pomoč pri sprejemanju odločitev o predpostavkah, ki jih je treba uporabiti pri pripravi računovodskih ocen, za take informacije velja, da so informacije iz zunanjega vira informacij. Če je organizacija naročila isto vrsto informacij, da bi obravnavala tekoče in prihodnje trende, primerne za posebna dejstva in okoliščine organizacije, je zunanji posameznik ali organizacija verjetno veččak poslovodstva.

Zadostni in ustrezni revizijski dokazi (glej odstavek 6)

A5. Revizijski dokazi so potrebni v podporo revizorjevemu mnenju in poročilu. Po svoji naravi so kumulativni in pridobljeni

⁸ Mednarodni standardi računovodskega poročanja 7 (MSRP) – *Finančni instrumenti – razkritja*.

predvsem iz revizijskih postopkov, opravljenih med revizijo. Lahko pa vključujejo tudi informacije, pridobljene iz drugih virov, kot so prejšnje revizije (ob pogoju, da je revizor ovrednotil, ali ostajajo take informacije primerne in zanesljive kot revizijski dokazi za sedanjo revizijo⁹) prek informacij, ki jih podjetje pridobi s sprejemom ali ohranjanjem razmerja z naročnikom ali posla. Poleg računovodskih evidenc organizacije in njenih drugih notranjih virov so pomemben vir revizijskih dokazov. Kot revizijski dokazi se lahko uporabijo tudi informacije, ki so bile morda pripravljene z uporabo dela veččaka posloводства, ali pridobljene iz zunanjega vira informacij. Revizijski dokazi obsegajo tako informacije, ki podpirajo in potrjujejo uradne trditve posloводства, kot tudi vse informacije, ki nasprotujejo takim uradnim trditvam. Poleg tega revizor v nekaterih primerih uporabi odsotnost informacij (na primer odklonitev posloводства, da bi zagotovilo zahtevano predstavitev), ki tudi pomeni revizijski dokaz.

- A6. Večino revizorjevega dela pri oblikovanju revizorjevega mnenja sestavlja pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov. Revizijski postopki za pridobivanje revizijskih dokazov lahko vključujejo pregledovanje, opazovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje in analitične postopke, pogosto v kakšni kombinaciji poleg poizvedovanja. Čeprav lahko poizvedovanje zagotovi pomembne revizijske dokaze in lahko celo da dokaz o napačni navedbi, samo poizvedovanje ne daje zadostnih revizijskih dokazov niti o odsotnosti pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev niti o uspešnem delovanju kontrol.
- A7. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 200¹⁰, je sprejemljivo zagotovilo pridobljeno takrat, kadar je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je zmanjšal revizijsko tveganje (to je tveganje, da bi revizor izrazil neustrezno mnenje, kadar so računovodski izkazi pomembno napačni) na sprejemljivo nizko raven.
- A8. Zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov sta medsebojno povezani. Zadostnost je merilo količine revizijskih dokazov. Na potrebno količino revizijskih dokazov vplivata revizorjeva ocena tveganj napačne navedbe (čim večje je ocenjeno

⁹ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 16

¹⁰ MSR 200, odstavek 5.

tveganje, tem več revizijskih dokazov je verjetno potrebnih) in tudi kakovost takšnih revizijskih dokazov (čim večja je kakovost, tem manj jih utegne biti potrebnih). Toda pridobivanje več revizijskih dokazov ni nujno zadostno nadomestilo za njihovo slabo kakovost.

- A9. Ustreznost je merilo kakovosti revizijskih dokazov, to je njihove pomembnosti in zanesljivosti pri zagotavljanju podpore ugotovitvam, na katerih je utemeljeno revizorjevo mnenje. Na zanesljivost revizijskih dokazov vplivata njihov vir in njihova vrsta, odvisna pa je tudi od posameznih okoliščin, v katerih so pridobljeni.
- A10. MSR 330 zahteva od revizorja, da ugotovi, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi.¹¹ Ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, da se zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in da se s tem omogoči revizorju, da sprejme primerne sklepe, na katerih utemelji revizorjevo mnenje, je stvar strokovne presoje. MSR 200 vsebuje obravnavo zadev, kot so vrste revizijskih postopkov, pravočasnost računovodskega poročanja ter uravnoteženost med koristjo in stroški, kar vse so pomembni dejavniki pri oblikovanju revizorjeve strokovne presoje glede vprašanja, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi.

Viri revizijskih dokazov

- A11. Nekateri revizijski dokazi so pridobljeni z izvajanjem revizijskih postopkov za preizkušanje računovodskih evidenc, na primer z analizo in pregledovanjem, s ponovnim izvajanjem postopkov v poteku računovodskega poročanja ter z usklajevanjem sorodnih vrst in uporabnosti istih informacij. Z izvajanjem takih revizijskih postopkov lahko revizor ugotovi, ali so računovodske evidence medsebojno usklajene in skladne z računovodskimi izkazi.
- A12. Običajno se pridobi večje zagotovilo iz skladnih revizijskih dokazov, pridobljenih iz različnih virov ali iz različnih vrst dokazov, kot iz posameznih, ločeno obravnavanih postavk revizijskih dokazov. Potrdilne informacije, pridobljene iz vira, neodvisnega od organizacije, lahko na primer povečajo zagotovilo, ki ga revizor pridobi iz revizijskih dokazov, nastalih

¹¹ MSR 330, odstavek 26.

znotraj organizacije, kot so dokazi v računovodskih evidencah, zapisniki sestankov ali poslovske predstavitve.

- A13. Informacije iz virov, neodvisnih od organizacije, ki jih utegne revizor uporabiti kot revizijske dokaze, lahko vključujejo potrditve tretjih oseb in informacije iz zunanjega vira informacij, poročila analitikov in primerjalne podatke o konkurentih (podatki za primerjalno preverjanje).

Revizijski postopki za pridobivanje revizijskih dokazov

- A14. Kot je zahtevano in dodatno pojasnjeno v MSR-ju 315 in MSR-ju 330, se revizijski dokazi za sprejem primernih sklepov, na katerih je utemeljeno revizorjevo mnenje, pridobijo z izvajanjem:

- a) postopkov ocenjevanja tveganj in
- b) nadaljnjih revizijskih postopkov, ki obsegajo:
 - i. preizkuse kontrol, kadar to zahtevajo MSR-ji ali kadar se je za to odločil revizor, in
 - ii. postopke preizkušanja podatkov, vključno s preizkusi podrobnosti in z analitičnimi postopki preizkušanja podatkov.

- A15. Revizijski postopki, opisani v odstavkih A14–A25, so lahko uporabljeni kot postopki ocenjevanja tveganj, preizkusi kontrol ali postopki preizkušanja podatkov, pač glede na kontekst, v katerem jih revizor uporabi. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 330, lahko revizijski dokazi, pridobljeni pri prejšnjih revizijah, pomenijo v določenih okoliščinah ustrezne revizijske dokaze, kadar revizor izvede revizijske postopke, ki dokazujejo njihovo nadaljnjo veljavnost.¹²

- A16. Na vrsto in čas revizijskih postopkov, ki bodo uporabljeni, utegne vplivati dejstvo, da so morda nekateri računovodski podatki ali druge informacije na voljo samo v elektronski obliki ali samo na določenih mestih ali ob določenem času. Izvirni dokumenti, kot so nakupna naročila ali računi, utegnejo na primer obstajati le v elektronski obliki, če organizacija uporablja spletno trgovanje, ali pa so bili uničeni po snemanju, če organizacija uporablja sisteme za obdelavo slik za lažje arhiviranje in dokumentiranje.

¹² MSR 330, odstavek A35.

- A17. Določenih elektronskih informacij morda po določenem času ni več mogoče obnoviti, na primer, če so se datoteke spremenile in ne obstajajo varnostne kopije. Zato lahko revizor zaradi usmeritev organizacije glede hranjenja podatkov oceni, da je treba zahtevati ohranitev nekaterih informacij do revizorjevega pregleda ali pa da opravi revizijske postopke takrat, ko so informacije razpoložljive.

Pregledovanje

- A18. Pregledovanje vključuje preiskovanje notranjih ali zunanjih evidenc ali dokumentov v papirni obliki, v elektronski obliki ali na drugih medijih, ali pregled kakega stvarnega sredstva. Preiskovanje evidenc in dokumentov daje revizijske dokaze z različnimi stopnjami zanesljivosti, odvisno od njihove vrste in vira, pri notranjih evidencah in dokumentih pa od uspešnosti kontrol nad njihovim nastajanjem. Primer pregledovanja, ki je uporabljeno kot preizkus kontrol, je preiskovanje evidenc ali dokumentov zaradi dokazovanja njihove odobritve.
- A19. Nekateri dokumenti so neposredni revizijski dokaz za obstoj sredstva, na primer dokument, ki predstavlja finančni instrument, kot je delnica ali obveznica. Preiskovanje takšnih dokumentov ne daje nujno revizijskega dokaza o lastništvu ali vrednosti. Pregledovanje izvršene pogodbe lahko poleg tega daje revizijski dokaz glede izvajanja računovodskih usmeritev v organizaciji, kot je na primer priznavanje prihodkov.
- A20. Pregledovanje opredmetenih sredstev lahko daje zanesljive revizijske dokaze o njihovem obstoju, toda ne nujno tudi o pravicah ali obvezah organizacije ali o vrednotenju sredstev. Pregledovanje posameznih postavk zalog praviloma poteka skupaj z opazovanjem štetja zalog.

Opazovanje

- A21. Opazovanje je sestavljeno iz ogledovanja procesa ali postopka, ki ga opravljajo drugi, na primer revizorjevo opazovanje štetja zalog, ki ga opravlja osebje organizacije, ali izvajanja kontrol. Opazovanje daje revizijske dokaze o izvajanju procesa ali postopka, vendar je omejeno na trenutek, v katerem se opazovanje izvaja, in z dejstvom, da zavedanje o opazovanju

lahko vpliva na izvedbo procesa ali postopka. Za nadaljnja navodila glede opazovanja štetja zalog glej MSR 501.¹³

Zunanja potrditev

- A22. Zunanja potrditev predstavlja revizijski dokaz, ki ga revizor pridobi kot neposreden pisni odgovor tretje stranke (stranke, od katere se zahteva potrditev) revizorju na papirju, v elektronski obliki ali na drugem mediju. Postopki za zunanje potrjevanje so pogosto pomembni pri obravnavanju uradnih trditev v zvezi s saldi na določenih kontih in njihovimi sestavinami. Vendar pa ni treba, da bi bile zunanje potrditve omejene le na salde na kontih. Revizor lahko na primer zahteva potrditev pogojev v pogodbah ali pri poslih, ki jih ima organizacija s tretjimi strankami; zahteva za potrditev je lahko oblikovana kot vprašanje, ali je prišlo do sprememb v pogodbenih določilih, in če se da, kakšne so njihove podrobnosti. Postopki zunanjega potrjevanja se uporabljajo tudi za pridobitev revizijskih dokazov o odsotnosti določenih pogojev, na primer odsotnosti "stranske pogodbe", ki lahko vpliva na priznavanje prihodkov. Za nadaljnja navodila glej MSR 505.¹⁴

Ponovno izračunavanje

- A23. Ponovno izračunavanje je sestavljeno iz preverjanja matematične točnosti dokumentov ali evidenc. Ponovno izračunavanje je lahko opravljeno ročno ali elektronsko.

Ponovno izvajanje

- A24. Ponovno izvajanje vključuje revizorjevo neodvisno izvajanje postopkov ali kontrol, ki so bile prvotno opravljene kot del notranjega kontroliranja v organizaciji.

Analitični postopki

- A25. Analitični postopki so sestavljeni iz ovrednotenja računovodskih informacij s proučevanjem verjetnih razmerij tako med računovodskimi kot tudi med neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi tako preiskovanje, kot je potrebno za ugotovljena nihanja ali razmerja, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali za bistven znesek

¹³ MSR 501 – *Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke.*

¹⁴ MSR 505 – *Zunanje potrditve.*

odstopajo od pričakovanih vrednosti. Za nadaljnja navodila glej MSR 520.

Poizvedovanje

- A26. Poizvedovanje je zbiranje informacij pri dobro obveščenih računovodskih in neračunovodskih osebah v organizaciji ali zunaj nje. Poizvedovanje se veliko uporablja ves čas revizije kot dopolnilo k drugim revizijskim postopkom. Poizvedovanje ima lahko razpon od uradnih pisnih poizvedb do neuradnih ustnih poizvedb. Ovrednotenje odgovorov na poizvedbe je sestavni del poizvedovanja.
- A27. Odgovori na poizvedbe lahko dajo revizorju informacije, ki jih pred tem ni imel, ali pa podporne revizijske dokaze. Druga možnost je, da odgovori lahko dajo informacije, ki se bistveno razlikujejo od drugih informacij, ki jih je revizor že pridobil, na primer informacije o možnosti, da se poslovodstvo izogne kontrolam. V nekaterih primerih dajejo odgovori na poizvedovanja revizorju podlago za prilagoditev revizijskih postopkov ali izvajanje dodatnih.
- A28. Čeprav je podpora dokazom, pridobljena s poizvedovanjem, pogosto izjemno pomembna, utegnejo biti pri poizvedovanju o namerah poslovodstva razpoložljive informacije, ki te namere podpirajo, omejene. V takšnih primerih lahko daje poznavanje preteklega delovanja poslovodstva pri izvajanju njegovih najavljenih namer, navedenih razlogov poslovodstva za izbiro določenega postopka in sposobnosti poslovodstva, da izpelje izbran postopek, revizorju ustrezne informacije v podporo dokazom, pridobljenim s poizvedovanjem.
- A29. Glede nekaterih zadev lahko revizor presodi, da je treba pridobiti pisne predstavitve od poslovodstva in po potrebi od pristojnih za upravljanje potrditev odgovorov na ustne poizvedbe. Za nadaljnja navodila glej MSR 580.¹⁵

Informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi

Primernost in zanesljivost (glej odstavek 7)

- A30. Kot je navedeno v odstavku A1, utegnejo revizijski dokazi, čeprav so prvenstveno pridobljeni pri revizijskih postopkih, opravljenih med revizijo, vključevati tudi informacije,

¹⁵ MSR 580 – *Pisne predstavitve*.

pridobljene iz drugih virov, kot so na primer prejšnje revizije, prek informacij, ki jih pridobi podjetje s sprejemom ali ohranjanjem razmerja z naročnikom ali posla, ter z izpolnjevanjem določenih dodatnih odgovornosti v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami (npr. v zvezi z ravnanjem organizacije, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi). Na kakovost vseh revizijskih dokazov vplivata primernost in zanesljivost informacij, na katerih dokazi temeljijo.

Primernost

- A31. Primernost se nanaša na logično povezavo z namenom, ali vpliva na namen revizijskega postopka oziroma proučevane uradne trditve. Na primernost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, lahko vpliva smer preizkušanja. Če je na primer namen revizijskega postopka preizkusiti preценjenost v obstoju ali vrednotenju obveznosti do dobaviteljev, je lahko preizkušanje knjiženih obveznosti do dobaviteljev primeren revizijski postopek. Nasprotno pa pri preizkušanju podcenjenosti v obstoju ali vrednotenju obveznosti do dobaviteljev preizkušanje knjiženih obveznosti do dobaviteljev ne bi bilo primerno, pač pa bi utegnilo biti primerno preizkusiti take informacije, kot so kasnejša plačila, neplačani računi, izpisi odprtih postavk dobaviteljev in prejemnice, ki nimajo povezave z drugimi dokumenti.
- A32. Določen niz revizijskih postopkov lahko daje revizijske dokaze, ki ustrezajo nekaterim uradnim trditvam, ne pa tudi drugim. Preiskovanje dokumentov, ki so povezani z izterjavo terjatev po koncu obdobja, na primer lahko daje revizijske dokaze o obstoju in o vrednotenju, ne pa nujno tudi o razmejitvi med obdobjema. Podobno pridobitev revizijskih dokazov o določeni uradni trditvi, na primer o obstoju zaloge, ne more nadomestiti pridobitve revizijskih dokazov o neki drugi uradni trditvi, na primer o vrednotenju te zaloge. Po drugi strani pa so lahko revizijski dokazi iz različnih virov ali različnih vrst primerni za isto uradno trditev.
- A33. Preizkusi kontrol so zasnovani tako, da ovrednotijo uspešnost delovanja kontrol pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev. Načrtovanje preizkusov kontrol za pridobitev primernih revizijskih dokazov vključuje prepoznavanje pogojev (značilnosti ali lastnosti), ki kažejo uspešnost kontrole, ter

odmikov od pogojev (značilnosti ali lastnosti), ki kažejo odstopanja od primerne učinka. Revizor lahko nato preizkusi prisotnost ali odsotnost teh pogojev (značilnosti ali lastnosti).

- A34. Postopki preizkušanja podatkov so zasnovani tako, da odkrijejo pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditvev. Obsegajo preizkuse podrobnosti in analitične postopke preizkušanja podatkov. Načrtovanje postopkov preizkušanja podatkov vključuje prepoznavanje pogojev, primernih za namen preizkusa, ki določijo napačno navedbo v ustrezni uradni trditvi.

Zanesljivost

- A35. Na zanesljivost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, in zato tudi samih revizijskih dokazov vplivajo njihov vir, njihova vrsta in okoliščine, v katerih so bile pridobljene, vključno s kontrolami pri njihovi pripravi in vzdrževanju, kjer je to ustrezno. Zato je pri posplošitvah glede zanesljivosti različnih vrst revizijskih dokazov treba upoštevati pomembne izjeme. Celo če so informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pridobljene iz virov zunaj organizacije, lahko obstajajo okoliščine, ki utegnejo vplivati na njihovo zanesljivost. Informacije, ki so pridobljene pri viru neodvisnem od organizacije, na primer niso nujno zanesljive, če vir ni dobro obveščen ali če večšak posloводства ni nepristranski. Zavedajoč se, da lahko obstajajo izjeme, utegnejo biti koristne naslednje posplošitve o zanesljivosti revizijskih dokazov:

- zanesljivost revizijskih dokazov se poveča, če so pridobljeni pri neodvisnih virih zunaj organizacije;
- zanesljivost revizijskih dokazov, ki so nastali v organizaciji, se poveča, če so uspešne z njimi povezane kontrole v organizaciji, vključno s kontrolami pri njihovi pripravi in vzdrževanju;
- revizijski dokazi, ki jih pridobi revizor neposredno (na primer opazovanje izvajanja kontrole), so zanesljivejši kot revizijski dokazi, ki jih pridobi posredno ali s sklepanjem (na primer poizvedovanje o izvajanju kontrole);
- revizijski dokazi v dokumentirani obliki, bodisi na papirju bodisi na elektronskem ali drugem mediju, so zanesljivejši od ustno pridobljenih revizijskih dokazov (zapisnik sestanka je na primer zanesljivejši kot kasnejša ustna predstavitev obravnavanih zadev);

- revizijski dokazi, ki jih dajejo izvirni dokumenti, so zanesljivejši kot revizijski dokazi, ki jih nudijo fotokopije ali faksimile ali dokumenti, ki so bili fotografirani, digitalizirani ali kako drugače preoblikovani v elektronsko obliko, pri katerih je zanesljivost odvisna od kontrol pri njihovi pripravi in vzdrževanju.

A36. Nadaljnja navodila glede zanesljivosti podatkov, uporabljenih za oblikovanje analitičnih postopkov kot postopkov preizkušanja podatkov, daje MSR 520.¹⁶

A33a je usklajevalna sprememba MSR-ja 500 kot posledica odobritve prenovljenega MSR-ja 250

A33a. Prenovljeni MSR 250¹⁷ daje nadaljnja navodila revizorju v povezavi z dodatnimi odgovornostmi v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami v zvezi s prepoznano neskladnostjo ali sumom neskladnosti organizacije z zakoni in drugimi predpisi, ki lahko zagotovijo nadaljnje informacije, pomembne za revizorjevo delo v skladu z MSR-ji, in v zvezi z ovrednotenjem vplivov take neskladnosti v povezavi z drugimi vidiki revizije.

Zunanji viri informacij

A33b. Odstavek 7 zahteva od revizorja, da presodi primernost in zanesljivost informacij, pridobljenih iz zunanjega vira informacij, ki jih je treba uporabiti kot revizijski dokaz, ne glede na to, ali je te informacije uporabila organizacija pri pripravi računovodskih izkazov ali jih je pridobil revizor. Za informacije, pridobljene iz zunanjega vira informacij, lahko ta presoja v določenih primerih vključuje revizijske dokaze o zunanjem viru informacij ali o pripravi informacij s strani zunanjega vira informacij, ki so pridobljene z načrtovanjem in izvajanjem nadaljnjih revizijskih postopkov v skladu z MSR-jem 330, ali kjer je primerno, s prenovljenim MSR-jem 540¹⁸.

A33c. Spoznavanje, zakaj poslovodstvo, ali kjer je primerno, večak poslovodstva uporabi zunanji vir informacij in kako sta bili

¹⁶ MSR 520, odstavek 5(a).

¹⁷ MSR 250 (prenovljen) – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 9.

¹⁸ MSR 540 (prenovljen) – *Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij*.

upoštevani primernost in zanesljivost informacij (vključno s točnostjo in popolnostjo), lahko pomaga pri sprejetju revizorjeve presoje o primernosti in zanesljivosti teh informacij.

A33d. Naslednji dejavniki so lahko pomembni pri presoji primernosti in zanesljivosti informacij, pridobljenih iz zunanjega vira informacij, vključno z njihovo natančnostjo in popolnostjo, ob upoštevanju, da so lahko nekateri izmed teh dejavnikov primerni le, kadar je informacije uporabilo poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov ali jih je pridobil revizor:

- vrsta in organ zunanjega vira informacij: na primer centralna banka ali državni statistični urad z zakonodajnimi pooblastili za zagotavljanje informacij o panogi javnosti, je verjetno organ za določene vrste informacij;
- sposobnost vplivanja na pridobljene informacije s povezavami med organizacijo in virom informacij;
- sposobnost in ugled zunanjega vira informacij glede na informacije, vključno s tem, ali po revizorjevi strokovni presoji, informacije redno zagotavlja vir z dobrimi referencami o zagotavljanju zanesljivih informacij;
- pretekle izkušnje revizorja z zanesljivostjo informacij, ki jih zagotovi zunanji vir informacij;
- dokazi o splošni tržni sprejemljivosti primernosti in/ali zanesljivosti informacij iz zunanjega vira informacij s strani uporabnikov za namene, podobne temu, za katerega je poslovodstvo ali revizor uporabil informacije;
- ali ima organizacija vzpostavljene kontrole za obravnavo primernosti in zanesljivosti pridobljenih in uporabljenih informacij;
- ali zunanji vir informacij zbira vse tržne informacije ali se neposredno ukvarja s »pripravo« tržnih poslov;
- ali so informacije primerne za uporabo na način, na katerega se uporabljajo, in če je to smiselno, ali so bile razvite ob upoštevanju primernega okvira računovodskega poročanja;
- druge možne informacije, ki lahko nasprotujejo uporabljenim informacijam;

- vrsta in obseg omejitev odgovornosti ali drugega omejevalnega jezika v zvezi s pridobljenimi informacijami;
- informacije o metodah, uporabljenih pri pripravi informacij, kako se uporabljajo metode, vključno s tem, kjer je primerno, kako so se uporabili modeli pri taki uporabi, in kontrole metod;
- informacije, primerne za upoštevanje ustreznosti predpostavk in drugih podatkov, ki jih uporablja zunanji vir informacij pri oblikovanju pridobljenih informacij, ko so na voljo.

A33e. Vrsta in obseg revizorjevega presojanja upoštevata ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, za katera je ustrezna uporaba zunanjih informacij, stopnjo, do katere je ustrezna uporaba teh informacij iz razlogov ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe, in možnosti, da informacije iz zunanjega vira informacij morda niso zanesljive (na primer, ali izhajajo iz verodostojnega vira). Na podlagi revizorjeve presoje zadev, opisanih v odstavku A33b, lahko revizor določi, da je v skladu z MSR-jem 315 potrebno nadaljnje spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, ali pa da so, kjer je primerno, v določenih okoliščinah ustrezni nadaljnji revizijski postopki v skladu z MSR-jem 330¹⁹ in prenovljenim MSR-jem 540²⁰, da se lahko odzove na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, povezane z uporabo informacij iz zunanjega vira informacij. Taki postopki lahko vključujejo:

- primerjanje informacij, pridobljenih iz zunanjega vira informacij, z informacijami, pridobljenimi iz drugega možnega neodvisnega vira informacij;
- kadar je ustrezno za presojanje poslovodske uporabe zunanjega vira informacij, spoznavanje kontrol, ki jih ima poslovodstvo za presojanje zanesljivosti informacij iz zunanjega vira informacij, in morebiti za preizkušanje uspešnosti delovanja takih kontrol;
- izvajanje postopkov za pridobivanje informacij iz zunanjega vira informacij, da bi razumel njihove postopke,

¹⁹ MSR 330, odstavek 6.

²⁰ MSR 540 (prenovljen), odstavek 30.

tehnike in predpostavke za namene prepoznavanja, razumevanja, in kjer je ustrezno, preizkušanja uspešnosti delovanja kontrol.

A33f. V nekaterih situacijah lahko obstaja samo en ponudnik določenih informacij, na primer informacije centralne banke ali vlade, kot je stopnja inflacije, ali edini priznani organ v panogi. V takih primerih na revizorjevo določitev vrste in obsega revizijskih postopkov, ki utegnejo biti v takih okoliščinah primerni, vplivajo vrsta in verodostojnost vira informacij, ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, za katera so te zunanje informacije primerne, in stopnja, do katere je primerna uporaba teh informacij zaradi ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe. Na primer, kadar so informacije iz verodostojnega, veljavnega vira, je lahko obseg revizorjevih nadaljnjih revizijskih postopkov manj obsežen, na primer potrjevanje informacij na spletni strani vira ali objavljene informacije. V drugih primerih, če vir ni ocenjen kot verodostojen, lahko revizor določi, da so ustrezni obsežnejši postopki in da v odsotnosti drugega možnega neodvisnega vira informacij, s katerim jih primerja, lahko presodi, ali je izvajanje postopkov za pridobivanje informacij iz zunanjega vira informacij primerno, da bi pridobili zadostne in ustrezne revizijske dokaze.

A33g. Kadar revizor nima zadostne podlage, s katero presoja primernost in zanesljivost informacij iz zunanjega vira informacij, ima lahko omejitev obsega, če z drugimi možnimi postopki ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Kakršnakoli omejitev obsega se ovrednoti v skladu z zahtevami prenovljenega MSR-ja 705.²¹

Zanesljivost informacij, ki jih pripravi veščak posloводства (glej odstavek 8)

A37. Priprava računovodskih izkazov organizacije utegne zahtevati poglobljeno znanje na nekem področju, različnem od računovodstva in revidiranja, kot so aktuarski izračuni, cenične ali inženirstvo. Organizacija lahko zaposli ali najame veščake za ta področja, da pridobi poglobljeno znanje za pripravo računovodskih izkazov. Opustitev tega, kadar je tako

²¹ MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 13.

poglobljeno znanje potrebno, poveča tveganja pomembno napačne navedbe.

- A38. Če so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z uporabo dela veščaka posloводства, veljajo zahteve iz odstavka 8 tega MSR-ja. Posameznik ali organizacija ima na primer lahko poglobljeno znanje iz uporabe modelov za ocenjevanje poštene vrednosti vrednostnih papirjev, za katere ni trga, ki se ga da opazovati. Če ta posameznik ali organizacija uporabi to poglobljeno znanje pri pripravi ocene, ki jo revidirana organizacija uporabi za pripravo svojih računovodskih izkazov, je ta posameznik ali organizacija veščak posloводства in se uporabi odstavek 8. Če pa nasprotno ta posameznik ali organizacija samo zagotovi podatke o cenah iz zasebnih poslov, ki sicer niso na voljo organizaciji, in jih ta organizacija uporabi v svojih lastnih načinih ocenjevanja, tedaj za te informacije, če se uporabijo kot revizijski dokazi, veljajo zahteve iz odstavka 7 tega MSR-ja, saj gre za informacije iz zunanjega vira informacij in se ne štejejo za uporabo veščaka posloводства revidirane organizacije.
- A39. Na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov v zvezi z zahtevami iz odstavka 8 tega MSR-ja lahko vplivajo zadeve, kot so:
- vrsta in zapletenost zadeve, na katero se nanaša delo veščaka posloводства;
 - tveganja pomembno napačne navedbe pri zadevi;
 - razpoložljivost drugih možnih virov revizijskih dokazov;
 - vrsta, področje in cilji dela veščaka posloводства;
 - ali je veščak posloводства zaposlen v organizaciji ali pa je od organizacije najeta oseba, ki naj zagotovi ustrezne storitve;
 - obseg, do katerega lahko posloводство nadzira delo ali vpliva na delo veščaka posloводства;
 - ali veljajo za veščaka posloводства strokovni standardi izvajanja storitve ali druge strokovne ali panožne zahteve;
 - vrsta in obseg kakršnihkoli kontrol v organizaciji nad delom veščaka posloводства;
 - revizorjevo znanje in izkušnje na področju poglobljenega znanja veščaka posloводства;

- revizorjeve prejšnje izkušnje v zvezi z delom tega veščaka.

Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost veščaka posloводства (glej odstavek 8(a))

- A40. Usposobljenost se nanaša na vrsto in raven poglobljenega znanja veščaka posloводства. Zmožnost se nanaša na sposobnost veščaka posloводства, da uporabi svojo usposobljenost v okoliščinah posla. Dejavniki, ki vplivajo na zmožnost, lahko vključujejo na primer geografsko lokacijo ter razpoložljivost časa in drugih virov. Nepristranskost se nanaša na možne učinke, ki jih lahko imajo predsodki, nasprotje interesov ali vpliv drugih na poklicno ali strokovno presojo veščaka posloводства. Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost veščaka posloводства ter morebitne kontrole v organizaciji nad delom tega veščaka so pomembni dejavniki v zvezi zanesljivostjo morebitnih informacij, ki jih pripravi veščak posloводства.
- A41. Informacije glede usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства lahko prihajajo iz različnih virov, kot so:
- osebne izkušnje s prejšnjim delom tega veščaka;
 - razprave s tem veščakom;
 - razprave z drugimi, ki poznajo delo tega veščaka;
 - poznavanje spričeval, članstva v poklicnih in panožnih združenjih, licence za delo ali druge oblike javnih priznanj tega veščaka;
 - objavljeni članki ali knjige, ki jih je napisal ta veščak;
 - morebitni revizorjev veščak, ki pomaga revizorju pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede informacij, ki jih je pripravil veščak posloводства.
- A42. Zadeve, pomembne za ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства, vključujejo tudi to, ali je delo tega veščaka podvrženo strokovnim standardom izvajanja storitve ali drugim strokovnim ali panožnim zahtevam, na primer etičnim standardom in drugim zahtevam za člane poklicne organizacije ali panožnega združenja, standardom za akreditacijo organa za licenciranje ali zahtevam, ki jih določa zakon ali drug predpis.
- A43. Druge zadeve, ki utegnejo biti pomembne, vključujejo:

- primernost usposobljenosti veščaka posloводства za zadevo, za katero bo uporabljeno delo tega veščaka, vključno z morebitnimi specialističnimi znanji s področja tega veščaka; določen aktuar je na primer lahko specializiran za zavarovanja lastnine in za nezgodno zavarovanje, a ima omejeno znanje glede izračunov pokojnin;
 - usposobljenost veščaka posloводства v povezavi s pomembnimi zahtevami iz računovodstva in revizije, na primer poznavanje predpostavk in metod, vključno z morebitnimi modeli, ki so skladni s primernim okvirom računovodskega poročanja;
 - presojo, ali nepričakovani dogodki, spremembe okoliščin ali revizijski dokazi, pridobljeni z izidi revizijskih postopkov med revizijo, nakazujejo, da bi utegnilo biti potrebno ponovno pretehtati začetno ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства.
- A44. Širok razpon okoliščin lahko ogroža nepristranskost, na primer nevarnost zasledovanja lastnih interesov, nevarnost zastopanja, nevarnost domačnosti, nevarnost pregledovanja lastnega dela in nevarnost ustrahovanja. Zaščitni mehanizmi lahko odpravijo ali zmanjšajo take nevarnosti, ustvarijo pa jih lahko zunanje strukture (na primer stroka veščaka posloводства, zakonodaja ali drugi predpisi) ali delovno okolje veščaka posloводства (na primer usmeritve in postopki za upravljanje kakovosti).
- A45. Čeprav zaščitni mehanizmi ne morejo odpraviti vseh nevarnosti, ki ogrožajo nepristranskost veščaka posloводства, utegnejo biti nevarnosti, kot je na primer nevarnost ustrahovanja, manj pomembne pri veščaku, ki ga organizacija najame, kot pri veščaku, zaposlenem v organizaciji, ter zaščitni mehanizmi, kot so na primer usmeritve in postopki za upravljanje kakovosti, uspešnejši. Ker bo nevarnost za nepristranskost za zaposlene v organizaciji vedno prisotna, ne moremo obravnavati v organizaciji zaposlenega veščaka za verjetno bolj nepristranskega, kot so drugi zaposleni v organizaciji.
- A46. Pri vrednotenju nepristranskosti veščaka, ki ga organizacija najame, utegne biti pomembno razpravljati s poslovodstvom in s tem veščakom o morebitnih interesih ali povezavah, ki bi lahko povzročili nevarnosti za nepristranskost tega veščaka, ter o morebitnih primernih zaščitnih mehanizmih, vključno z morebitnimi poklicnimi zahtevami, ki se nanašajo na tega

veščaka, in ovrednotiti, ali so ti zaščitni mehanizmi ustrezni. Interesi in povezave, ki povzročajo nevarnosti, lahko vključujejo:

- finančne interese;
- poslovne in osebne povezave;
- nudenje drugih storitev.

Spoznavanje dela veščaka posloводства (glej odstavek 8(b))

- A47. Poznavanje dela veščaka posloводства vključuje poznavanje ustreznega področja poglobljenega znanja. Poznavanje ustreznega področja poglobljenega znanja se lahko pridobi v povezavi z revizorjevim ugotavljanjem, ali ima poglobljeno znanje, da bi lahko ovrednotil delo veščaka posloводства, ali potrebuje za ta namen revizorjevega veščaka.²²
- A48. Vidiki področja znanja veščaka posloводства, ki so pomembni za revizorjevo poznavanje, lahko vključujejo:
- ali obsega veščakovo področje znanja posebna ožja področja, ki so pomembna za revizijo;
 - ali veljajo kakšni poklicni ali drugi standardi in regulativne ali zakonske zahteve;
 - katere predpostavke in metode uporablja veščak posloводства in ali so splošno priznane na področju znanja tega veščaka ter ali so primerne za namene računovodskega poročanja;
 - vrsto notranjih in zunanjih podatkov ali informacij, ki jih uporablja veščak posloводства.
- A49. Kadar organizacija najame veščaka posloводства, običajno obstaja listina o poslu ali drugačna oblika pisnega dogovora med organizacijo in tem veščakom. Pri pridobivanju poznavanja dela veščaka posloводства utegne revizorju pomagati proučitev tega dogovora, da lahko določi primernost naslednjih zadev za revizorjeve namene:
- vrsta, področje in cilji dela tega veščaka,
 - vloga in odgovornost, ki se nanaša na posloводство in tega veščaka, in

²² MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*, odstavek 7.

- vrsta, čas in obseg obveščanja med poslovodstvom in tem veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil, ki naj jih ta veščak predloži.

A50. Če je veščak poslovodstva zaposlen v organizaciji, je manj verjetno, da obstaja pisni dogovor take vrste. Zato je poizvedovanje pri veščaku in pri drugih članih poslovodstva lahko najprimernejši način, kako revizor pridobi potrebna spoznanja.

Vrednotenje primernosti dela veščaka poslovodstva (glej odstavek 8(c))

A51. Presoje pri ovrednotenju primernosti dela veščaka poslovodstva kot revizijski dokaz za ustrezno uradno trditev vključujejo:

- primernost in sprejemljivost ugotovitev ali sklepov tega veščaka, njihovo skladnost z drugimi revizijskimi dokazi ter dejstvo, ali so bili ustrezno izraženi v računovodskih izkazih;
- če vključuje delo tega veščaka uporabo bistvenih predpostavk in metod, primernost in sprejemljivost teh predpostavk in metod;
- če vključuje delo tega veščaka uporabo izvirnih podatkov, ki so bistveni za njegovo delo, primernost, popolnost in točnost teh izvirnih podatkov; in
- če vključuje delo tega veščaka uporabo informacij iz zunanjšega vira informacij, primernost in zanesljivost takih informacij.

Informacije, ki jih je pripravila organizacija in ki so uporabljene za revizorjeve namene (glej odstavek 9(a)-(b))

A52. Da bi lahko revizor pridobil zanesljive revizijske dokaze, morajo biti informacije, ki jih pripravi organizacija in ki so uporabljene za izvajanje revizijskih postopkov, dovolj popolne in točne. Na uspešnost revidiranja prihodkov z uporabo standardnih cen in evidence obsega prodaje vplivajo na primer točnost podatkov o cenah ter popolnost in točnost podatkov o obsegu prodaje. Podobno je, če namerava revizor preizkusiti neko populacijo (na primer plačila) glede neke lastnosti (na primer odobritve); izidi testa bodo manj zanesljivi, če populacija, iz katere so izbrane postavke za preizkušanje, ni popolna.

- A53. Pridobivanje revizijskih dokazov o točnosti in popolnosti omenjenih informacij se lahko izvede hkrati z aktualnim revizijskim postopkom, uporabljenim v zvezi s temi informacijami, kadar je pridobivanje takih revizijskih dokazov neločljiv del samega revizijskega postopka. V drugačnih razmerah pa je lahko revizor pridobil revizijski dokaz o točnosti in popolnosti takih informacij s preizkusom kontrol nad pripravo in vzdrževanjem informacij. V nekaterih okoliščinah pa se utegne revizor odločiti, da so potrebni dodatni revizijski postopki.
- A54. V nekaterih primerih utegne revizor namenoma uporabiti informacije, ki jih je pripravila organizacija, za druge revizijske namene. Na primer, revizor lahko namerava uporabiti merila učinkovitosti v organizaciji za potrebe analitičnih postopkov ali uporabiti informacije, pripravljene v organizaciji za spremljanje dejavnosti, kot so poročila notranje revizije. V takih primerih vpliva na ustreznost tako pridobljenih revizijskih dokazov presoja, ali so informacije dovolj natančne in podrobne za revizorjeve namene. Na primer, merila učinkovitosti, ki jih uporablja poslovodstvo, morda niso dovolj natančna za odkrivanje pomembno napačnih navedb.

Izbiranje postavk za preizkuse pri pridobivanju revizijskih dokazov (glej odstavek 10)

- A55. Uspešen preizkus zagotavlja ustrezne revizijske dokaze v takem obsegu, da bodo skupaj z drugimi že pridobljenimi revizijskimi dokazi in tistimi, ki jih je treba še pridobiti, zadostni za revizorjeve namene. Pri izbiranju postavk za preizkušanje mora revizor v skladu z odstavkom 7 določiti primernost in zanesljivost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokaz; drugi vidik uspešnosti (zadostnost) je pomemben premislek pri izbiranju postavk za preizkuse. Revizorju so na voljo naslednji načini za izbiranje postavk za preizkuse:
- a) izbiranje vseh postavk (stodstotni pregled);
 - b) izbiranje določenih postavk; in
 - c) revizijsko vzorčenje.

Uporaba enega od teh načinov ali njihove kombinacije je lahko primerna glede na posebne okoliščine, na primer tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi s preizkušano uradno trditvijo, in glede na praktičnost in učinkovitost različnih načinov.

Izbiranje vseh postavk

- A56. Revizor se lahko odloči, da bo najprimerneje pregledati vso populacijo postavk, ki predstavljajo vrsto poslov ali saldo na kontu (ali neki stratum v tej populaciji). Stoodstotni pregled je malo verjeten pri preizkusih kontrol, je pa bolj v navadi pri preizkusih podrobnosti. Stoodstotni pregled je na primer primeren, kadar:
- sestavlja populacijo majhno število postavk velike vrednosti;
 - obstaja bistveno tveganje in drugi načini ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov; ali
 - možnost ponovitve izračuna ali kakega drugega postopka, ki ga samodejno izvede informacijski sistem, nudi stroškovno učinkovit stoodstotni pregled.

Izbiranje določenih postavk

- A57. Revizor se lahko odloči, da izbere določene postavke iz populacije. Pri taki odločitvi so med dejavniki, ki so lahko pomembni, revizorjevo poznavanje organizacije, ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in lastnosti preizkušane populacije. Izbiranje določenih postavk po lastni presoji je izpostavljeno tveganju ne-vzorčenja. Izbrane določene postavke lahko vključujejo:
- *postavke velike vrednosti ali ključne postavke* – revizor se lahko odloči, da bo izbral določene postavke v populaciji, ker imajo veliko vrednost ali kažejo neko drugo lastnost, na primer postavke, ki so sumljive, nenavadne, posebno nagnjene k tveganjem ali od prej znane po napakah;
 - *vse postavke nad določenim zneskom* – revizor se lahko odloči, da bo pregledal postavke, katerih knjigovodska vrednost presega določen znesek, tako da preveri velik odstotek skupnega zneska vrste poslov ali salda na kontu;
 - *postavke za pridobitev informacij* – revizor lahko pregleda postavke, da pridobi informacije o zadevah, kot je na primer vrsta organizacije ali vrsta poslov.
- A58. Kljub temu da je izbirno pregledovanje določenih postavk iz vrste poslov ali salda na kontu pogosto učinkovit način za pridobivanje revizijskih dokazov, pa ne predstavlja revizijskega vzorčenja. Izidov revizijskih postopkov, opravljenih na takó

izbranih postavkah, ni mogoče prenesti na vso populacijo; zato izbirni pregled določenih postavk ne daje revizijskih dokazov, ki se nanašajo na preostanek populacije.

Revizijsko vzorčenje

- A59. Revizijsko vzorčenje je zasnovano tako, da omogoči sprejemanje sklepov o vsej populaciji na podlagi preizkusa vzorca, vzetega iz nje. Revizijsko vzorčenje je obravnavano v MSR-ju 530.²³

Neskladnost revizijskih dokazov ali dvomi v njihovo zanesljivost (glej odstavek 11)

- A60. Pridobivanje revizijskih dokazov iz različnih virov lahko kaže na to, da posamezna postavka revizijskih dokazov ni zanesljiva, kot na primer takrat, ko revizijski dokaz, pridobljen iz enega vira, ni skladen s tistim, pridobljenim iz drugega vira. To se lahko zgodi, kadar na primer odgovori na poizvedovanja pri poslovodstvu, pri notranjih revizorjih in pri drugih niso skladni, ali pa kadar odgovori na poizvedovanja pri pristojnih za upravljanje, opravljena za potrditev odgovorov na poizvedovanja pri poslovodstvu, niso skladni z odgovori poslovodstva. MSR 230 vključuje zahtevo za posebno dokumentacijo, če je revizor prepoznal informacije, ki niso skladne z revizorjevim zaključkom glede kake bistvene zadeve.²⁴

²³ MSR 530 – *Revizijsko vzorčenje*.

²⁴ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavek 11.