

Prenovljeni MSR 315

November 2013

Mednarodni standard revidiranja

MSR 315

**PREPOZNAVANJE IN
OCENJEVANJE TVEGANJ
POMEMBNO NAPAČNE
NAVEDBE S POMOČJO
POZNAVANJA ORGANIZACIJE
IN NJENEGA OKOLJA**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Prenovljeni MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja* izvira iz *Priročnika mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*, 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) julija 2012. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo novembra 2013 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja Prenovljenega MSR 315 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 Prenovljenega MSR 315 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane s Prenovljenim MSR 315 (julij 2012, november 2013), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 315 (Revised), “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment”, taken from the *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in July 2012 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in November 2013, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 315 (Revised) 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 315 (Revised) is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 315 (Revised) © July 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 315 (Revised) © November 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Prenovljeni MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*: ISA 315 (Revised), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment* from the *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* ISBN: 978-1-60815-122-6

**PRENOVLJENI MEDNARODNI STANDARD
REVIDIRANJA 315****PREPOZNAVANJE IN OCENJEVANJE
TVEGANJ POMEMBNO NAPAČNE
NAVEDBE S POMOČJO POZNAVANJA
ORGANIZACIJE IN NJENEGA OKOLJA**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 15. decembra 2013 ali kasneje.)

VSEBINA

| | Odstavek |
|---|----------|
| Uvod | |
| Področje tega MSR-ja | 1 |
| Datum uveljavitve | 2 |
| Cilj | 3 |
| Opredelitev pojmov | 4 |
| Zahteve | |
| Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti | 5–10 |
| Zahtevano poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem | 11–24 |
| Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe | 25–31 |
| Dokumentacija | 32 |
| Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo | |
| Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti | A1–A24 |
| Zahtevano poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem | A25–A121 |

| | |
|---|-----------|
| Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj | MSR 315 |
| Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe | A122–A152 |
| Dokumentacija | A153–A156 |
| Dodatek 1: Sestavni deli notranjega kontroliranja | |
| Dodatek 2: Okoliščine in dogodki, ki lahko nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe | |

Prenovljeni mednarodni standard revidiranja (MSR) 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja* – je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih s spoznavanjem organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem.

Datum uveljavitve

2. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se končajo 15. decembra 2013 ali kasneje.

Cilj

3. Revizorjev cilj je prepoznati in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditvev, bodisi zaradi prevare bodisi zaradi napake, s spoznavanjem organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, s čimer si zagotovi osnovo za načrtovanje in izvajanje odzivov na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe.

Opredelitev pojmov

4. Za namene MSR-ja imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) uradne trditve – izrecne ali drugačne trditve posloводства, predstavljene v računovodskih izkazih, ki jih revizor uporabi za proučevanje različnih vrst možnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo;
 - b) poslovno tveganje – tveganje, ki izhaja iz bistvenih pogojev, dogodkov, okoliščin, ukrepov ali izostanka ukrepov, ki bi utegnili škoditi zmožnosti organizacije, da doseže svoje cilje in uresniči svoje usmeritve, ali pa iz postavitve neprimernih ciljev in usmeritev;
 - c) notranje kontroliranje – proces, ki ga vzpostavijo, uveljavijo in vzdržujejo pristojni za upravljanje, posloводство in drugo osebje, da poskrbijo za sprejemljivo zagotovilo o uresničevanju ciljev organizacije glede zanesljivosti računovodskega poročanja, uspešnosti in učinkovitosti delovanja ter usklajenosti z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi;

izraz »kontrola« se nanaša na katerokoli obliko ene sestavine ali več sestavin notranjega kontroliranja;

- d) postopki ocenjevanja tveganj – revizijski postopki, opravljeni za spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem; namenjeni so prepoznavanju in oceni tveganj pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditev;
- e) bistveno tveganje – prepoznano in ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, ki po revizorjevi presoji zahteva posebno obravnavanje pri reviziji.

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

- 5. Revizor izvede postopke ocenjevanja tveganj, da zagotovi osnovo za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev. Vendar postopki ocenjevanja tveganj sami po sebi ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil revizijsko mnenje. (Glej odstavke A1–A5.)
- 6. Postopki ocenjevanja tveganj vključujejo:
 - a) poizvedovanje pri poslovodstvu, ustreznih izvajalcih notranjega revidiranja (če to obstaja) in drugih znotraj organizacije, ki utegnejo imeti po revizorjevi presoji informacije, ki zelo verjetno pomagajo pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake (Glej odstavke A6–A13.),
 - b) analitične postopke (Glej odstavke A14–A17.) in
 - c) opazovanje in pregledovanje. (Glej odstavek A18.).
- 7. Revizor prouči, ali so informacije, ki jih je pridobil v postopku sprejemanja ali nadaljevanja revizijskega posla, koristne za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe.
- 8. Če je partner, zadolžen za posel, izvajal še druge posle za organizacijo, prouči, ali so tako pridobljene informacije koristne za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe.

9. Kjer namerava revizor uporabiti informacije, ki so bile pridobljene v prejšnjih izkušnjah z organizacijo in v revizijskih postopkih pri prejšnjih revizijah, mora ugotoviti, ali je prišlo od prejšnje revizije do sprememb, ki utegnejo vplivati na ustreznost takšnih informacij za sedanjo revizijo. (Glej odstavka A19–A20.)
10. Partner, zadolžen za posel, in drugi ključni člani delovne skupine za posel razpravljajo o dovezetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo in o uporabi primernega okvira računovodskega poročanja glede na dejstva in okoliščine v organizaciji. Partner, zadolžen za posel, določi, katere zadeve je treba sporočiti članom delovne skupine za posel, ki niso bili vključeni v razpravo. (Glej odstavke A21–A24.)

Zahtevano poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem

Organizacija in njeno okolje

11. Revizor spozna:
 - a) ustrezno področje dejavnosti, regulativne in druge zunanje dejavnike, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja (Glej odstavke A25–A30.);
 - b) lastnosti organizacije, vključno z:
 - i. njenim poslovanjem,
 - ii. njenim lastništvom in ustrojem upravljanja,
 - iii. vrstami opravljenih in načrtovanih naložb, vključno z naložbami v organizacije za posebne namene,
 - iv. strukturo in načinom financiranja organizacije,da bi lahko razumel vrste poslov, salde na kontih in razkritja, ki jih je treba pričakovati v računovodskih izkazih (Glej odstavke A31–A35.);
 - c) izbor in uporabo računovodskih usmeritev v organizaciji, vključno z razlogi za morebitne spremembe; revizor ovrednoti, ali računovodske usmeritve organizacije ustrezajo njenemu poslovanju in so skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja in računovodskimi

- usmeritvami, ki se uporabljajo na ustreznem področju dejavnosti (Glej odstavek A36.);
- d) cilje in strategije organizacije ter z njimi povezana poslovna tveganja, katerih posledica so lahko tveganja pomembno napačne navedbe (Glej odstavke A37–A43.);
- e) merjenje in ocenjevanje denarno izraženih dosežkov organizacije (Glej odstavke A44–A49.).

Notranje kontroliranje v organizaciji

12. Revizor pridobi poznavanje notranjega kontroliranja, ki je pomembno za revizijo. Čeprav se večina kontrol, ki so primerne za revizijo, ponavadi nanaša na računovodsko poročanje, pa niso vse kontrole, ki so povezane z računovodskim poročanjem, pomembne za revizijo. Stvar revizorjeve strokovne presoje je, ali je neka kontrola posamič ali v povezavi z drugimi primerna za revizijo. (Glej odstavke A50–A73.)

Način in obseg spoznavanja primernih kontrol

13. Ko spoznava kontrole, ki so primerne za revizijo, revizor ovrednoti vzpostavitev teh kontrol ter ugotovi, ali delujejo, tako da poleg poizvedovanja pri osebju organizacije izvede določene postopke. (Glej odstavke A74–A76.)

Sestavine notranjega kontroliranja

Okolje kontroliranja

14. Revizor spozna okolje kontroliranja. Kot del tega poznavanja ovrednoti, ali:
- a) je poslovodstvo pod nadzorom pristojnih za upravljanje ustvarilo in ohranjalo kulturo poštenosti in etičnega obnašanja, in
- b) so sestavine okolja kontroliranja v celoti dovolj močne, da zagotavljajo ustrezno podlago za druge sestavine notranjega kontroliranja, in ali niso te druge sestavine oslabiljene zaradi pomanjkljivega okolja kontroliranja. (Glej odstavke A77–A87.)

Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji

15. Revizor spozna, ali obstoja v organizaciji postopek za:

- a) prepoznavanje poslovnih tveganj, pomembnih za cilje računovodskega poročanja,
 - b) presojo bistvenosti tveganj,
 - c) oceno verjetnosti njihovega nastopa in
 - d) odločanje o ukrepih za odziv na ta tveganja. (Glej odstavek A88.)
16. Če je organizacija vzpostavila tak postopek (v nadaljevanju naveden kot *postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji*), se revizor seznani tako s tem postopkom kot z njegovimi učinki. Če revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih je poslovodstvo spregledalo, oceni, ali je podlaga teh tveganj tveganje, ki bi po revizorjevih pričakovanjih moralo biti prepoznano v postopku ocenjevanja tveganj v organizaciji. Če tako tveganje obstaja, revizor ugotovi, zakaj v postopku ocenjevanja tveganj ni bilo prepoznano, in ovrednoti, ali je postopek ocenjevanja tveganj okoliščinam primeren, ali določi, da obstaja bistvena pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju v povezavi s postopkom ocenjevanja tveganj v organizaciji.
17. Če organizacija ni vzpostavila takega postopka ali pa ga ima le za posamezne primere, razpravlja revizor s poslovodstvom o tem, ali so bila prepoznana poslovna tveganja, pomembna za cilje računovodskega poročanja, in kako so bila obravnavana. Revizor ovrednoti, ali je odsotnost dokumentiranega postopka ocenjevanja tveganj v danih okoliščinah primerna, ali ugotovi, če predstavlja bistveno pomanjkljivost v notranjem kontroliranju. (Glej odstavek A89.)

Informacijski sistem, pomemben za računovodsko poročanje, vključno s poslovanjem, ki je z njim povezano, ter komuniciranje

18. Revizor spozna informacijski sistem, pomemben za računovodsko poročanje, vključno s poslovanjem, ki je z njim povezano, in vključuje področja: (Glej odstavka A90–A92 in A95–A96.)
- a) vrste poslov pri delovanju organizacije, ki so pomembni za računovodske izkaze;
 - b) postopke, tako znotraj informacijske tehnologije (IT) kot pri ročni ureditvi, s katerimi so ti posli zaznani, vpisani,

obdelani, po potrebi popravljeni, preneseni v glavno knjigo in predstavljeni v računovodskih izkazih;

- c) s tem povezane računovodske evidence, podporne informacije in posebne postavke v računovodskih izkazih, uporabljene za zaznavanje, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje poslov; to vključuje tudi popravljanje napačnih informacij in način, kako se informacije prenesejo v glavno knjigo; evidence so lahko ročne ali v elektronski obliki;
- d) način, na katerega informacijski sistem zajame dogodke in okoliščine, ki se razlikujejo od poslov, pomembnih za računovodske izkaze;
- e) postopek računovodskega poročanja, uporabljen za pripravo računovodskih izkazov organizacije, vključno z bistvenimi računovodskimi ocenami in razkritji;
- f) kontrole, ki obdajajo vnose v dnevnik, vključno z nestandardnimi vnosi za knjiženje neponavljajočih se, nenavadnih poslov ali prilagoditev. (Glej odstavke A93–A94.)

Poznavanje informacijskega sistema, ki je pomemben za računovodsko poročanje, vključuje pomembne vidike tega sistema v zvezi z informacijami, ki so razkrite v računovodskih izkazih in pridobljene iz glavne knjige in pomožnih poslovnih knjig ali zunaj njih.

- 19. Revizor spozna, kako organizacija obvešča o vlogi in nalogah računovodskega poročanja ter o pomembnih zadevah, ki se nanašajo na računovodsko poročanje, vključno z: (Glej odstavka A97–A98.)
 - a) medsebojnim obveščanjem med poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje in
 - b) zunanjim obveščanjem, kot je obveščanje regulativnih organov.

Kontrolno delovanje, pomembno za revizijo

- 20. Revizor spozna kontrolne dejavnosti, pomembne za revizijo, to so tiste, za katere revizor presodi, da jih mora spoznati za ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve in za načrtovanje nadaljnjih revizijskih postopkov, ki ustrezajo ocenjenim tveganjem. Revizija ne zahteva poznavanja vseh kontrolnih dejavnosti, ki so

povezane z vsako pomembno vrsto poslov, z vsakim pomembnim saldonom na kontu in z vsakim pomembnim razkritjem v računovodskih izkazih ali z vsako z njimi povezano uradno trditvijo. (Glej odstavke A99–A106.)

21. Pri spoznavanju kontrolnega delovanja organizacije revizor spozna, kako se je organizacija odzvala na tveganja, ki izhajajo iz informacijske tehnologije. (Glej odstavke A107–A109.)

Spremljanje kontrol

22. Revizor spozna glavne načine delovanja, ki jih organizacija uporablja za spremljanje notranjega kontroliranja računovodskega poročanja, vključno s tistimi, ki so povezani s kontrolnimi dejavnostmi, pomembnimi za revizijo, in načine, kako organizacija vzpostavlja popravne mehanizme za pomanjkljivost v njenih kontrolah. (Glej odstavke A110–A112.)
23. Če je v organizaciji vzpostavljeno notranje revidiranje¹, revizor spozna naravo nalog notranjega revidiranja, njegov položaj v organizaciji in delovanje notranjega revidiranja oziroma delovanje, ki bi ga notranje revidiranje moralo zagotavljati. (Glej odstavke A113–A120.)
24. Revizor spozna vire informacij, ki so uporabljene pri spremljanju kontrol v organizaciji, in osnove, ki poslovodstvu služijo za presojo, da so informacije dovolj zanesljive za ta namen. (Glej odstavek A121.)

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe

25. Revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe:
 - a) na ravni računovodskih izkazov (Glej odstavke A122–A125.) in
 - b) na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih (Glej odstavke A126–A131.),

¹ Izraz *notranje revidiranje* je za potrebe MSR opredeljen v odstavku 14 prenovljenega MSR 610 – *Uporaba dela notranjih revizorjev*.

da zagotovi osnovo za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov.

26. V ta namen revizor:

- a) prepozna tveganja ves čas med spoznavanjem organizacije in njenega okolja, vključno s primernimi kontrolami, ki se nanašajo na ta tveganja, in s proučevanjem vrst poslov, saldov na kontih in razkritij v računovodskih izkazih (vključno s številčnimi ali opisnimi vidiki takih razkritij) (Glej odstavka A132–A136.);
- b) oceni prepoznana tveganja in presodi, ali posegajo globlje v računovodske izkaze kot celoto ter vplivajo na več uradnih trditev;
- c) poveže prepoznana tveganja s tistim, kar utegne biti napačno na ravni uradne trditve, z upoštevanjem primernih kontrol, ki jih namerava preskusiti (Glej odstavke A137–A139.);
- d) upošteva verjetnost napačne navedbe, vključno z možnostjo večkratne napačne navedbe, in nevarnost, da bi morebitna napačna navedba lahko povzročila pomembno napačno navedbo. (Glej odstavek A140.)

Tveganja, ki zahtevajo posebno revizijsko obravnavanje

27. Kot del ocenjevanja tveganj, opisanega v odstavku 25, revizor ugotovi, ali je katero od prepoznanih tveganj po njegovi presoji bistveno tveganje. Pri ustvarjanju te presoje revizor izključi učinke ugotovljenih kontrol v zvezi s tem tveganjem.
28. Pri presojanju, katera tveganja so bistvena, upošteva revizor vsaj naslednje:
 - a) ali se tveganje nanaša na prevaro,
 - b) ali je tveganje povezano z nedavnim gospodarskim, računovodskim ali drugačnim razvojem in zato zahteva posebno pozornost,
 - c) zapletenost poslov,
 - d) ali tveganje zajema pomembne posle s povezanimi strankami,
 - e) stopnjo subjektivnosti pri merjenju računovodskih informacij, ki so povezane s tveganjem, zlasti pri tistih

meritvah, ki vključujejo širok razpon negotovosti pri merjenju, in

- f) ali tveganje zajema pomembne posle, ki so zunaj običajnega poteka poslovanja v organizaciji, ali take, ki so kako drugače nenavadni. (Glej odstavke A141–A145.)

- 29. Če revizor ugotovi, da obstaja bistveno tveganje, spozna kontrole v organizaciji, vključno s kontrolnimi postopki, ki se nanašajo na to tveganje. (Glej odstavke A146–A148.)

Tveganja, pri katerih samo postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov

- 30. Glede nekaterih tveganj utegne revizor presoditi, da ni mogoče ali izvedljivo pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov samo na osnovi postopkov preizkušanja podatkov. Taka tveganja so lahko povezana z netočnim ali nepopolnim knjiženjem običajnih in hkrati bistvenih vrst poslov ali saldov na kontih, katerih lastnosti pogosto dopuščajo visoko avtomatizirano obdelavo z majhnim ročnim poseganjem ali brez njega. V takih primerih so kontrole nad temi tveganji v organizaciji pomembne za revizijo in jih mora revizor spoznati. (Glej odstavke A149–A151.)

Popravljanje ocene tveganja

- 31. Revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev se lahko spremeni med revizijo, ko so pridobljeni dodatni revizijski dokazi. V okoliščinah, v katerih revizor z nadaljnjim izvajanjem revizijskih postopkov ali s pridobitvijo novih informacij pridobi revizijske dokaze, ki so v nasprotju z revizijskimi dokazi, na katerih je zasnoval svojo prvotno oceno, popravi svojo oceno in ustrezno prilagodi nadaljnje načrtovane revizijske postopke. (Glej odstavek A152.)

Dokumentacija

- 32. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo:²

- a) razpravo v delovni skupini za posel, če to zahteva odstavek 10, ter bistvene sprejete odločitve;

² MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

- b) ključne sestavine pridobljenih spoznanj v zvezi z vsakim vidikom organizacije in njenega okolja, navedenih v odstavku 11, in v zvezi z vsako sestavino notranjega kontroliranja, navedeno v odstavkih 14–24, vire informacij, iz katerih izhajajo ta spoznanja, ter opravljene postopke ocenjevanja tveganj;
- c) prepoznana in ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev, kot zahteva odstavek 25; in
- d) prepoznana tveganja in z njimi povezane kontrole, ki jih je spoznal revizor, kot zahtevajo odstavki 27–30. (Glej odstavke A153–A156.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

(Glej odstavek 5.)

- A1. Spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem v organizaciji (v nadaljevanju navedeno kot *poznavanje organizacije*), je stalen in aktiven postopek zbiranja, obnavljanja in razčlenjevanja informacij ves čas revizije. Poznavanje organizacije določa okvir, ki ga upošteva revizor pri načrtovanju revizije in strokovnem presojanju pri opravljanju revizije, ko na primer:
 - ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih;
 - določa pomembnost v skladu z MSR 320³;
 - presoja o primernosti izbora in uporabe računovodskih usmeritev in ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih;
 - opredeljuje področja v zvezi z zneski ali razkritji v računovodskih izkazih, v katerih utegne biti potrebno posebno revizijsko proučevanje, na primer: posli s povezanimi osebami ali ocena posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče

³ MSR 320 – Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.

- podjetje, ali pri upoštevanju poslovnega namena transakcij;
- razvija pričakovanja za nadaljnjo uporabo pri izvajanju analitičnih postopkov;
 - se odziva na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, vključno z načrtovanjem in izvajanjem nadaljnjih revizijskih postopkov, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze; in
 - vrednoti zadostnost in ustreznost pridobljenih revizijskih dokazov, na primer ustreznost predpostavk ter ustnih in pisnih poslovodskih predstavitev.
- A2. Revizor lahko uporabi informacije, pridobljene pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj in z njimi povezanih dejavnosti, kot revizijske dokaze v podporo ocenitve tveganj pomembno napačne navedbe. Poleg tega lahko revizor pri tem pridobi revizijske dokaze o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih in z njimi povezanih uradnih trditvah ter o uspešnosti delovanja kontrol, čeprav takšni revizijski postopki niso bili posebej načrtovani kot postopki preizkušanja podatkov ali kot preizkusi kontrol. Prav tako se revizor lahko odloči, da izvaja postopke preizkušanja podatkov ali preizkušanja kontrol hkrati s postopki ocenjevanja tveganj, ker je to učinkovito.
- A3. Revizor uporablja strokovno presojo pri določitvi obsega potrebnega poznavanja organizacije. Revizor predvsem presodi, ali pridobljeno poznavanje zadošča za doseg cilja, ki ga postavlja ta MSR. Globina celotnega poznavanja, ki ga potrebuje revizor, je manjša od tiste, ki jo ima poslovodstvo pri vodenju organizacije.
- A4. Tveganja, ki jih je treba oceniti in so zajeta v tem MSR-ju, vključujejo tako tista zaradi napake kot tista zaradi prevare. Vendar pa je pomembnost prevar tako velika, da so dodatne zahteve in navodila v zvezi s postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezanimi dejavnostmi za pridobitev informacij za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare vključeni v MSR 240⁴.

⁴ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavki 12–24.

A5. Čeprav se zahteva, da revizor opravi vse postopke ocenjevanja tveganj, ki so opisani v odstavku 6, med zahtevanim spoznavanjem organizacije (Glej odstavke 11–24.), mu ni treba izvesti vseh teh postopkov za vsak vidik poznavanja organizacije. Izvede lahko tudi druge postopke, če naj bi z njimi pridobljene informacije pomagale pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe. Primeri takih postopkov vključujejo:

- pregledovanje informacij, pridobljenih iz zunanjih virov, kot so poslovni in gospodarski časopisi, poročila analitikov, bank ali ocenjevalnih agencij, regulativne ali finančne publikacije;
- poizvedovanje pri zunanjem pravnem svetovalcu organizacije ali pri strokovnjakih za ocenjevanje vrednosti, ki jih je uporabila organizacija.

Poizvedovanje pri poslovodstvu, izvajalcih notranjega revidiranja in pri drugih znotraj organizacije (Glej odstavek 6(a).)

A6. Revizor pridobi številne informacije s poizvedovanjem pri poslovodstvu ali pristojnih za računovodsko poročanje. Informacije lahko pridobi tudi s poizvedovanjem pri izvajalcih notranjega revidiranja, če ga organizacija ima, in pri drugih osebah v organizaciji.

A7. Revizor lahko pridobi informacije ali si ustvari drugačen pogled na prepoznavanje tveganj pomembne napačne navedbe tudi s poizvedovanjem pri drugih znotraj organizacije in pri drugih zaposlenih na različnih ravneh odgovornosti. Na primer:

- Poizvedovanja, ki so usmerjena k pristojnim za upravljanje, lahko pomagajo revizorju razumeti okolje, v katerem so pripravljeni računovodski izkazi. MSR 260⁵ opredeljuje v zvezi s tem pomen uspešnega medsebojnega obveščanja kot pomoč revizorju pri pridobivanju informacij od pristojnih za upravljanje.
- Poizvedovanja pri zaposlenih, ki so vključeni v sklepanje, izvajanje ali evidentiranje sestavljenih ali

⁵ MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje, odstavek 4(b)

nenavadnih poslov, lahko pomagajo revizorju pri ovrednotenju primernosti izbora in uporabe določenih računovodskih usmeritev.

- Poizvedovanja, ki so usmerjena k notranjemu pravnemu svetovalcu, lahko zagotovijo informacije o zadevah, kot so pravde, skladnost z zakoni in drugimi predpisi, seznanjenost s prevaro ali sumom prevare, ki vpliva na organizacijo, poročta, poprodajne obveze, dogovori (kot so skupni podvigi) s poslovnimi partnerji in pomen pogodbenih določil.
- Poizvedovanja, ki so usmerjena k osebju trženja in prodaje, lahko zagotovijo informacije o spremembah v trženjski strategiji organizacije, trendih prodaje ali pogodbenih sporazumih z odjemalci.
- Poizvedovanja, ki so usmerjena k nalogam za obvladovanje tveganj (ali osebam, ki opravljajo take naloge), lahko zagotovijo informacije o poslovnih in regulativnih tveganjih, ki lahko vplivajo na računovodsko poročanje.
- Poizvedovanja, usmerjena k osebju informacijskih sistemov, lahko zagotovijo informacije o spremembah sistemov, napakah v sistemih ali kontrolah ali druge informacije o tveganjih v zvezi s temi sistemi.

A8. Ker je spoznavanje organizacije in njenega okolja nenehen in dinamičen proces, lahko revizor poizveduje ves čas trajanja revizijskega posla.

Poizvedovanja pri izvajalcih notranjega revidiranja

A9. Če obstaja v organizaciji notranje revidiranje, lahko poizvedovanja pri ustreznih osebah, ki opravljajo naloge notranjega revidiranja, zagotovijo informacije, ki revizorju koristijo pri spoznavanju organizacije in njenega okolja ter pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe na ravneh računovodskih izkazov in uradnih trditvah. Izvajalci notranjega revidiranja pri svojem delu zelo verjetno dobijo vpogled v obratovalna in poslovna tveganja organizacije in so lahko na podlagi svojega dela prišli do ugotovitev, kot so na primer ugotovljene pomanjkljivosti pri kontroliranju ali tveganja, ki lahko pomembno prispevajo k revizorjevemu poznavanju organizacije, njegovi oceni tveganj ali drugim vidikom

revizije. Revizor zato poizveduje ne glede na svoje pričakovanje, ali bo uporabil delo notranjega revidiranja pri prilagajanju vrste ali časa ali pri zmanjševanju obsega predvidenih revizijskih postopkov.⁶ Posebno pomembna utegnejo biti poizvedovanja o zadevah, ki so jih notranji revizorji obravnavali s pristojnimi za upravljanje, in o izidih njihovih postopkov ocenjevanja tveganj.

- A10. Če se na podlagi odzivov na revizorjeva poizvedovanja izkaže, da obstajajo ugotovitve, ki bi utegnile biti pomembne za računovodsko poročanje organizacije in revizijo, lahko revizor oceni, da je primerno prebrati poročila notranjega revidiranja v zvezi s tem. Primeri ustreznih poročil notranjega revidiranja obsegajo strateške in planske dokumente notranjega revidiranja ter poročila, pripravljena za poslovodstvo ali pristojne za upravljanje, ki opisujejo ugotovitve pregledov notranjega revidiranja.
- A11. Poleg tega revizor v skladu z MSR 240⁷, če iz notranjega revidiranja dobi informacije glede kakršne koli dejanske ali domnevne prevare ali suma zanj, to upošteva pri svojem prepoznavanju tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.
- A12. Ustrezni izvajalci notranjega revidiranja, pri katerih revizor poizveduje, so tisti posamezniki, ki imajo po revizorjevi presoji ustrezno znanje, izkušnje in pristojnosti, kot je na primer izvršni direktor za notranje revidiranje, ali glede na okoliščine drugi izvajalci notranjega revidiranja. Poleg tega revizor lahko oceni, da je primerno organizirati občasne sestanke s takimi posamezniki.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (Glej odstavek 6(a).)

- A13. Revizorji organizacij javnega sektorja imajo pogosto dodatne naloge v zvezi z notranjim kontroliranjem in ravnanjem v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi. Poizvedovanja pri ustreznih izvajalcih notranjega revidiranja lahko revizorju pomagajo pri prepoznavanju tveganja ravnanja, ki je pomembno neskladno z veljavnimi zakoni in

⁶ Preoblikovani MSR 610 vsebuje zahteve v zvezi s tem.

⁷ MSR 240, odstavek 19.

drugimi predpisi, in tveganja pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju računovodskega poročanja.

Analitični postopki (Glej odstavke 6(b).)

- A14. Analitični postopki, opravljeni kot postopki ocenjevanja tveganj, lahko prepoznajo značilnosti organizacije, ki revizorju niso bile znane, in pomagajo pri ocenjevanju tveganj napačne navedbe, zato da je zagotovljena osnova za oblikovanje in uporabo odzivov na ocenjena tveganja. Analitični postopki, opravljeni kot postopki ocenjevanja tveganj, lahko vključujejo finančne in nefinančne informacije, kot je na primer, povezava med prodajo in kvadraturo prodajnega prostora ali obsegom prodanega blaga.
- A15. Analitični postopki so lahko koristni pri odkrivanju nenavadnih poslov ali dogodkov ter zneskov, sorazmerij in trendov, ki lahko nakazujejo zadeve, pomembne za revizijo. Odkrite nenavadne ali nepričakovane povezave lahko pomagajo revizorju pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe, zlasti pri tveganjih pomembno napačne navedbe zaradi prevare.
- A16. Če so pri takšnih analitičnih postopkih uporabljeni na visoki ravni združeni podatki (kar se lahko zgodi, kadar se izvajajo analitični postopki kot postopki ocenjevanja tveganj), lahko izid teh analitičnih postopkov nudi le splošni začetni znak za možnost obstoja pomembno napačne navedbe. Zaradi tega lahko v takih primerih upoštevanje drugih informacij, ki so bile zbrane pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe skupaj z izidi analitičnih postopkov, pomaga revizorju pri razumevanju in ovrednotenju izidov analitičnih postopkov.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A17. Nekatere manjše organizacije nimajo medletnih ali mesečnih finančnih informacij, ki bi jih lahko uporabile za analitične postopke. V takšnih okoliščinah lahko revizor izpolni svojo obveznost načrtovanja analitičnih postopkov, da bi ocenil tveganja pomembno napačne navedbe, ko je na voljo prvi osnutek računovodskih izkazov organizacije.

Opazovanje in pregledovanje (Glej odstavek 6(c).)

A18. Opazovanje in pregledovanje lahko podpira poizvedovanje pri poslovanju in drugih ter prav tako lahko zagotavlja informacije o organizaciji in njenem okolju. Primeri takšnih revizijskih postopkov zajemajo opazovanje ali pregledovanje:

- poslovanja organizacije;
- dokumentov (kot so poslovni načrti in strategije), evidenc in priročnikov za notranje kontroliranje;
- poročil, ki so jih pripravili poslovodstvo (kot so četrtna poročila poslovodstva in medletni računovodski izkazi) in pristojni za upravljanje (kot so zapisniki sestankov upravnega odbora); in
- prostorov in obratov organizacije.

Informacije, pridobljene v prejšnjih obdobjih (Glej odstavek 9.)

A19. Revizorjeve prejšnje izkušnje z organizacijo in revizijski postopki, ki so bili opravljeni pri prejšnjih revizijah, lahko nudijo revizorju informacije o zadevah, kot so:

- napačne navedbe v preteklosti in podatki o tem, ali so bile pravočasno popravljene;
- vrsta organizacije in njenega okolja ter notranje kontroliranje v organizaciji (vključno s pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju);
- bistvene spremembe organizacije in njenega poslovanja glede na prejšnje obračunsko obdobje, ki lahko pomagajo revizorju spoznati organizacijo do take mere, da lahko prepozna in ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe;
- tiste posebne vrste poslov in drugih dogodkov ali saldov na kontih (in s temi povezana razkritja), pri katerih je imel revizor težave pri izvajanju potrebnih revizijskih postopkov, na primer zaradi njihove zapletenosti.

A20. Revizor mora ugotoviti, ali so informacije, ki so bile pridobljene v prejšnjih obdobjih, še uporabne za namene sedanje revizije. To pa zato, ker lahko, na primer, spremembe v okolju kontroliranja vplivajo na ustreznost informacij, pridobljenih v predhodnem letu. Da bi ugotovil,

ali je prišlo do sprememb, ki lahko vplivajo na ustreznost takih informacij, lahko revizor poizveduje in izvede druge primerne revizijske postopke, kot je sledilno preizkušanje primernih sistemov.

Razprava v delovni skupini za posel (Glej odstavek 10.)

A21. Razprava v delovni skupini za posel o dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo:

- nudi priložnost izkušenejšim članom skupine za posel, vključno s partnerjem, zadolženim za posel, da izmenjajo svoje poglede, zasnovane na poznavanju organizacije;
- omogoča članom delovne skupine za posel, da izmenjajo informacije o poslovnih tveganjih, ki jim je izpostavljena organizacija, ter o tem, kako in kje utegnejo biti računovodski izkazi dovzetni za pomembno napačne navedbe bodisi zaradi prevare bodisi zaradi napake;
- pomaga članom skupine za posel, da bolje spoznajo možnosti za pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih na posameznih področjih, ki so jim dodeljena, in da razumejo, kako izsledki opravljenih revizijskih postopkov lahko vplivajo na druge vidike revizije, vključno z odločitvijo o vrsti, času in obsegu nadaljnjih revizijskih postopkov;
- daje osnovo, na kateri se člani delovne skupine za posel medsebojno obveščajo in skupaj uporabljajo med revizijo pridobljene nove informacije, ki utegnejo vplivati na oceno tveganj pomembno napačne navedbe ali na revizijske postopke, opravljene kot odziv na ta tveganja.

MSR 240 določa nadaljnje zahteve in navodila glede razprave med člani delovne skupine za posel o tveganjih prevare.⁸

⁸ MSR 240, odstavek 15.

A22. Kot del razprave v delovni skupini za posel, zahtevane v odstavku 10, obravnavanje zahtev glede razkritij primerne okvira računovodskega poročanja pomaga že zgodaj med revizijo pri ugotavljanju, kje utegnejo obstajati tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi z razkritji. Primeri zadev, o katerih lahko razpravlja delovna skupina za posel, so med drugim:

- spremembe pri zahtevah računovodskega poročanja, katerih posledica so lahko nova ali spremenjena razkritja;
- spremembe v okolju, finančnem položaju ali dejavnostih organizacije, katerih posledica so lahko nova ali spremenjena razkritja, na primer bistvena poslovna združitve v revidiranem obdobju;
- razkritja, za katera je bilo v preteklosti morda težko pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, in
- razkritja o zapletenih zadevah, vključno s tistimi, ki vključujejo bistveno presojo posloводства o tem, katere informacije se razkrivajo.

A23. Za razpravo ni vedno potrebno ali smotno, da so vključeni pri posamezni zadevi vsi člani (kot na primer pri reviziji na več lokacijah), niti ni potrebno, da bi bili vsi člani delovne skupine za posel obveščeni o vseh odločitvah, sprejetih v razpravah. Partner, zadolžen za posel, lahko razpravlja o določenih zadevah s ključnimi člani delovne skupine za posel in vključi, če presodi, da je primerno, osebe s posebnimi izkušnjami ali znanjem in odgovorne za revizijo sestavnih delov, in jim poveri razprave z drugimi ob upoštevanju potrebnega obsega komuniciranja v delovni skupini za posel. Pri tem je lahko koristen načrt komuniciranja, ki ga odobri partner, zadolžen za posel.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A24. Številne majhne revizije v celoti izpelje partner, zadolžen za posel (ki utegne biti samostojni podjetnik). V takšnih primerih je partner, zadolžen za posel, ki je osebno opravil načrtovanje revizije, tisti, ki je odgovoren za proučitev dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Zahtevano poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem**Organizacija in njeno okolje**

Področje dejavnosti, regulativni in drugi zunanji dejavniki (Glej odstavek 11(a).)

Dejavniki področja dejavnosti

A25. Primerni dejavniki področja dejavnosti vključujejo pogoje dejavnosti, kot so konkurenčno okolje, razmerja med dobavitelji in odjemalci ter tehnološki razvoj. Primeri zadev, ki jih utegne revizor upoštevati, vključujejo:

- trg in konkurenco, vključno s povpraševanjem, zmogljivostmi in cenovno konkurenco,
- ciklično ali sezonsko dejavnost,
- tehnologijo proizvodnje glede na proizvode organizacije,
- oskrbo z energijo in njene stroške.

A26. Področje dejavnosti, s katero se ukvarja organizacija, lahko povzroča posebna tveganja pomembno napačne navedbe, ki izhajajo iz vrste poslovanja ali stopnje reguliranja. Dolgoročne pogodbe na primer lahko vključujejo bistvene ocene prihodkov in odhodkov, ki povzročajo tveganja pomembno napačne navedbe. V takšnih primerih je pomembno, da so v delovni skupini za posel člani z zadostnimi in ustreznimi znanjem in izkušnjami.⁹

Regulativni dejavniki

A27. Ustrezni regulativni dejavniki vključujejo regulativno okolje, ki zajema med drugim primeren okvir računovodskega poročanja ter pravno in politično okolje. Primeri zadev, ki jih utegne revizor proučiti, vključujejo:

- računovodska načela in za dejavnost značilne postopke;
- regulativni okvir za uravnavano dejavnost, vključno z zahtevami za razkritja;

⁹ MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov, odstavek 14.

- zakonodajo in predpise, ki pomembno vplivajo na delovanje organizacije, vključno z neposrednimi nadzornimi dejavnostmi;
- obdavčenje (pravne osebe in drugo obdavčenje);
- državne usmeritve, ki na splošno vplivajo na izvajanje poslovanja organizacije, kot so na primer denarna politika, vključno z deviznimi kontrolami, davčna politika, finančne spodbude (na primer programi državne pomoči) ter tarife ali politika omejitve trgovanja;
- okoljske zahteve, ki vplivajo na dejavnost in poslovanje organizacije.

A28. MSR 250 vključuje nekaj izrecnih zahtev v zvezi z zakonodajnim in regulativnim okvirom, primernim za organizacijo in panožno dejavnost ali sektor, v katerem posluje organizacija.¹⁰

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A29. Pri opravljanju revizije organizacij javnega sektorja je treba upoštevati, da lahko vplivajo na poslovanje organizacije zakon, predpis ali zahteve drugih pooblaščenih organov. Proučevanje takih sestavin je bistveno pri spoznavanju organizacije in njenega okolja.

Ostali zunanji dejavniki

A30. Primeri drugih zunanjih dejavnikov, ki vplivajo na poslovanje organizacije in ki jih utegne revizor upoštevati, vključujejo splošne gospodarske razmere, obrestne mere in razpoložljivost financiranja ter inflacijo oziroma revalvacijo denarja.

Lastnosti organizacije (Glej odstavek 11(b).)

A31. Poznavanje lastnosti organizacije omogoča revizorju razumeti zadeve, kot so na primer:

- Organizacija ima lahko zapleten ustroj z odvisnimi enotami ali drugimi sestavnimi deli na več lokacijah.

¹⁰ MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 12.

Zapleten ustroj pogosto vnaša probleme, ki povzročajo tveganja pomembno napačne navedbe. Taki problemi lahko vključujejo vprašanja, ali so dobro ime (goodwill), skupni podvigi, naložbe ali organizacije s posebnim namenom ustrezno obračunane in ali so v računovodske izkaze vključena ustrezna razkritja takih problemov.

- Lastništvo in razmerja med lastniki in drugimi ljudmi ali organizacijami: poznavanje teh razmerij pomaga pri določanju, ali so posli med povezanimi osebami ustrezno prepoznani, obračunani in razkriti v računovodskih izkazih. MSR 550¹¹ postavlja zahteve in daje navodila za revizorjevo obravnavanje povezanih oseb.

A32. Primeri zadev, ki jih lahko revizor prouči, ko spoznava lastnosti organizacije, zajemajo:

- Poslovanje, na primer:
 - vrsta virov prihodkov, proizvodov ali storitev ter trgi, vključno z udeležbo v elektronskem trgovanju, kot sta prodaja in trženje po medmrežju;
 - izvajanje poslov (na primer stopnje in metode proizvodnje ali dejavnosti, izpostavljenosti okoljskim tveganjem);
 - povezovanje, skupni podvigi in zunanje izvajanje (outsourcing);
 - zemljepisna razpršitev in členjenje dejavnosti;
 - namestitve proizvodnih obratov, skladišč in pisarn ter lokacija in obseg zaloga;
 - ključni odjemalci in pomembni dobavitelji blaga in storitev, dogovori o zaposlovanju (vključno z obstojem sindikalnih pogodb, s pokojninami in drugimi pozaposlitvenimi prejemki, delniškimi opcijami ali spodbujevalnimi nagradami in vladnimi ukrepi v zvezi z zaposlovanjem);

¹¹ MSR 550 – *Povezane stranke*.

- raziskovalne in razvojne dejavnosti in odhodki;
 - posli s povezanimi osebami.
- Naložbe in naložbene dejavnosti, na primer:
 - načrtovani ali nedavno izvršeni prevzemi ali odsvojitve;
 - nakup in odtujitev vrednostnih papirjev in posojila;
 - naložbe v dolgoročna sredstva;
 - naložbe v nekonsolidirane organizacije, vključno z osebnimi družbami, skupnimi podvigi in organizacijami s posebnimi nameni.
- Financiranje in dejavnosti financiranja, na primer:
 - glavne odvisne in pridružene organizacije, vključno s konsolidiranimi in nekonsolidiranimi sestavami;
 - ustroj dolgov in z njimi povezani pogoji, vključno z zunajbilančnim financiranjem in zakupnimi pogodbami;
 - ekonomski lastniki (krajevni, tuji, poslovni ugled in izkušnje) in povezane osebe;
 - uporaba izpeljanih finančnih instrumentov.
- Navade računovodskega poročanja, na primer:
 - računovodska načela in za področje dejavnosti značilni postopki, vključno z bistvenimi vrstami poslov, saldov na kontih in z njimi povezanimi razkritji v računovodskih izkazih (na primer posojila in naložbe za banke, raziskovanje in razvoj za tovarne zdravil);
 - priznavanje prihodkov;
 - obračunavanje poštenih vrednosti;
 - sredstva, dolgovi in posli v tuji valuti;
 - obračunavanje nenavadnih ali zapletenih poslov, vključno s tistimi na spornih ali nastajajočih

področjih (na primer obračunavanje na delnicah zasnovanih nagrad).

- A33. Bistvene spremembe v organizaciji v primerjavi s predhodnimi obdobji utegnejo povzročiti ali spremeniti tveganja pomembno napačne navedbe.

Značilnost organizacij za poseben namen

- A34. Organizacija za poseben namen (včasih imenovana tudi *namenska organizacija*) je organizacija, ki je navadno ustanovljena za omejen in natančno opredeljen namen, kot je izvajanje najemov ali vrednostničenje finančnih sredstev ali opravljanje raziskovalne in razvojne dejavnosti. Lahko ima obliko kapitalske družbe, koncerna, osebne družbe ali neregistrirane organizacije. Organizacija, zaradi katere je bila ustanovljena organizacija za poseben namen, lahko pogosto nanjo prenese sredstva (na primer kot del odprave pripoznanja posla, ki vključuje finančna sredstva), pridobi pravico uporabe njenih sredstev ali zanjo opravlja storitve, medtem ko druge stranke lahko zagotavljajo njeno financiranje. MSR 550 nakazuje, da je v nekaterih okoliščinah organizacija za poseben namen lahko povezana stranka organizacije.¹²

- A35. Okviri računovodskega poročanja pogosto določajo natančne pogoje, ki se nanašajo na domneven obseg obvladovanja, ali okoliščine, v katerih je treba proučiti, ali je treba organizacijo za poseben namen vključiti v konsolidacijo. Razlaga zahtev takih okvirov pogosto zahteva natančno poznavanje ustreznih dogovorov, povezanih z organizacijo za poseben namen.

Izbor in uporaba računovodskih usmeritev v organizaciji (Glej odstavek 11(c).)

- A36. Poznavanje izbora in uporabe računovodskih usmeritev v organizaciji lahko obsega zadeve, kot so:
- metode, ki jih uporablja organizacija pri obračunavanju bistvenih in nenavadnih poslov;

¹² MSR 550, odstavek A7.

- vpliv bistvenih računovodskih usmeritev na spornih ali nastajajočih področjih, za katera ni dovolj strokovnih navodil ali splošnega mnenja;
- spremembe računovodskih usmeritev v organizaciji;
- standardi računovodskega poročanja ter zakoni in predpisi, ki so novi za organizacijo, in ugotavljanje, kdaj in kako se bo organizacija prilagodila takšnim zahtevam.

Cilji in strategije organizacije ter z njimi povezana poslovna tveganja
(Glej odstavek 11(d).)

- A37. Organizacija opravlja svoje poslovanje v okolju panožnih, regulativnih ter drugih notranjih in zunanjih dejavnikov. Da bi se odzivala na te dejavnike, poslovodstvo organizacije ali pristojni za upravljanje določajo cilje, ki predstavljajo glavne načrte organizacije. Strategije so načini, s katerimi namerava poslovodstvo doseči te cilje. Cilji in strategije organizacije se lahko spreminjajo v času.
- A38. Poslovno tveganje je širše kot tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, čeprav ga vključuje. Poslovno tveganje se lahko pojavi zaradi spremembe ali zapletenosti. Tudi spregledana potreba po spremembi lahko povzroči poslovno tveganje. Poslovno tveganje se lahko pojavi, na primer zaradi:
- razvoja novih proizvodov ali storitev, ki ne uspe;
 - trga, ki je neprimeren za proizvod ali storitev, čeprav je bil razvoj uspešno dokončan;
 - napak v proizvodni ali storitvi, katerih posledica so obveznosti in tveganje ugleda.
- A39. Poznavanje poslovnih tveganj, ki jih srečuje organizacija, poveča verjetnost prepoznavanja tveganj pomembno napačne navedbe, ker ima večina poslovnih tveganj morebitne finančne posledice in zaradi tega vpliv na računovodske izkaze. Vendar pa revizor nima naloge prepoznati ali oceniti vseh poslovnih tveganj, ker vsako poslovno tveganje ne povzroča tveganj pomembno napačne navedbe.
- A40. Primeri zadev, ki jih revizor lahko prouči pri spoznavanju ciljev, strategij in z njimi povezanih poslovnih tveganj

organizacije, ki lahko privedejo do tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, vključujejo:

- razvijanje področja dejavnosti (z njim povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer, da organizacija nima osebja ali znanja za obravnavanje sprememb v dejavnosti);
- nove proizvode in storitve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer večje obveznosti v zvezi s proizvodi);
- širjenje poslovanja (z njim povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer, da povpraševanje ni bilo natančno ocenjeno);
- nove računovodske zahteve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer nepopolna ali neustrezna izvedba ali povečani stroški);
- regulativne zahteve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer povečana pravna izpostavljenost);
- sedanje in predvidene finančne zahteve (z njimi povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer izguba vira financiranja zaradi nesposobnosti organizacije, da poravnava obveznosti);
- uporabo informacijske tehnologije (z njo povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer, da so sistemi in postopki nezdružljivi);
- učinke izvajanja strategije, zlasti katerikoli učinki, ki bodo vodili do novih računovodskih zahtev (z njim povezano možno poslovno tveganje utegne biti na primer nepopolna ali neustrezna izvedba).

A41. Poslovno tveganje lahko neposredno vpliva na tveganje pomembno napačne navedbe pri vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih na ravni uradnih trditev ali računovodskih izkazov. Na primer, poslovno tveganje, ki izhaja iz podlag za dogovore z odjemalci, lahko poveča tveganje pomembno napačne navedbe, ki je povezano z ovrednotenjem terjatev. Vendar pa ima lahko isto tveganje, zlasti v povezavi s težavami v gospodarstvu, tudi dolgoročne posledice, ki jih revizor upošteva, kadar ocenjuje ustreznost predpostavke o delujočem podjetju.

Odgovor na vprašanje, ali utegne poslovno tveganje privedi do pomembno napačne navedbe, je zato treba presojati glede na okoliščine organizacije. Primeri okoliščin in dogodkov, ki lahko nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe, so v Dodatku 2.

- A42. Poslovodstvo navadno prepozna poslovna tveganja in razvija načine za njihova obvladovanja. Tak postopek ocenjevanja tveganj je del notranjega kontroliranja in je obravnavan v odstavku 15 in odstavkih A87–A88.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A43. Pri revizijah organizacij javnega sektorja se je treba zavedati, da utegnejo biti "cilji poslovođenja" pod vplivom skrbi za javno odgovornost in lahko vključujejo cilje, ki izvirajo iz zakona, predpisa ali drugih zahtev pooblaščenih organov.

Merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije (Glej odstavek 11(e).)

- A44. Poslovodstvo in drugi hočejo meriti in pregledovati tiste stvari, ki se jim zdijo pomembne. Merila dosežkov, zunanja ali notranja, povzročajo pritiske na organizacijo, ki lahko posledično spodbudijo poslovodstvo, da sprejme ukrepe za izboljšave poslovnih dosežkov ali pa za napačno predstavitev računovodskih izkazov. Zato poznavanje meril za dosežke v organizaciji pomaga revizorju pri proučevanju, ali utegnejo pritiski za doseganje ciljev uspešnosti povzročati dejanja poslovodstva, ki povečajo tveganja pomembno napačne navedbe, vključno s tistimi zaradi prevare. Glede zahtev in navodil v zvezi s tveganji zaradi prevare glej MSR 240.

- A45. Merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije je treba razlikovati od spremljanja kontrol (ki je obravnavano kot sestavina notranjega kontroliranja v odstavkih A106–A117), čeprav se njihovi cilji lahko prekrivajo:

- merjenje in pregledovanje dosežkov je usmerjeno k ugotavljanju, ali so poslovni dosežki skladni s cilji, ki jih je postavilo poslovodstvo (ali tretje osebe);
- spremljanje kontrol se ukvarja izrecno z učinkovitim delovanjem notranjega kontroliranja.

Toda v nekaterih primerih dajejo kazalci dosežkov tudi informacije, ki omogočajo poslovodstvu prepoznavanje pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.

A46. Primeri notranjih informacij, ki jih uporablja poslovodstvo za merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov in ki jih lahko revizor upošteva, vključujejo:

- ključne kazalce dosežkov (izraženih denarno ali nedenarno) in ključna razmerja, razvojne težnje in obratovalne statistike;
- analize primerjav denarno izraženih dosežkov med obdobji;
- predračune, napovedi, analize odmikov, informacije po delih dejavnosti, poročila o dosežkih po odsekih, oddelkih ali drugih ravneh;
- merila dosežkov zaposlencev in pravila spodbujevalnega nagrajevanja;
- primerjave dosežkov organizacije z dosežki konkurentov.

A47. Tudi zunanje osebe lahko merijo in pregledujejo denarno izražene dosežke organizacije. Na primer, zunanje informacije, kot so poročila analitikov in agencij za proučevanje bonitete, so lahko koristne za revizorja. Takšna poročila se lahko pogosto pridobijo od revidirane organizacije.

A48. Notranja merila lahko poudarjajo nepričakovane izide ali razvojne težnje, ki zahtevajo od poslovodstva, da bi ugotovilo razlog zanje in sprejelo popravilne ukrepe (v nekaterih primerih vključno s pravočasnim odkrivanjem in popravljanjem napačnih navedb). Merila dosežkov lahko nakazujejo revizorju tudi, da obstajajo tveganja napačne navedbe v informacijah, povezanih z računovodskimi izkazi. Merila dosežkov na primer lahko nakazujejo, da ima organizacija nenavadno hitro rast ali dobičkonosnost, če jo primerjamo z drugimi organizacijami na istem področju dejavnosti. Takšne informacije, zlasti če so povezane z drugimi dejavniki, kot so nagrade na podlagi dosežkov ali spodbujevalno nagrajevanje, lahko nakazujejo možno tveganje pristranskosti poslovodstva pri pripravi računovodskih izkazov.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A49. Manjše organizacije pogosto nimajo formalnih postopkov za merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije. Poizvedovanje pri poslovodstvu utegne pokazati, da se zanaša na določene ključne kazalce za vrednotenje denarno izraženih dosežkov in za izvajanje ustreznih ukrepov. Če tako poizvedovanje kaže odsotnost merjenja ali pregledovanja, utegne obstajati povečano tveganje napačnih navedb, ki niso odkrite in popravljene.

Notranje kontroliranje v organizaciji (Glej odstavek 12.)

- A50. Poznavanje notranjega kontroliranja pomaga revizorju pri prepoznavanju vrste možnih napačnih navedb in dejavnikov, ki vplivajo na tveganja pomembno napačne navedbe, in pri načrtovanju vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov.
- A51. Gradivo o uporabi je predstavljeno v štirih razdelkih z naslednjimi podnaslovi:
- Splošne lastnosti in značilnosti notranjega kontroliranja,
 - Za revizijo primerne kontrole,
 - Način in obseg spoznavanja primernih kontrol,
 - Sestavni deli notranjega kontroliranja.

Splošne lastnosti in značilnosti notranjega kontroliranja

Namen notranjega kontroliranja

- A52. Notranje kontroliranje je zasnovano, vzpostavljeno in vzdrževano, da bi obvladovalo prepoznana poslovna tveganja, ki ogrožajo doseganje kateregakoli cilja organizacije, povezanega z:
- zanesljivostjo računovodskega poročanja organizacije,
 - uspešnostjo in učinkovitostjo poslovanja in
 - skladnostjo z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi.

Načini, kako je notranje kontroliranje zasnovano, vzpostavljeno in vzdrževano, se razlikujejo glede na velikost in zapletenost organizacije.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A53. Male organizacije lahko uporabljajo manj sestavljena sredstva in preprostejše postopke in poteke pri doseganju svojih ciljev.

Omejitve notranjega kontroliranja

- A54. Notranje kontroliranje lahko, ne glede na to, kako je uspešno, priskrbi organizaciji samo sprejemljivo zagotovilo o doseganju njenih ciljev računovodskega poročanja. Verjetnost njihovega doseganja je pod vplivom omejitev, značilnih za notranje kontroliranje. Te vključujejo dejstva, da je lahko človeško presojanje pri sprejemanju odločitev napačno in da se lahko pojavijo motnje pri notranjem kontroliranju zaradi človeških napak. Na primer, lahko je napaka v zasnovi ali pri spremembi neke kontrole. Enako je lahko tudi samo delovanje neke kontrole neuspešno, kot v primeru, kjer informacija, ki je bila pripravljena za namene notranjega kontroliranja (na primer poročilo o izjemah), ni bila učinkovito uporabljena, ker odgovorna oseba za pregled informacije ne pozna njenega namena ali ne izvede primernih ukrepov.
- A55. Poleg tega so kontrole lahko onemogočene zaradi tajnega dogovora dveh ali več oseb ali zaradi neprimernega izogibanja posloводства notranjemu kontroliranju. Na primer, poslovodstvo lahko vstopi v stranske dogovore z odjemalci, ki spreminjajo določila in pogoje v običajnih prodajnih pogodbah organizacije, kar povzroči nepravilno priznavanje prihodkov. Tudi vgrajevanju kontrol v računalniškem programu, ki je zasnovan za prepoznavanje in predstavitev poslov, ki presegajo določeno mejo kreditiranja, se je mogoče izogniti ali ga onesposobiti.
- A56. Poleg tega lahko pri načrtovanju in vzpostavljanju kontrol poslovodstvo presoja o vrsti in obsegu vzpostavljenih kontrol ter o vrsti in obsegu predpostavljenih tveganj.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A57. Manjše organizacije imajo pogosto manj zaposlenih, kar lahko omejuje obseg, do katerega je ločitev nalog izvedljiva. Vseeno pa lahko v majhnih organizacijah, ki jih vodi sam lastnik, lastnik – poslovodja izvaja uspešnejši nadzor kot v večjih organizacijah. Ta nadzor lahko

nadomesti slabosti sicer na splošno bolj omejenih možnosti ločitve nalog.

- A58. Na drugi strani pa ima lastnik poslovdja več možnosti za izogibanje kontrolam, ker je sistem notranjega kontroliranja preprostejši. To dejstvo upošteva revizor, ko opredeljuje tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

Delitev notranjega kontroliranja na sestavne dele

- A59. Razdelitev notranjega kontroliranja na naslednjih pet sestavnih delov za potrebe tega MSR-ja je koristen okvir za revizorje pri proučevanju, kako lahko različni vidiki notranjega kontroliranja v organizaciji vplivajo na revizijo:

- a) okolje kontroliranja;
- b) postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji;
- c) informacijski sistem, vključno s poslovnimi procesi, ki je pomemben za računovodsko poročanje, in obveščanje;
- d) kontrolno delovanje; in
- e) spremljanje kontrol.

Razdelitev ne izraža nujno, kako organizacija vzpostavlja, izvaja in vzdržuje notranje kontroliranje, ali kako organizacija razvrsti kakšen posamezen sestavni del. Revizorji lahko uporabljajo drugačne izraze ali okvire pri opisovanju različnih vidikov notranjega kontroliranja in njihovega vpliva na revizijo od tistih, ki so uporabljeni v tem MSR-ju pod pogojem, da obravnavajo vse sestavne dele, opisane v njem.

- A60. Gradivo o uporabi v zvezi s petimi sestavnimi deli notranjega kontroliranja, povezanimi z revizijo računovodskih izkazov, je v odstavkih A76–A117. Dodatek 1 vključuje nadaljnje razlage teh sestavnih delov notranjega kontroliranja.

Značilnosti ročnih in avtomatskih sestavin notranjega kontroliranja, povezane z revizorjevim ocenjevanjem tveganja

- A61. Sistem notranjega kontroliranja v organizaciji vsebuje ročne in pogosto tudi avtomatske sestavine. Od njihovih značilnosti pa so odvisni revizorjevo ocenjevanje tveganj in nadaljnji revizijski postopki, ki so zasnovani na njem.

A62. Uporaba ročnih ali avtomatskih sestavin pri notranjem kontroliranju vpliva tudi na način zaznave, vpisa, obdelave in predstavitve poslov.

- Kontrole pri ročni ureditvi lahko zajemajo postopke, kot so odobritve in preiskave poslov ter uskladitve in spremljanje usklajenih postavk. Po drugi strani lahko organizacija uporablja avtomatske postopke za zaznavo, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje poslov, kjer zapisi v elektronski obliki zamenjujejo papirne dokumente.
- Kontrole v sistemih z informacijsko tehnologijo so sestavljene iz kombinacije avtomatskih kontrol (na primer kontrol, vključenih v računalniške programe) in ročnih kontrol. Ročne kontrole so lahko neodvisne od informacijske tehnologije, lahko uporabljajo informacije, ki jih daje informacijska tehnologija, ali pa so lahko omejene na spremljanje uspešnega delovanja informacijske tehnologije in avtomatskih kontrol ter na obravnavanje odstopanj. Če je informacijska tehnologija uporabljena pri zaznavi, vpisovanju, obdelovanju in predstavljanju poslov ali drugih računovodskih podatkov, ki so vključeni v računovodske izkaze, lahko sistemi in programi zajemajo kontrole, ki so povezane z ustreznimi uradnimi trditvami pri pomembnih kontih ali so odločilne za uspešno delovanje ročnih kontrol, ki je odvisno od informacijske tehnologije.

Mešanica ročnih in avtomatskih kontrol v organizaciji se razlikuje glede na vrsto in zapletenost uporabe informacijske tehnologije v organizaciji.

A63. Na splošno prinaša informacijska tehnologija koristi notranjemu kontroliranju v organizaciji, ker omogoča organizaciji, da:

- dosledno uporablja vnaprej določena pravila poslovanja in izvaja zapletene izračune pri obdelovanju velikega obsega poslov ali podatkov;
- povečuje pravočasnost, razpoložljivost in točnost informacij;
- olajšuje dodatno analiziranje informacij;

- povečuje zmožnost spremljanja dosežkov dejavnosti organizacije ter njenih usmeritev in postopkov;
- zmanjšuje tveganje izogibanja kontrolam in
- povečuje zmožnost doseganja uspešne ločitve nalog z vzpostavitvijo varnostnih kontrol v aplikacijskih računalniških programih, bazah podatkov in operacijskih sistemih.

A64. Informacijska tehnologija povzroča tudi posebna tveganja pri notranjem kontroliranju v organizaciji, ki vključujejo na primer:

- zanašanje na sisteme ali programe, ki netočno obdelujejo podatke, obdelujejo netočne podatke ali oboje;
- neodobren dostop do podatkov, katerega posledica je lahko uničenje podatkov ali nepravilna sprememba podatkov, vključno z vpisovanjem neodobrenih ali neobstoječih poslov ali nepravilnim vpisovanjem poslov (posebna tveganja se lahko pojavijo, kadar ima več uporabnikov dostop do skupne baze podatkov);
- možnost, da pridobi osebe informacijske tehnologije več pravic pri dostopu, kot je potrebno za izvajanje dodeljenih nalog, s čimer se ruši ločitev nalog;
- neodobrene spremembe podatkov v glavnih datotekah;
- neodobrene spremembe sistemov ali programov;
- opustitev potrebnih sprememb v sistemih ali programih;
- neumestno ročno posredovanje;
- možna izguba podatkov ali nezmožnost dostopa do zahtevanih podatkov.

A65. Ročne sestavine notranjega kontroliranja so lahko primernejše, kadar se zahtevata presojanje in previdnost, kot v naslednjih okoliščinah:

- veliki, nenavadni ali neponavljajoči se posli;
- okoliščine, v katerih je težko opredeliti, predvidevati ali napovedovati napake;
- spreminjajoče se okoliščine, ki zahtevajo kontrolni odziv zunaj obsega obstoječe avtomatske kontrole;

- spremljanje uspešnosti samodejnih kontrol.
- A66. Ročne sestavine notranjega kontroliranja so lahko manj zanesljive kot avtomatske, ker jih je lažje obiti, prezreti ali preskočiti in so tudi bolj nagnjene k preprostim pomotam in napakam. Doslednosti uporabe neke ročne sestavine kontroliranja zato ni mogoče predpostaviti. Ročne sestavine kontroliranja utegnejo biti manj primerne v naslednjih okoliščinah:
- velik obseg ali ponavljajoči se posli ali razmere, kjer je napake, ki se jih da predvideti ali napovedati, mogoče preprečiti ali odkriti in popraviti z avtomatskimi kontrolnimi parametri;
 - kontrolno delovanje, kjer je mogoče posebne načine izvajanja kontroliranja ustrezno načrtovati in avtomatizirati.
- A67. Obseg in vrsta tveganj pri notranjem kontroliranju se razlikujeta glede na vrsto in značilnost informacijskih sistemov v organizaciji. Organizacija se odzove na tveganja, izvirajoča iz uporabe informacijske tehnologije ali iz uporabe ročnih sestavin notranjega kontroliranja, z vzpostavitvijo uspešnih kontrol, odvisno od značilnosti informacijskega sistema organizacije.

Za revizijo primerne kontrole

- A68. Obstaja neposredna povezava med cilji organizacije in kontrolami, ki jih organizacija izvaja, da bi pridobila sprejemljivo zagotovilo o uresničevanju ciljev. Cilji organizacije in kontrole se nanašajo na računovodsko poročanje, poslovanje in skladnost s predpisi; vendar pa vsi ti cilji in kontrole ne sodijo v revizorjevo ocenjevanje tveganj.
- A69. Dejavniki, ki so primerni za oblikovanje revizorjeve sodbe, ali je neka kontrola posamič ali v povezavi z drugimi pomembna za revizijo, lahko vključujejo:
- pomembnost,
 - bistvenost zadevnega tveganja,
 - velikost organizacije,
 - naravo poslovanja organizacije, vključno z njeno organizacijo in značilnostmi lastništva,

- raznovrstnost in zapletenost poslovanja organizacije,
- ustrezne zakonske in regulativne zahteve,
- okoliščine in ustrezne sestavine notranjega kontroliranja,
- vrsto in zapletenost sistemov, ki so del notranjega kontroliranja v organizaciji, vključno z uporabo storitvenih organizacij,
- ali sploh in kako določena kontrola posamič ali v povezavi z drugimi prepreči ali odkrije in popravi pomembno napačno navedbo.

A70. Kontrole popolnosti in točnosti informacij organizacije so lahko primerne za revizijo, če namerava revizor uporabljati informacije pri načrtovanju in izvajanju svojih nadaljnjih postopkov. Kontrole, ki se nanašajo na cilje poslovanja in skladnosti s predpisi, so lahko primerne za revizijo, če se nanašajo na podatke, ki jih revizor ovrednoti ali uporabi za izvajanje revizijskih postopkov.

A71. Notranje kontroliranje varovanja sredstev pred nepooblaščenim prilastitvijo, uporabo ali odtujitvijo lahko vključuje kontrole, ki so povezane z računovodskim poročanjem in s cilji poslovanja. Revizorjevo presojanje takih kontrol je na splošno omejeno na tiste, ki so povezane z zanesljivostjo računovodskega poročanja.

A72. V organizaciji obstajajo na splošno kontrole, ki se nanašajo na cilje, ki niso pomembni za revizijo ter jih zato ni treba proučevati. Organizacija se na primer lahko opira na visoko razvit sistem avtomatskih kontrol, ki omogoča uspešno in učinkovito poslovanje (kot je pri linijskih letalskih prevoznikih sistem avtomatskih kontrol za vzdrževanje urnikov poletov), toda takšne kontrole praviloma niso pomembne za revizijo. Čeprav se notranje kontroliranje uporablja za celotno organizacijo ali katerokoli od poslovnih enot in kateregakoli od postopkov poslovanja, ni nujno, da bi bilo za revizijo pomembno poznavanje notranjega kontroliranja za vsako poslovno enoto in za vsak postopek poslovanja v organizaciji.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A73. Revizorji javnega sektorja imajo pogosto dodatne naloge glede notranjega kontroliranja, na primer, da poročajo o

skladnosti z vzpostavljenim kodeksom delovanja. Revizorji javnega sektorja imajo lahko tudi naloge poročati o skladnosti z zakonom, drugimi predpisi ali zahtevami pooblaščenih organov. Zaradi tega je lahko njihovo pregledovanje notranjega kontroliranja obširnejše in podrobnejše.

Način in obseg spoznavanja primernih kontrol (Glej odstavek 13.)

A74. Ovrednotenje vzpostavitve kontrole zajema proučevanje, ali je kontrola, bodisi posamič ali v povezavi z drugimi kontrolami, zmožna uspešno preprečevati ali odkrivati in popravljati pomembno napačne navedbe. Delovanje kontrole pomeni, da kontrola obstaja in da jo organizacija uporablja. Brez večjega pomena je ocenjevanje delovanja kontrole, ki ni učinkovita, zato je treba najprej proučiti vzpostavitev kontrole. Neustrezno vzpostavljena kontrola je lahko bistvena pomanjkljivost notranjega kontroliranja v organizaciji.

A75. Postopki ocenjevanja tveganja pri pridobivanju revizijskih dokazov o vzpostavitvi in delovanju primernih kontrol lahko vključujejo:

- poizvedovanje pri osebju organizacije,
- opazovanje izvajanja posameznih kontrol,
- pregledovanje listin in poročil ter
- sledenje poslov, ki so pomembni za računovodsko poročanje, prek informacijskega sistema.

Vsekakor samo poizvedovanje za ta namen ne zadošča.

A76. Spoznavanje kontrol v organizaciji ne zadošča za preveritev uspešnosti njihovega delovanja, če ni avtomatike, ki zagotavlja dosledno delovanje kontrol. Na primer, pridobivanje revizijskih dokazov o delovanju ročnih kontrol v določenem trenutku ne daje revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol ob drugem času obdobja, ki je predmet revidiranja. Vendar pa lahko zaradi doslednosti delovanja informacijske tehnologije (Glej odstavek A62.) izvajanje revizijskih postopkov, namenjenih ugotavljanju, ali se avtomatske kontrole izvajajo, služi kot preizkus uspešnosti delovanja kontrol, odvisno od revizorjeve ocene ter preizkušanja kontrol, kot so na primer kontrole pri

spremembah programov. Preizkusi uspešnosti delovanja kontrol so dodatno opisani v MSR 330¹³.

Sestavni deli notranjega kontroliranja – Okolje kontroliranja (Glej odstavek 14.)

- A77. Okolje kontroliranja zajema funkcije upravljanja in poslovanja ter vedenje, zavest in dejanja pristojnih za upravljanje in poslovanje, ki so povezani z notranjim kontroliranjem v organizaciji in njegovim pomenom zanjo. Okolje kontroliranja vzpostavlja razpoloženje v organizaciji, ki vpliva na kontrolno zavest ljudi.
- A78. Sestavine okolja kontroliranja, ki utegnejo biti pomembne pri spoznavanju okolja kontroliranja, obsegajo naslednje:
- a) *Medsebojno obveščanje in uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot* – to so bistvene sestavine, ki vplivajo na uspešnost zasnove, upravljanja in spremljanja kontrol.
 - b) *Uresničevanje pristojnosti* – zadeve, kot sta poslovodska presoja ravni pristojnosti za posamezna dela in način, kako se na teh ravneh razlagajo zahtevane izkušnje in znanja.
 - c) *Sodelovanje pristojnih za upravljanje* – lastnosti pristojnih za upravljanje, kot so na primer:
 - neodvisnost od posloводства,
 - izkušnje in širina,
 - obseg vključevanja in informacije, ki jih prejemajo, ter natančnost delovanja,
 - primernost delovanja, vključno z ravni, do katere opozarjajo posloводство na težka vprašanja in o njih razpravljajo z njim, ter vzajemno delovanje z zunanjimi in notranjimi revizorji.
 - d) *Način razmišljanja in slog delovanja posloводства – značilnosti*, kot so na primer:

¹³ MSR 330 – Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.

- način, kako poslovodstvo sprejema poslovna tveganja in jih obvladuje,
 - vedenje in ukrepanje poslovodstva v povezavi z računovodskim poročanjem,
 - odnos do obdelovanja informacij, računovodskih funkcij in osebja.
- e) *Organizacijski ustroj* – okvir, v katerem se načrtujejo, izvajajo, kontrolirajo in pregledujejo dejavnosti organizacije za doseganje njenih ciljev.
- f) *Dodeljevanje pooblastil in odgovornosti* – zadeve, kot sta načina, kako so dodeljeni pooblastila in odgovornosti za poslovno delovanje in kako so vzpostavljeni odnosi pri poročanju in hierarhije pooblastil.
- g) *Usmeritve in prakse ravnanja s človeškimi viri* – usmeritve in prakse, ki se nanašajo na primer na zaposlovanje, usmerjanje, usposabljanje, vrednotenje, svetovanje, napredovanje, nagrajevanje in popravljalne ukrepe.

Revizijski dokazi za sestavine okolja kontroliranja

- A79. Revizor lahko pridobi ustrezne revizijske dokaze s kombinacijo poizvedovanj in drugih postopkov ocenjevanja tveganj, na primer s podkrepitvijo poizvedovanj z opazovanjem ali pregledovanjem dokumentov. Na primer, s poizvedovanji pri poslovodstvu in zaposlenih lahko revizor spozna, kako poslovodstvo sporoča zaposlenim svoja stališča o poslovnih navadah in o etičnem obnašanju. Revizor lahko nato ugotovi, ali so bile vzpostavljene primerne kontrole, na primer tako, da prouči, ali ima poslovodstvo zapisan kodeks obnašanja in ali poslovodstvo deluje na način, ki podpira ta kodeks.
- A80. Revizor lahko prouči tudi, kako se je poslovodstvo odzivalo na ugotovitve in priporočila notranjega revidiranja glede ugotovljenih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki so pomembne za revizijo, vključno s tem, ali so bili taki odzivi uveljavljeni in v kolikšni meri, ter ali so bili z notranjim revidiranjem naknadno ovrednoteni.

Vpliv okolja kontroliranja na oceno tveganj pomembno napačne navedbe

- A81. Nekatere sestavine okolja kontroliranja imajo močan učinek na ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. Na primer, na kontrolno zavest v organizaciji bistveno vplivajo pristojni za upravljanje, ker je ena od njihovih nalog blaženje pritiskov na poslovodstvo v povezavi z računovodskim poročanjem, ki utegnejo izhajati iz zahtev trga ali iz sistema nagrajevanja. Uspešnost zasnove okolja kontroliranja v zvezi z udeležbo pristojnih za upravljanje je zato odvisna od zadev, kot so:
- njihova neodvisnost od poslovodstva in njihova zmožnost ovrednotiti ravnanje poslovodstva,
 - njihovo poznavanje poslovanja organizacije,
 - obseg, do katerega ugotavljajo, ali so računovodski izkazi pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in/ali računovodski izkazi vključujejo ustrezna razkritja.
- A82. Dejaven in neodvisen upravni odbor lahko vpliva na način razmišljanja in slog delovanja najvišjega poslovodstva. Vpliv drugih sestavin pa utegne biti bolj omejen. Na primer, čeprav lahko usmeritve in prakse ravnanja s človeškimi viri pri zaposlovanju usposobljenega osebja za finance, računovodstvo in informacijsko tehnologijo zmanjšajo tveganje napak pri obdelavi računovodskih informacij, ni nujno, da ublažijo močno nagnjenost poslovodstva k izkazovanju prevelikih dobičkov.
- A83. Obstoje zadovoljivega okolja kontroliranja je lahko pozitivni dejavnik pri revizorjevem ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe. Vendar pa zadovoljivo okolje kontroliranja, čeprav lahko pomaga zmanjšati tveganje prevare, ni popolno varovalo pred prevaro. Nasprotno pa lahko pomanjkljivosti v okolju kontroliranja zmanjšajo uspešnost kontrol, zlasti v zvezi s prevaro. Na primer, opustitev poslovodstva, da bi namenilo dovolj sredstev za obvladovanje tveganj, izvirajočih iz informacijske tehnologije, lahko škodljivo deluje na notranje kontroliranje, ker dopušča, da pride do neprimernih sprememb v računalniških programih ali pri podatkih ali pa do obdelave neodobrenih poslov. Kot je pojasnjeno v MSR

330, okolje kontroliranja vpliva tudi na vrsto, čas in obseg revizorjevih nadaljnjih postopkov¹⁴.

- A84. Okolje kontroliranja samo po sebi ne preprečuje ali odkriva in odpravlja pomembno napačne navedbe. Vendar pa lahko vpliva na revizorjevo ovrednotenje uspešnosti drugih kontrolnih mehanizmov (na primer spremljanja kontrol in delovanja določenih kontrolnih dejavnosti) in tako na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A85. Okolje kontroliranja v malih organizacijah je ponavadi drugačno kot v večjih organizacijah. Na primer, med pristojnimi za upravljanje v malih organizacijah ni nujno neodvisnih ali zunanjih članov in vlogo pristojnih za upravljanje pogosto prevzame lastnik – poslovodja, če ni drugih lastnikov. Vrsta okolja kontroliranja lahko vpliva tudi na pomembnost drugih kontrol ali njihovo odsotnost. Na primer, dejavno vključevanje lastnika poslovodje lahko ublaži določena tveganja zaradi odsotnosti ločitve nalog v malem podjetju, vendar lahko poveča druga tveganja, kot na primer tveganje izogibanja kontrolam.
- A86. Poleg tega revizijski dokazi za sestavine okolja kontroliranja v manjših organizacijah niso nujno na voljo v dokumentirani obliki, zlasti ne tam, kjer utegne biti medsebojno obveščanje med poslovodstvom in drugim osebjem neformalno, čeprav uspešno. Na primer, male organizacije morda nimajo pisnega kodeksa obnašanja, toda namesto tega razvijajo običaje, ki poudarjajo pomen poštenja in etičnega vedenja s pomočjo ustnega obveščanja in zgledov poslovodstva.
- A87. Posledično so vedenje, zavest in dejanja poslovodstva ali lastnika poslovodje posebej pomembni za revizorjevo poznavanje okolja kontroliranja v manjših organizacijah.

¹⁴ MSR 330, odstavek A2–A3.

Sestavni deli notranjega kontroliranja – Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji (Glej odstavek 15.)

A88. Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji sestavlja osnovo za to, kako poslovodstvo ugotavlja tveganja, ki naj bi jih obvladovalo. Če je ta postopek primeren glede na okoliščine, vključno z vrsto, velikostjo in zapletenostjo organizacije, pomaga revizorju pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe. Ali je potek ocenjevanja tveganj v organizaciji primeren okoliščinam, je stvar presoje.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij (Glej odstavek 17.)

A89. Malo verjetno je, da bi v malih organizacijah obstajal postopek ocenjevanja tveganj. Ponavadi v takih primerih poslovodstvo prepozna tveganja z neposrednim osebnim vključevanjem v poslovanje. Vsekakor je ne glede na okoliščine potrebno revizorjevo poizvedovanje o prepoznanih tveganjih in o tem, kako jih poslovodstvo obravnava.

Sestavni deli notranjega kontroliranja – Informacijski sistem, vključno s poslovnimi procesi, ki je pomemben za računovodsko poročanje in obveščanje

Informacijski sistem, pomemben za računovodsko poročanje, in z njim povezano poslovanje (Glej odstavek 18.)

A90. Informacijski sistem, ki je pomemben za cilje računovodskega poročanja in vključuje računovodski sistem, sestoji iz postopkov in evidenc, ki so vzpostavljeni za:

- zaznavo, vpisovanje, obdelovanje in predstavljanje poslov organizacije (kot tudi dogodkov in okoliščin) in za ohranjanje odgovornosti za s tem povezana sredstva, dolgove in lastniški kapital;
- razreševanje nepravilnih obdelav poslov, na primer obstoj avtomatskih datotek za problematične postavke, vključno s postopki v organizaciji, da se zagotovi pravočasno razčiščenje problematičnih postavk;
- obdelavo in upoštevanje preskakovanja kontrol in izogibanja kontrolam v sistemu;

- prenos informacij od sistema za obdelovanje poslov do glavne knjige;
- zajemanje informacij, ki so pomembne za računovodsko poročanje, o dogodkih in okoliščinah, ki niso transakcije, kot so razvrednotenje in amortiziranje sredstev ter spreminjanje izterljivosti terjatev;
- zagotavljanje, da so informacije, katerih razkritje zahteva primerni okvir računovodskega poročanja, zbrane, vpisane, obdelane, povzete in ustrezno predstavljene v računovodskih izkazih.

A91. Računovodski izkazi utegnejo vsebovati informacije, ki so pridobljene zunaj glavne knjige ali pomožnih poslovnih knjig. Primeri takih informacij so med drugim lahko naslednji:

- informacije, pridobljene iz najemnih pogodb, razkritih v računovodskih izkazih, kot so na primer opcije za podaljšanja ali plačila za prihodnje najeme;
- informacije, razkrite v računovodskih izkazih, ki jih je pripravil sistem za obvladovanje tveganj v organizaciji;
- informacije o poštenu vrednosti, ki so jih pripravili veščaki posloводства, so razkrite v računovodskih izkazih;
- informacije, razkrite v računovodskih izkazih, ki so bile pridobljene iz modelov ali drugih izračunov, uporabljenih pri pripravi ocen, priznanih ali razkritih v računovodskih izkazih, vključno z informacijami, ki se nanašajo na izhodiščne podatke in predpostavke, uporabljene v teh modelih, kot so:
 - predpostavke, pripravljene v organizaciji, ki lahko vplivajo na dobo koristnosti sredstev, ali
 - podatki, kot so obrestne mere, na katere vplivajo dejavniki, na katere organizacija ne more vplivati;
- informacije o analizah občutljivosti, razkrite v računovodskih izkazih, ki izhajajo iz računovodskih modelov, ki kažejo, da je posloводство upoštevalo še druge možne predpostavke;

- informacije, pripoznane ali razkrite v računovodskih izkazih, ki so bile pridobljene iz davčnih napovedi in evidenc organizacije;
- informacije, razkrite v računovodskih izkazih, ki so bile pridobljene iz analiz, pripravljenih v podporo ocenam posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, kot so morebitna razkritja, povezana z dogodki ali okoliščinami, za katere je bilo ugotovljeno, da bi lahko vzbujali bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.¹⁵

A92. Poznavanje informacijskega sistema, pomembnega za računovodsko poročanje, kot je zahtevano v odstavku 18 tega MRS-ja (vključno s poznavanjem ustreznih vidikov tega sistema v zvezi z informacijami, razkritimi v računovodskih izkazih, ki so pridobljene zunaj glavne knjige in pomožnih poslovnih knjig), je stvar revizorjeve strokovne presoje. Določeni zneski ali razkritja v računovodskih izkazih organizacije (kot so razkritja o kreditnem tveganju, likvidnostnem tveganju in tržnem tveganju) so na primer lahko ustvarjeni na informacijah, pridobljenih iz sistema za obvladovanje tveganj v organizaciji. Vendar pa revizorju ni treba poznati vseh vidikov sistema za obvladovanje tveganj in se za potrebno poznavanje tega odloča po strokovni presoji.

Vpisi v dnevnik

A93. Informacijski sistem organizacije vsebuje uporabo standardnih vpisov v dnevnik, ki so potrebni za evidenco ponavljajočih se poslov. Primeri so lahko dnevniški vpisi za knjiženje prodaje, nakupov in gotovinskih izdatkov v glavni knjigi ali za evidenco računovodskih ocen, ki jih obdobjno pripravi posloводство, kot so na primer spremembe v oceni neizterljivosti terjatev.

A94. Računovodsko poročanje organizacije vključuje tudi uporabo nestandardnih vpisov v dnevnik za evidenco neponavljajočih se, nenavadnih poslov ali prilagoditev. Primeri takšnih vpisov zajemajo konsolidacijske

¹⁵ Glej odstavka 19–20 v prenovljenem MSR 570.

prilagoditve in vpise poslovnih združenj ali odtujitev ali neponavljajočih se ocen, kot je oslabitev sredstev. V sistemih z ročno glavno knjigo se nestandardni vpisi lahko prepoznajo s pregledovanjem glavne knjige, dnevnikov in podpornih dokumentov. Kadar se za podporo glavne knjige in pripravo računovodskih izkazov uporabljajo avtomatski postopki, lahko takšni vpisi obstajajo samo v elektronski obliki in jih je lažje prepoznati z uporabo računalniško podprtih revizijskih metod.

Z informacijskim sistemom povezano poslovanje

A95. Poslovanje organizacije je delovanje, namenjeno:

- razvoju, nabavi, proizvodnji, prodaji in razporejanju proizvodov in storitev organizacije,
- zagotavljanju skladnosti z zakoni in drugimi predpisi ter
- evidentiranju informacij, vključno z računovodskimi informacijami in informacijami računovodskega poročanja.

Posledica poslovanja organizacije so posli, ki so evidentirani, obdelani in predstavljeni v informacijskem sistemu. Spoznavanje poslovanja organizacije, vključno z nastajanjem poslov, pomaga revizorju spoznati informacijski sistem, ki je pomemben za računovodsko poročanje na način, ki ustreza okoliščinam v organizaciji.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A96. Informacijski sistem in z njim povezani poslovni procesi, pomembni za računovodsko poročanje v majhnih organizacijah, vključno s pomembnimi vidiki tega sistema, ki se nanašajo na informacije, razkrite v računovodskih izkazih in pridobljene iz glavne knjige in pomožnih poslovnih knjig ali zunaj njih, je lahko manj dodelan kot v večjih organizacijah, vendar je njegova vloga enako pomembna. Male organizacije z dejavnim vključevanjem posloводства morda ne potrebujejo obsežnih opisov računovodskih postopkov, zapletenih računovodskih evidenc ali pisnih usmeritev. Spoznavanje informacijskega sistema, pomembnega za računovodsko poročanje, utegne biti zato lažje pri reviziji v majhni organizaciji ter lahko temelji bolj na poizvedovanju kot na pregledih

dokumentacije. Vendar ostaja potreba po spoznavanju kljub temu pomembna.

Obveščanje (Glej odstavek 19.)

A97. Obveščanje o vlogah v računovodskem poročanju in o odgovornostih v organizaciji ter o bistvenih zadevah v zvezi z računovodskim poročanjem obsega tudi zagotavljanje in spoznavanje posameznih vlog in odgovornosti, ki se nanašajo na notranje kontroliranje računovodskega poročanja. Vključuje zadeve, kot so obseg, do katerega je osebje seznanjeno s tem, kako so njegove naloge v sistemu računovodskega poročanja povezane z delom drugih, in načini poročanja o izjemah ustrezni višji ravni znotraj organizacije. Obveščanje ima lahko obliko priročnikov o usmeritvah organizacije in priročnikov računovodskega poročanja. Odprti kanali obveščanja pomagajo zagotoviti, da so izjeme sporočene in obravnavane.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A98. Obveščanje je lahko manj dodelano in lažje izvedljivo v mali organizaciji kot v večji organizaciji, ker ima manj ravni odgovornosti ter večjo prisotnost in dosegljivost posloводства.

Sestavni deli notranjega kontroliranja – Kontrolno delovanje, pomembno za revizijo (Glej odstavek 20.)

A99. Kontrolno delovanje so usmeritve in postopki, ki pomagajo zagotoviti, da so usmeritve posloводства izpeljane. Kontrolno delovanje, bodisi v okviru sistema z informacijsko tehnologijo ali v ročnem sistemu, ima različne cilje in se uporablja na različnih organizacijskih in delovnih ravneh. Primeri posebnega kontrolnega delovanja obsegajo:

- odobritev,
- preiskovanje izvedbe,
- obdelovanje informacij,
- fizične kontrole,
- ločitev nalog.

A100. Kontrolno delovanje, ki je pomembno za revizijo, so dejavnosti, ki:

- jih je treba že same po sebi obravnavati kot pomembne, ker se nanašajo na bistvena tveganja, in tiste, ki se nanašajo na tveganja, za katera sami postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, kot to zahtevata odstavka 29 in 30, ali
- jih revizor šteje za pomembne po svoji presoji.

A101. Na revizorjevo presojo, ali je neka kontrolna dejavnost pomembna za revizijo, vplivata tveganje, ki ga je revizor prepoznal in ki lahko povzroči pomembno napačno navedbo, in revizorjeva presoja, da bi bilo verjetno primerno preskusiti učinkovitost delovanja kontrol zaradi določitve obsega preskušanja podatkov.

A102. Revizor lahko daje poudarek določanju in spoznavanju kontrolnega delovanja, ki obravnava področja, na katerih so po njegovi presoji verjetno tveganja pomembno napačne navedbe večja. Kadar raznovrstne kontrolne dejavnosti vsaka zase dosegajo isti cilj, ni treba spoznati vsake posamezne kontrolne dejavnosti, povezane s takšnim ciljem.

A103. Kontrolno delovanje, pomembno za revizijo, lahko vključuje kontrole, ki jih je vzpostavilo poslovodstvo, in poleg kontrol, ki obravnavajo tveganja, povezana s saldi na kontih in posli, obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi z razkritji, ki niso bila pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Takšno kontrolno delovanje se lahko nanaša na informacije, vključene v računovodske izkaze, ki so bile pridobljene zunaj glavne knjige in pomožnih poslovnih knjig.

A104. Revizorjevo znanje o obstoju ali odsotnosti kontrolnega delovanja, ki ga je pridobil iz spoznavanja drugih sestavnih delov notranjega kontroliranja, pomaga revizorju pri odločanju, ali je treba posvetiti dodatno pozornost spoznavanju kontrolnega delovanja.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A105. Temeljne zamisli kontrolnega delovanja v malih organizacijah so ponavadi podobne tistim v večjih organizacijah, toda zunanje oblike njihovega delovanja so lahko različne. Male organizacije poleg tega lahko ugotovijo, da so določene vrste kontrolnega delovanja

neustrezne zaradi kontrol, ki jih izvaja poslovodstvo. Na primer, izključno pooblastilo poslovodstvu za dovoljenje prodaje na kredit strankam in za odobravanje pomembnih nakupov lahko zagotovi močno kontrolo nad pomembnimi saldi na kontih in posli ter hkrati zmanjša ali odstrani potrebo po podrobnejšem kontrolnem delovanju.

A106. Kontrolne dejavnosti, ki so pomembne za revizijo v manjši organizaciji, so običajno povezane z glavnimi poslovnimi cikli, kot so prihodki, nakupi in plačila za osebje.

Tveganja, ki izhajajo iz informacijske tehnologije (Glej odstavke 21.)

A107. Uporaba informacijske tehnologije vpliva na način izvajanja kontrolnega delovanja. Z revizorjevega stališča so kontrole nad sistemi informacijske tehnologije uspešne, če ohranjajo neoporečnost informacij in varnost podatkov, ki jih taki sistemi obdelujejo, in obsegajo učinkovite splošne kontrole informacijske tehnologije in kontrole uporabnostnih rešitev.

A108. Splošne kontrole informacijske tehnologije so usmeritve in postopki, ki se nanašajo na številne uporabnostne računalniške rešitve in podpirajo uspešno delovanje kontrol v njih. Veljajo za sisteme glavnih računalnikov, malih računalnikov in uporabniških terminalov. Splošne kontrole informacijske tehnologije, ki ohranjajo neoporečnost informacij in varnost podatkov, na splošno vključujejo kontrole nad:

- podatkovnim središčem in delovanjem omrežja,
- pridobivanjem, spreminjanjem in ohranjanjem sistemskih programov,
- spreminjanjem uporabniških programov,
- varnostjo dostopa,
- pridobivanjem, razvijanjem in vzdrževanjem systemske programske opreme.

Navadno so vzpostavljene, da bi obvladovale tveganja, ki so navedena v odstavku A63.

A109. Kontrole aplikacijskih programov so ročni ali samodejni postopki, ki praviloma delujejo na ravni poslovanja in se izvajajo pri poteku posamezne uporabnostne rešitve. Te kontrole so po svoji naravi lahko preprečevalne ali odkrivalne in so zasnovane za zagotovitev neoporečnosti

računovodskih evidenc. Zato so povezane s postopki, ki se uporabljajo pri zaznavanju, vpisovanju, obdelovanju in predstavljanju poslov ali drugih računovodskih podatkov. Te kontrole pomagajo pri zagotavljanju, da so se posli zgodili, da so odobreni in da so popolno in točno vpisani in obdelani. Primeri zajemajo kontrole vhodnih podatkov in kontrole številčnega zaporedja z ročnim spremljanjem poročil o izjemah ali popravkov pri vnosu podatkov.

Sestavni deli notranjega kontroliranja – Spremljanje kontrol (Glej odstavek 22.)

A110. Spremljanje kontrol je proces ocenjevanja uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja v času. Zajema občasno presojanje uspešnosti kontrol in izvajanje potrebnih popravkov. Poslovodstvo opravlja spremljanje kontrol sproti, s posebnim presojanjem ali s kombinacijo obojega. Sprotno spremljanje je pogosto vgrajeno v običajno ponavljajoče se delovanje organizacije in zajema redno upravljanje in nadziranje.

A111. Poslovodsko spremljanje lahko zajema uporabo informacij iz medsebojnega obveščanja z zunanjimi osebami, kot so pritožbe kupcev in pripombe regulatorja, ki lahko nakazujejo probleme ali osvetljujejo področja, ki jih je treba izboljšati.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A112. Poslovodsko spremljanje kontrol pogosto opravi poslovodstvo ali lastnik poslovdja z neposrednim vključevanjem v delovanje. To vključevanje pogosto ugotovi pomembna odstopanja od pričakovanj in netočnosti v računovodskih podatkih, kar vodi do popravkov kontrol.

Notranje revidiranje v organizaciji (Glej odstavek 23.)

A113. Če v organizaciji obstaja notranje revidiranje, spoznavanje te funkcije pripomore k revizorjevemu poznavanju organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem, zlasti vloge notranjega revidiranja pri spremljanju notranjega kontroliranja računovodskega poročanja. To poznavanje lahko skupaj z informacijami, pridobljenimi z revizorjevimi poizvedovanji iz odstavka 6(a) tega MSR-ja, zagotavlja informacije, ki so neposredno pomembne za revizorjevo prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe.

- A114. Cilji in področje notranjega revidiranja, narava njegovih nalog in njegov položaj znotraj organizacije, vključno z njegovimi pristojnostmi in odgovornostjo, so zelo različni in odvisni od velikosti in sestave organizacije ter od zahtev posloводства, kjer je primerno, pa tudi od zahtev pristojnih za upravljanje. Te zadeve so lahko določene v notranje-revizijski temeljni listini ali v pravilniku o njegovih nalogah in pristojnostih.
- A115. Naloge notranjega revidiranja lahko vključujejo opravljanje postopkov in ovrednotenje izidov, ki poslovodu in pristojnim za upravljanje dajo zagotovilo glede vzpostavitve in uspešnosti upravljanja tveganj, notranjega kontroliranja in procesov vodenja. Če je tako, ima lahko notranje revidiranje pomembno vlogo pri spremljanju notranjega kontroliranja računovodskega poročanja organizacije. Po drugi strani pa so lahko naloge notranjega revidiranja osredotočene na pregledovanje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, in če je tako, delo notranjega revidiranja ni nujno neposredno povezano z računovodskim poročanjem organizacije.
- A116. Poizvedovanje pri ustreznih izvajalcih notranjega revidiranja v skladu z odstavkom 6(a) tega MSR-ja pomaga revizorju spoznati naravo nalog notranjega revidiranja. Če revizor ugotovi, da so te naloge povezane z računovodskim poročanjem organizacije, se lahko še dodatno seznani z opravljenimi ali predvidenimi aktivnostmi notranjega revidiranja s pregledom revizijskega načrta notranje revizije za obdobje, če obstaja, ter z razpravo o tem načrtu z ustreznimi izvajalci notranjega revidiranja.
- A117. Če je narava nalog notranjega revidiranja in dejavnosti dajanja zagotovil povezana z računovodskim poročanjem organizacije, lahko revizor uporabi delo notranjega revidiranja tudi za prilagoditev vrste ali časa ali za zmanjšanje obsega revizijskih postopkov, ki naj bi jih neposredno opravil sam, za pridobivanje revizijskih dokazov. Revizorji bodo verjetno lažje uporabili delo notranjega revidiranja organizacije, če se na primer na podlagi revizorjevih izkušenj iz prejšnjih revizij ali revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganj izkaže, da ima organizacija notranje revidiranje, ki je glede na velikost organizacije in naravo njenega poslovanja zadostno in

ustrezno podprto z vsemi ustreznimi viri ter neposredno poroča pristojnim za upravljanje.

A118. Če revizor na podlagi predhodnega poznavanja notranjega revidiranja predvideva uporabo dela notranjega revidiranja za prilagoditev vrste ali časa ali za zmanjšanje obsega predvidenih revizijskih postopkov, upošteva Prenovljeni MSR 610.

A119. Kot je podrobneje obravnavano v Prenovljenem MSR 610, se aktivnosti notranjega revidiranja razlikujejo od drugih kontrol spremljanja, ki utegnejo biti pomembne za računovodsko poročanje, kot so na primer pregledi računovodskih informacij za poslovodstvo, ki naj bi pomagali pri preprečevanju ali odkrivanju napačnih navedb.

A120. Vzpostavitev stikov z ustreznimi izvajalci notranjega revidiranja v organizaciji na začetku revizijskega posla in vzdrževanje teh stikov ves čas trajanja posla olajšuje uspešno skupno uporabo informacij. To ustvarja razmere, v katerih je revizor lahko obveščen o bistvenih zadevah, ki morda pritegnejo pozornost notranjega revidiranja in lahko vplivajo na revizorjevo delo. MSR 200 obravnava pomembnost revizorjevega načrtovanja in opravljanja revizije s poklicno nezaupljivostjo, vključno z zaznavanjem informacij, ki vzbudijo dvom v zanesljivost dokumentov in odzivov na poizvedovanja kot predvidenih revizijskih dokazov. Zato lahko medsebojno obveščanje z izvajalci notranjega revidiranja ves čas posla zagotavlja notranjim revizorjem priložnost, da opozorijo revizorja na take informacije. Revizor lahko potem upošteva take informacije pri svojem prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe.

Viri informacij (Glej odstavek 24.)

A121. Mnogo informacij, ki so uporabljene pri spremljanju, je lahko oblikovanih v informacijskem sistemu organizacije. Če poslovodstvo predpostavlja, da so podatki, uporabljeni za spremljanje, točni, ne da bi imelo podlago za takšno predpostavko, lahko napake, ki utegnejo obstajati v informacijah, vodijo poslovodstvo do napačnih sklepov iz spremljanja. Zato se zahteva poznavanje

- virov informacij, ki so povezane s spremljanjem v organizaciji, in

- podlage, na kateri temelji presoja posloводства, da so informacije dovolj zanesljive za ta namen,

kot del revizorjevega poznavanja spremljevalnih dejavnosti v organizaciji, ki so sestavni del notranjega kontroliranja.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe

Ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov (Glej odstavek 25(a).)

A122. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov so tveganja, ki so močno povezana z računovodskimi izkazi kot celoto in lahko vplivajo na številne uradne trditve. Tveganja take vrste niso nujno tveganja, ki se jih da pripisati določenim uradnim trditvam na ravni vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij. Prej predstavljajo razmere, ki lahko povečujejo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, na primer zaradi tega, ker se je posloводство izognilo notranjemu kontroliranju. Tveganja na ravni računovodskih izkazov so lahko posebej pomembna za revizorjevo presojo tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

A123. Tveganja na ravni računovodskih izkazov lahko izvirajo zlasti iz pomanjkljivega okolja kontroliranja (čeprav so lahko ta tveganja povezana tudi z drugimi dejavniki, kot so recimo slabše gospodarske razmere). Na primer pomanjkljivosti, kot je nesposobnost posloводства ali opuščanje nadzora nad pripravo računovodskih izkazov, imajo lahko močnejši vpliv na računovodske izkaze in zahtevajo vsestranski odziv revizorja.

A124. Revizorjevo poznavanje notranjega kontroliranja lahko povzroči dvome o možnosti revidiranja računovodskih izkazov organizacije. Na primer:

- Pomisleki o neoporečnosti posloводства organizacije so lahko tako resni, da povzročijo revizorjev sklep, da je tveganje napačne predstavitve v računovodskih izkazih s strani posloводства tako veliko, da revizije ne more opraviti.
- Pomisleki o stanju in zanesljivosti evidenc v organizaciji lahko povzročijo revizorjevo sklepanje, da ni verjetno, da bi bilo na voljo dovolj zadostnih in

ustreznih revizijskih dokazov, ki bi podpirali neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih.

- A125. MSR 705¹⁶ postavlja zahteve in daje navodila pri odločanju, ali je potrebno, da revizor izrazi mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje, ali, kot se utegne v nekaterih primerih zahtevati, odstopi od revizije, kjer je to mogoče v skladu z ustreznim zakonom ali predpisom.

Ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev (Glej odstavek 25(b).)

- A126. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih je treba proučiti, ker tako proučevanje neposredno pomaga pri odločanju o vrsti, času in obsegu nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradnih trditev, potrebnih za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve lahko revizor zaključi, da so ugotovljena tveganja močno povezana z računovodskimi izkazi kot celoto in morda vplivajo na več uradnih trditev.

Uporaba uradnih trditev

- A127. Pri predstavitvi, da so računovodski izkazi v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, postavlja poslovodstvo posredno ali izrecno uradne trditve, ki se nanašajo na priznavanje, merjenje in predstavljanje posameznih vrst poslov in dogodkov, saldov na kontih in razkritij.

- A128. Revizor lahko uporabi uradne trditve, opisane v odstavku A129(a)–(b), ali pa jih kako drugače izrazi, vendar mora pri tem zajeti vse navedene vidike. Revizor se lahko na primer odloči, da poveže trditve o vrstah poslov in dogodkov in z njimi povezana razkritja s trditvami o saldih na kontih in z njimi povezanimi razkritji.

Uradne trditve o vrstah poslov, saldih na kontih in z njimi povezanih razkritjih

¹⁶ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

A129. Uradne trditve, ki jih uporablja revizor pri proučevanju različnih vrst morebitnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo, so razvrščene v naslednje skupine:

- a) uradne trditve o vrstah poslov in dogodkov ter z njimi povezanih razkritjih v revidiranem obdobju:
 - i) nastanek – posli in dogodki, ki so bili vpisani ali razkriti, so se zgodili in taki posli in dogodki pripadajo organizaciji,
 - ii) popolnost – vsi posli in dogodki, ki jih je treba vpisati, so vpisani in vsa z njimi povezana razkritja, ki morajo biti vključena v računovodske izkaze, so vključena,
 - iii) točnost – zneski in drugi podatki, ki se nanašajo na vpisane posle in dogodke, so bili ustrezno vpisani in z njimi povezana razkritja so bila ustrezno izmerjena in opisana,
 - iv) časovna uvrstitev – posli in dogodki so bili vpisani v pravilno obračunsko obdobje,
 - v) razvrstitev – posli in dogodki so bili vpisani na pravilne konte;
 - vi) predstavitev – posli in dogodki so pravilno združeni ali razdruženi in jasno opisani, z njimi povezana razkritja pa so pomembna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.
- b) uradne trditve o saldihi na kontih in z njimi povezana razkritja ob koncu obdobja:
 - i) obstoj – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu obstajajo,
 - ii) pravice in obveze – organizacija poseduje ali obvladuje pravice v zvezi s sredstvi, obveznosti pa so obveza organizacije,
 - iii) popolnost – vsa sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu, ki naj bi bili vpisani, so tudi vpisani, in vsa z njimi povezana razkritja, ki naj bi bila vključena v računovodske izkaze, so vključena,

- iv) točnost – vrednotenje in razporeditev – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu so vključeni v računovodske izkaze z ustreznimi zneski in vse iz tega izhajajoče prilagoditve vrednotenj in razporeditev so ustrezno vpisane, z njimi povezana razkritja pa so ustrezno izmerjena in opisana;
- v) razvrstitev – sredstva, obveznosti in lastniški deleži so bili vpisani na pravilne konte;
- vi) predstavitev – sredstva, obveznosti in lastniški deleži so bili ustrezno združeni ali razdruženi in jasno opisani, z njimi povezana razkritja pa so ustrezna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.

Uradne trditve o drugih razkritjih

A130. Revizor lahko uporabi ustrezno prilagojene uradne trditve, opisane v odstavku A129(a)–(b), tudi pri proučevanju različnih vrst morebitnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo v razkritjih, ki niso neposredno povezana z zavedenimi vrstami poslov, dogodkov ali saldoov na kontih. Kot primer takega razkritja se od organizacije lahko zahteva, da opiše svojo izpostavljenost tveganjem, ki izhajajo iz računovodskih izkazov, skupaj z opisom, kako ta tveganja nastanejo, ter cilje, usmeritve in postopke za obvladovanje tveganj in načine, uporabljene za merjenje tveganj.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A131. Ko postavlja uradne trditve o računovodskih izkazih organizacij javnega sektorja, lahko poslovodstvo poleg tistih uradnih trditev, ki so navedene v odstavku A129(a)–(b), zagotovi, da so bili posli in dogodki obravnavani v skladu z zakonom, predpisom ali drugimi zahtevami pooblaščenih organov. Take uradne trditve utegnejo soditi v okvir revizije računovodskih izkazov.

Postopek prepoznavanja tveganj pomembno napačne navedbe (Glej odstavke 26(a).)

A132. Informacije, zbrane z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj, vključno z revizijskimi dokazi, pridobljenimi pri ocenjevanju vzpostavitev kontrol in ugotavljanju, ali

kontrole delujejo, se uporabijo kot revizijski dokazi, ki podpirajo ocenitev tveganj. Ocenitev tveganj določa vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki naj bi bili izvedeni. Pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ravna revizor s poklicno nezaupljivostjo v skladu s standardom MSR 200.¹⁷

A133. Dodatek 2 predstavlja primere razmer in dogodkov, ki lahko nakazujejo obstoj tveganj pomembno napačne navedbe, vključno s tveganji pomembno napačne navedbe v zvezi z razkritji.

A134. Kot je pojasnjeno v MSR 320¹⁸, se pomembnost in revizijsko tveganje upoštevata pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganja pomembno napačne navedbe za vrste poslov, saldov na kontih in razkritij. Revizorjevo ugotavljanje pomembnosti je stvar strokovne presoje in nanjo vpliva njegovo dožemanje potreb računovodskega poročanja za uporabnike računovodskih izkazov.¹⁹

A135. Revizorjevo proučevanje razkritij v računovodskih izkazih pri ugotavljanju tveganj vključuje številčna in opisna razkritja, napačno navedbo, ki bi bila lahko pomembna (na splošno velja, da so napačne navedbe pomembne, če bi utemeljeno lahko pričakovali, da vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov kot celote). Glede na okoliščine organizacije in posla so med primeri razkritij, ki utegnejo biti s kakovostnih vidikov pomembna za oceno tveganj pomembno napačne navedbe, razkritja, ki se nanašajo na:

- likvidnost in dolžniške zaveze organizacije v finančnih težavah;
- dogodke ali okoliščine, ki so pripeljal do pripoznanja izgube zaradi slabitev;
- vrsto spremembe v računovodskih usmeritvah in druga pomembna razkritja, ki jih zahteva primeren okvir

¹⁷ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 15.

¹⁸ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavek A1.

¹⁹ MSR 320, odstavek 4.

računovodskega poročanja, kadar se na primer pričakuje, da bodo nove zahteve računovodskega poročanja bistveno vplivale na finančni položaj in finančno uspešnost organizacije;

- dogovore o plačilih na podlagi delnic, vključno z informacijami o tem, kako so bili določeni posamezni zneski, in druga pomembna razkritja;
- povezane osebe in posle med povezanimi osebami;
- analizo občutljivosti, vključno z učinki sprememb in predpostavk, uporabljenih pri metodah ocenjevanja vrednosti organizacije, da bi uporabniki lahko razumeli osnovno negotovost pri merjenju evidentiranega ali razkritega zneska.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A136. Razkritja v računovodskih izkazih manjših organizacij utegnejo biti manj podrobna ali manj zapletena (npr. okviri računovodskega poročanja dopuščajo, da manjše organizacije zagotavljajo manj razkritij v računovodskih izkazih). Toda to ne odvezuje revizorja od njegove odgovornosti, da spozna organizacijo in njeno okolje, vključno z notranjim kontroliranjem, če se to nanaša na razkritja.

Kontrole v povezavi z uradnimi trditvami (Glej odstavek 26(c).)

A137. Pri ocenjevanju tveganj lahko revizor prepozna kontrole, ki bodo verjetno preprečile ali odkrile in popravile pomembno napačno navedbo v določenih uradnih trditvah. Na splošno je koristno spoznati kontrole in jih povezati z uradnimi trditvami v odvisnosti od postopkov in sistemov, v katerih obstajajo, ker se posamezne kontrolne dejavnosti pogosto same po sebi ne ukvarjajo s tveganji. Pogosto le raznovrstno kontrolno delovanje skupaj z drugimi sestavnimi deli notranjega kontroliranja zadošča pri obravnavanju tveganja.

A138. Nasprotno lahko nekatere kontrolne dejavnosti na svojstven način vplivajo na posamezno uradno trditev, vključeno v določeno vrsto poslov ali v saldo na kontu. Na primer, kontrolne dejavnosti, ki jih organizacija vzpostavi za zagotovitev, da njeno osebje pravilno šteje in zapisuje letno

stanje zalog, se neposredno nanašajo na uradne trditve o obstoju in popolnosti salda na kontu zalog.

- A139. Kontrole so lahko neposredno ali posredno povezane z uradno trditvijo. Čim bolj posredna je povezava, tem manj uspešna utegne biti kontrola pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju napačnih navedb v uradni trditvi. Na primer, pregled povzetka prodaje po posameznih trgovinah na območju, ki ga je pripravil vodja prodaje, je navadno le posredno povezan z uradno trditvijo o popolnosti prihodkov od prodaje. Zato utegne biti ta pregled manj uspešen pri zmanjševanju tveganja te uradne trditve, kot so kontrole, ki so neposredneje povezane s to uradno trditvijo, kot je na primer primerjava listin o izdaji in prevzemu z izdanimi računi.

Pomembno napačne navedbe

- A140. Morebitne napačne navedbe v posameznih izkazih in razkritjih je mogoče presoditi kot pomembne zaradi njihove velikosti, vrste ali okoliščin. (Glej odstavek 26(d).)

Bistvena tveganja

Prepoznavanje bistvenih tveganj (Glej odstavek 28.)

- A141. Bistvena tveganja so pogosto povezana s pomembnimi neobičajnimi posli ali zadevami presojanja. Neobičajni posli so posli, ki se ne pojavljajo redno, bodisi zaradi obsega bodisi zaradi vrste, in do katerih zato ne prihaja pogosto. Zadeve presojanja lahko vključujejo razvoj računovodskih ocen, za katere je značilna negotovost merjenja. Običajni, nezapleteni posli, ki so predmet sistematičnega obdelovanja, manj verjetno povzročajo bistvena tveganja.

- A142. Tveganja pomembno napačne navedbe so lahko večja zaradi pomembnih neobičajnih poslov in izhajajo iz zadev, kot so:

- večje vpletanje posloводства v določanje računovodskega obravnavanja;
- večji ročni posegi pri zbiranju in obdelovanju podatkov;
- zapleteni izračuni ali računovodske usmeritve;

- narava neobičajnih poslov, ki lahko povzroča težave organizaciji pri uspešnem izvajanju kontrol v zvezi s tveganji.

A143. Tveganja pomembno napačne navedbe so lahko večja zaradi pomembnih zadev presojanja, ki zahtevajo razvoj računovodskih ocen, in izhajajo iz zadev, kot so:

- računovodska načela za računovodske ocene ali za priznavanje prihodkov je mogoče pojasnjevati različno;
- zahtevana sodba je lahko subjektivna ali zapletena ali pa zahteva predpostavke o učinkih prihodnjih dogodkov, na primer sodba o poštenu vrednosti.

A144. MSR 330 opisuje posledice za nadaljnje revizijske postopke, če je neko tveganje prepoznano za bistveno.²⁰

Bistvena tveganja v povezavi s tveganji pomembno napačne navedbe zaradi prevare

A145. MSR 240 določa nadaljnje zahteve in navodila v zvezi s prepoznavanjem in ocenjevanjem tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.²¹

Poznavanje kontrol, povezanih z bistvenimi tveganji (Glej odstavke 29.)

A146. Čeprav so tveganja, ki so povezana s pomembnimi neobičajnimi posli ali zadevami presojanja, pogosto manj verjetno predmet rednih kontrol, se lahko poslovodstvo odziva drugače, da bi obvladovalo taka tveganja. Zato vključuje revizorjevo poznavanje tega, ali je organizacija vzpostavila kontrole bistvenih tveganj, izhajajočih iz neobičajnih poslov in zadev presojanja, in ali te kontrole delujejo, tudi poznavanje, ali se sploh in kako se poslovodstvo odziva na ta tveganja. Taki odzivi lahko obsegajo:

- kontrolne dejavnosti, kot je pregledovanje predpostavk s strani višjega poslovodstva ali veččakov,
- dokumentirani postopki priprave ocen,
- odobranje s strani pristojnih za upravljanje.

²⁰ MSR 330, odstavka 15 in 21.

²¹ MSR 240, odstavki 25–27.

A147. Na primer, kjer obstajajo enkratni dogodki, kot je prejem obvestila o pomembni pravdi, lahko obravnavanje odziva organizacije vključuje zadeve, kot so: ali je bilo obvestilo predloženo ustreznim veščakom (na primer notranjim ali zunanjim pravnim svetovalcem), ali je bila napravljena ocena možnih posledic in kakšen način je predlagan za razkritje okoliščin v računovodskih izkazih.

A148. V nekaterih primerih se morda poslovodstvo ni ustrezno odzvalo na bistvena tveganja pomembno napačne navedbe z izvajanjem kontrol teh bistvenih tveganj. Neuspeh poslovodstva, da bi izvajalo take kontrole, je pokazatelj bistvene pomanjkljivosti notranjega kontroliranja.²²

Tveganja, pri katerih samo postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (Glej odstavek 30.)

A149. Tveganja pomembno napačne navedbe se lahko nanašajo neposredno na evidentiranje običajnih vrst poslov ali saldov na kontih ter na pripravo zanesljivih računovodskih izkazov. Taka tveganja lahko vključujejo tveganja netočnega ali nepopolnega obdelovanja običajnih in pomembnih vrst poslov, kot so prihodki, nakupi in denarni prejemki ali plačila v organizaciji.

A150. Kjer so taki običajni posli predmet visoko avtomatizirane obdelave podatkov z manjšimi ročnimi posegi ali brez njih, morda ni mogoče izvajati samo postopkov preizkušanja podatkov v povezavi s tveganjem. Revizor na primer lahko oceni, da je tako v okoliščinah, ko je v organizaciji bistvena količina informacij zaznana, vpisana, obdelana ali predstavljena le v elektronski obliki, kot na primer v integriranem sistemu. V takšnih primerih:

- so lahko revizijski dokazi na voljo samo v elektronski obliki, njihova zadostnost in ustreznost pa sta navadno odvisni od uspešnosti kontrol njihove točnosti in popolnosti;
- je možnost, da je informacija nepravilno zaznana ali spremenjena in da to ostane neodkrita, lahko večja, če ustrezne kontrole ne delujejo učinkovito.

²² MSR 265 – Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, odstavek A7.

A151. Posledice za nadaljnje revizijske postopke pri prepoznavanju takih tveganj so opisane v MSR 330.²³

Ponovni pregled ocene tveganj (Glej odstavek 31.)

A152. Med revizijo lahko revizor zazna informacije, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na katerih je temeljila ocena tveganj. Ocena tveganj je bila na primer lahko zasnovana na pričakovanju, da uspešno delujejo določene kontrole. Pri izvajanju preizkusov teh kontrol lahko pridobi revizor revizijske dokaze, da kontrole v izbranih časovnih razdobjih med revizijo niso delovale uspešno. Podobno lahko revizor pri izvajanju postopkov preizkušanja podatkov odkrije večje napačne navedbe zneskov ali večjo pogostost napačnih navedb, kot bi bilo skladno z njegovo oceno tveganj. V takih okoliščinah lahko ocena tveganj neustrezno predstavlja prave razmere v organizaciji in nadaljnji načrtovani revizijski postopki utegnejo biti neuspešni pri odkrivanju pomembno napačnih navedb. Glej MSR 330 za nadaljnja navodila.

Dokumentacija (Glej odstavek 32.)

A153. Način dokumentiranja zahtev iz odstavka 32 določi revizor z uporabo strokovne presoje. Pri reviziji majhnih organizacij je na primer lahko ta dokumentacija vključena v revizorjevo dokumentacijo celotne strategije in načrta revizije.²⁴ Podobno so na primer lahko izidi ocenjevanja tveganj dokumentirani posebej ali pa kot del revizorjeve dokumentacije za nadaljnje postopke²⁵. Oblika in obseg dokumentacije sta odvisna od vrste, velikosti in zapletenosti organizacije in njenega notranjega kontroliranja, razpoložljivosti informacij organizacije, revizijske metodologije in uporabljene tehnologije pri izvajanju revizije.

A154. Pri organizacijah, ki imajo nezapletene poslovne dejavnosti in postopke v zvezi z računovodskim poročanjem, je lahko dokumentacija preproste oblike in sorazmerno neobsežna.

²³ MSR 330, odstavek 8.

²⁴ MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavek 7 in 9.

²⁵ MSR 330, odstavek 28.

Ni treba dokumentirati celote revizorjevega spoznavanja organizacije in z njim povezanih zadev. Ključne sestavine spoznavanja, ki jih revizor dokumentira, obsegajo tiste, na katerih temelji revizorjeva ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe.

- A155. Obseg dokumentacije lahko izraža tudi izkušnost in sposobnosti članov delovne skupine za revizijski posel. Ob predpostavki, da so zahteve MSR 230 vedno izpolnjene, utegne revizija, ki jo je opravila delovna skupina za posel z manj izkušenimi posamezniki, zahtevati podrobnejšo dokumentacijo za podporo primerne spoznavanja organizacije, kot je to v primeru, če so v delovni skupini izkušenejši posamezniki.
- A156. Pri ponavljajočih se revizijah se lahko določena dokumentacija prenese v naslednje obdobje s potrebnimi posodobitvami, ki prikazujejo spremembe v poslih in postopkih organizacije.

Dodatek 1

(Glej odstavke 4(c), 14–24, A77–A121.)

Sestavni deli notranjega kontroliranja

1. Ta dodatek dodatno razlaga sestavne dele notranjega kontroliranja, kot je navedeno v odstavkih 4(c), 14–24 in A77–A121, in sicer v povezavi z revizijo računovodskih izkazov.

Okolje kontroliranja

2. Okolje kontroliranja zajema naslednje sestavine:

- a) *Medsebojno obveščanje in uveljavljanje neoporečnosti ter etičnih vrednot*

Uspešnost kontrol ne more preseči neoporečnosti in etičnih vrednot ljudi, ki jih ustvarjajo, izvajajo in spremljajo. Neoporečnost in etično vedenje izvirata iz etičnih in vedenjskih standardov v organizaciji, iz tega, kako je osebje z njimi seznanjeno in kako so uveljavljeni v splošni rabi. Uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot vključuje na primer ukrepe posloводства za odstranitev ali zmanjšanje izzivov in skušnjav, ki bi utegnili spodbujati osebje, da bi se zapletlo v nepoštena, nezakonita ali neetična dejanja. Seznanjanje osebja z usmeritvami organizacije glede neoporečnosti in etičnih vrednot lahko vključuje obveščanje o vedenjskih standardih prek stališč o politiki in kodeksov vedenja ter z zgledom.

- b) *Uresničevanje pristojnosti*

Pristojnost pomeni znanje in izkušnost, potrebna za izvajanje nalog, ki opredeljujejo delo posameznika.

- c) *Sodelovanje pristojnih za upravljanje*

Kontrolna zavest v organizaciji je pod bistvenim vplivom pristojnih za upravljanje. Pomembnost nalog pristojnih za upravljanje je opredeljena v kodeksih navad in drugih predpisih ali navodilih, pripravljenih za pristojne za upravljanje. Druge naloge pristojnih za upravljanje zajemajo nadziranje zasnov in uspešnega delovanja opozorilnih

postopkov ter pregledovanje uspešnosti notranjega kontroliranja v organizaciji.

d) *Način razmišljanja posloводства in njegov slog delovanja*

Način razmišljanja posloводства in njegov slog delovanja zajemata širok obseg značilnosti. Na primer, vedenje posloводства in njegova dejanja v zvezi z računovodskim poročanjem se lahko kažejo s previdnim ali napadalnim izborom iz razpoložljivih računovodskih načel ali s skrbnostjo in previdnostjo, s katero so razvite računovodske ocene.

e) *Organizacijski ustroj*

Vzpostavljanje primerne organizacijskega ustroja zajema proučevanje ključnih področij pristojnosti in odgovornosti ter ustrezne smeri poročanja. Ustreznost organizacijskega ustroja je delno odvisna od velikosti organizacije in značilnosti njenega delovanja.

f) *Dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti*

Dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti lahko zajema usmeritve, ki so povezane z ustreznimi poslovnimi navadami, znanjem in izkušnjami ključnega osebja, ter sredstva, ki omogočajo izvajanje nalog. Poleg tega lahko zajema še usmeritve in sporočila, ki zagotavljajo, da vse osebje pozna cilje organizacije, se zaveda, kako so posamezna dejanja med seboj povezana in kako prispevajo k tem ciljem, ter ve, kako in za kaj je odgovorno.

g) *Usmeritve in postopki v zvezi s človeškimi viri*

Usmeritve in postopki v zvezi s človeškimi viri pogosto kažejo pomembne zadeve, povezane s kontrolno zavestjo v organizaciji. Na primer, standardi zaposlovanja najsposobnejših oseb – s poudarkom na njihovi izobrazbi, prejšnjih izkušnjah, preteklih dosežkih in dokazih neoporečnosti in etičnega vedenja – predstavljajo zavezanost organizacije sposobnim in zaupanja vrednim ljudem. Usmeritve za pripravljanje za predvidene naloge in položaje, ki vključujejo praktične primere in seminarje, ponazarjajo pričakovano raven delovanja in obnašanja. Napredovanje na podlagi obdobjnega ocenjevanja dosežkov kaže zavezanost organizacije postavljanju usposobljenega osebja na višji ravni odgovornosti.

Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji

3. Za namene računovodskega poročanja zajema ocenjevanje tveganj v organizaciji presojo, kako poslovodstvo prepoznava poslovna tveganja, ki so pomembna za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji, kako poslovodstvo ocenjuje pomen tveganj, kako ocenjuje verjetnost njihovega pojavljanja in kako se odloča o ukrepih za odziv in za obvladovanje tveganj ter o izidih teh ukrepov. Na primer, ocenjevanje tveganj v organizaciji lahko obravnava, kako organizacija upošteva možnost neknjiženih poslov ali kako prepoznava in analizira pomembne ocene, ki so zapisane v računovodskih izkazih.
4. Tveganja, ki so povezana z zanesljivim računovodskim poročanjem, zajemajo zunanje in notranje dogodke, posle ali okoliščine, ki se lahko pojavljajo in neugodno vplivajo na zmožnost organizacije zaznati, vpisati, obdelati in sporočiti računovodske podatke, ki so skladni z uradnimi trditvami posloводства v računovodskih izkazih. Poslovodstvo lahko pripravi načrte, programe ali dejanja, ki obravnavajo določena tveganja, lahko pa se odloči sprejeti neko tveganje zaradi stroškov ali drugačnih razlogov. Tveganja se lahko pojavijo ali spremenijo zaradi okoliščin, kot so:
 - *spremembe v okolju delovanja* – spremembe v regulativnem ali poslovnem okolju lahko povzročajo spremembe v konkurenčnih pritiskih in bistveno drugačna tveganja;
 - *novi osebje* – novo osebje se lahko različno osredotoča na notranje kontroliranje ali ima različno raven poznavanja le-tega;
 - *nov ali obnovljen informacijski sistem* – bistvene in hitre spremembe informacijskega sistema lahko spremenijo tveganje, ki je povezano z notranjim kontroliranjem;
 - *hitra rast* – bistveno in hitro širjenje delovanja lahko obremenjuje kontrole in poveča tveganje motenj pri kontrolah;
 - *nova tehnologija* – vključevanje nove tehnologije v proizvodne postopke ali informacijske sisteme lahko spremeni tveganje, ki je povezano z notranjim kontroliranjem;

- *novi poslovni modeli, proizvodi ali dejavnosti* – vstop na poslovna področja ali v posle, s katerimi ima organizacija malo izkušenj, lahko prinaša nova tveganja, ki so povezana z notranjim kontroliranjem;
- *preurejanje podjetja* – preurejanje lahko spremlja zmanjšanje števila osebja in spremembe v nadziranju ter ločevanju nalog, kar lahko spremeni tveganje, povezano z notranjim kontroliranjem;
- *povečano poslovanje v tujini* – širitev ali prevzem poslovanja v tujini prinaša s seboj nova in pogosto edinstvena tveganja, ki lahko vplivajo na notranje kontroliranje, na primer dodatna ali spremenjena tveganja pri poslih v tuji valuti;
- *nove računovodske objave* – sprejem novih računovodskih načel ali spreminjanje računovodskih načel lahko vpliva na tveganja pri pripravi računovodskih izkazov.

Informacijski sistem, vključno s poslovnimi procesi, ki je pomemben za računovodsko poročanje, in obveščanje

5. Informacijski sistem obsega infrastrukturo (prostore in opremo), računalniške programe, ljudi, postopke in podatke. Številni informacijski sistemi obsežno uporabljajo informacijsko tehnologijo (IT).
6. Informacijski sistem, ki je pomemben za cilje računovodskega poročanja in vključuje sistem računovodskega poročanja, obsega postopke in evidence, ki:
 - prepoznajo in zapišejo vse veljavne posle;
 - pravočasno opisujejo posle v zadostnih podrobnostih, ki omogočajo pravilno razvrstitev poslov za računovodsko poročanje;
 - merijo vrednost poslov na način, ki omogoča evidentiranje njihove pravilne denarne vrednosti v računovodskih izkazih;
 - določajo časovno obdobje, v katerem so se posli zgodili, kar omogoča evidentiranje poslov v pravilnem obračunskem obdobju;
 - pravilno predstavljajo posle in z njimi povezana razkritja v računovodskih izkazih.

7. Kakovost sistemsko pripravljenih informacij vpliva na zmožnost posloводства, da sprejema primerne odločitve pri vodenju in obvladovanju dejavnosti organizacije ter pri pripravi zanesljivih računovodskih poročil.
8. Obveščanje, ki vključuje posredovanje poznavanja vlog posameznikov in njihovih nalog, ki se nanašajo na notranje kontroliranje računovodskega poročanja, ima lahko obliko, na primer priročnika o usmeritvah, računovodskega priročnika, priročnika o računovodskem poročanju in opomnikov. Obveščanje je lahko opravljeno elektronsko, ustno ali z delovanjem posloводства.

Kontrolne dejavnosti

9. Na splošno so kontrolne dejavnosti, ki utegnejo biti pomembne za revizijo, označene z usmeritvami in postopki, ki se nanašajo na:

- *Preiskovanja izvedbe*

Te kontrolne dejavnosti zajemajo pregledovanje in analiziranje dejanskih dosežkov v primerjavi s predračuni, napovedmi ali dosežki v prejšnjem obdobju; s primerjanjem različnih nizov podatkov – količinskih ali vrednostnih – drugega z drugim, skupaj z analiziranjem povezav ter raziskovalnimi in popravljivimi ukrepi, in s primerjanjem notranjih podatkov z zunanjimi viri informacij ter preiskovanje dosežkov po funkcijah ali dejavnostih.

- *Obdelovanje informacij*

Dve glavni skupini kontrolnih dejavnosti v informacijskih sistemih sta skupina kontrol uporabniških programov, ki se nanaša na izvajanje posameznih uporabniških programov, in skupina splošnih kontrol informacijske tehnologije, ki so usmeritve in postopki, ki se nanašajo na večje število uporabniških programov in podpirajo uspešno delovanje kontrol uporabniških programov z zagotavljanjem trajnega, pravilnega delovanja informacijskega sistema. Primeri kontrol uporabniških programov so preveritve računske točnosti vpisov, ohranjanje in pregledovanje kontov in zaključnih listov, avtomatizirane kontrole, kot so preveritve urejanja vnesenih podatkov in preveritve številčnega zaporedja, ter

ročno zasledovanje poročil o izjemah. Primeri splošnih kontrol informacijske tehnologije so kontrole spremembe programov, kontrole, ki omejujejo dostop do programov ali podatkov, kontrole delovanja novih izdaj svežnjev uporabniških programov in kontrole sistemskih računalniških programov, ki omejujejo dostop do računalniške opreme ali spremljajo njeno uporabo, ki bi lahko spremenila računovodske podatke ali evidence brez sledi za revizijo.

- *Fizične kontrole*

To so kontrole, ki obsegajo:

- fizično varovanje sredstev, vključno z ustreznim varovanjem pripomočkov za dostop do opreme in evidenc;
- odobravanje dostopa do računalniških programov in datotek;
- obdobjno štetje in primerjanje zneskov, ki so prikazani v kontrolnih evidencah (na primer primerjanje stanja denarja, vrednostnih papirjev in zalog z računovodskimi evidencami).

Obseg, v katerem so fizične kontrole, namenjene preprečevanju tatvine sredstev, pomembne za zanesljivost priprave računovodskih izkazov in zato za revizijo, je odvisen od okoliščin, kot je visoka dovzetnost sredstev za nezakonito prilastitev.

- *Ločitev nalog*

To je dodeljevanje nalog odobravanja poslov, evidentiranja poslov in skrbništva nad sredstvi različnim ljudem. Ločitev nalog je namenjena zmanjšanju priložnosti, ki bi dovoljevale neki osebi, da bi zagrešila in zatajila napake ali prevaro pri normalnem opravljanju svojih nalog.

10. Določene kontrolne dejavnosti so lahko odvisne od obstoja primernih strateških usmeritev posloводства ali pristojnih za upravljanje. Na primer, kontrole odobravanja lahko sledijo ustaljenim navodilom, kot so na primer sodila za naložbenje, ki so jih postavili pristojni za upravljanje; po drugi strani lahko neobičajni posli, kot so večji prevzemi ali dezinvestiranje,

zahtevajo posebno odobritev višje ravni, vključujoč v nekaterih primerih celo delničarje.

Spremljanje kontrol

11. Pomembna naloga posloводства je vzpostaviti in trajno ohranjati notranje kontroliranje. Poslovodsko spremljanje kontrol vključuje proučevanje, ali delujejo, kot je bilo načrtovano, in ustrezno dopolnjevanje primerno spremembam okoliščin. Spremljanje kontrol lahko vključuje dejavnosti, kot je poslovodsko pregledovanje, ali so uskladitve z banko pravočasno opravljene, vrednotenje delovanja prodajnega osebja v skladu z usmeritvami organizacije o pogojih v prodajnih pogodbah, ki ga opravijo notranji revizorji, in pregledovanje skladnosti z etičnimi ali poslovnimi usmeritvami, ki ga opravi pravni oddelek. Spremljanje se izvaja tudi zato, da se zagotovi neprekinjeno uspešno delovanje kontrol. Na primer, če se ne spremljata pravočasnost in točnost usklajevanj z banko, je mogoče, da jih bo osebje prenehalo opravljati.
12. Notranji revizorji ali osebe s podobnimi nalogami lahko prispevajo k spremljanju kontrol v organizaciji z ločenimi vrednotenji. Praviloma redno dajejo informacije o delovanju notranjega kontroliranja, pri čemer posvečajo veliko pozornost vrednotenju uspešnosti notranjega kontroliranja, in sporočajo informacije o prednostih in slabostih ter dajejo priporočila za izboljšanje notranjega kontroliranja.
13. Spremljevalno delovanje lahko zajema uporabo informacij iz sporočil zunanjih strank, ki utegnejo nakazovati težave ali osvetljevati področja, na katerih so potrebne izboljšave. Odjemalci posredno potrjujejo podatke v prejetih računih, s tem da račune plačajo ali pa se nanje pritožijo. Poleg tega lahko regulatorji organizacijo obveščajo o zadevah, ki se nanašajo na delovanje notranjega kontroliranja, na primer sporočila v zvezi s pregledi, ki jih izvajajo agencije za nadzor bank. Prav tako lahko poslovodstvo pri izvajanju spremljevalnih dejavnosti upošteva sporočila, ki jih v zvezi z notranjim kontroliranjem dobi od zunanjih revizorjev.

Dodatek 2

(Glej odstavka A41 in A133.)

Okoliščine in dogodki, ki lahko nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe

V nadaljevanju so primeri okoliščin in dogodkov, ki lahko nakazujejo obstoj tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. Pripravljeni primeri pokrivajo širok obseg okoliščin in dogodkov, vendar niso vse okoliščine in dogodki pomembni za vsak revizijski posel in tudi seznam primerov ni nujno popoln:

- delovanje na območjih, ki so gospodarsko nestanovitna, na primer v državah s pomembnim razvrednotenjem valute ali v visoko inflacijskih gospodarstvih;
- delovanje, ki je izpostavljeno nestanovitnim trgom, na primer terminski posli;
- delovanje pri visoki stopnji zapletenosti predpisov;
- vprašanje nemotenega nadaljnjega poslovanja podjetja in plačilne sposobnosti, vključno z izgubo pomembnih odjemalcev;
- ovire pri razpoložljivosti kapitala in posojila;
- spremembe v panogi, s katero se ukvarja organizacija;
- spremembe v verigi dobaviteljev;
- razvijanje ali ponujanje novih proizvodov ali storitev ali prehod na nova področja poslovanja;
- razširitev na nova območja;
- spremembe v organizaciji, kot so veliki prevzemi ali reorganizacije ali drugi nenavadni dogodki;
- verjetnost prodaje organizacij ali poslovnih odsekov;
- obstoj zapletenih podjetniških povezav in skupnih podvigov;
- uporaba zunajbilančnega financiranja organizacije s posebnim namenom in druge zapletene finančne ureditve;
- pomembni posli s povezanimi osebami;

- pomanjkanje osebja z ustreznimi izkušnjami v računovodstvu in računovodskem poročanju;
- spremembe pri ključnem osebju, vključno z odhodom ključnih izvršilnih poslovodij;
- pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, zlasti tiste, s katerimi se poslovodstvo ne ukvarja;
- spodbude za poslovodstvo in zaposlene, da se ukvarjajo s prevarantskim računovodskim poročanjem;
- neskladnost strategije informacijske tehnologije v organizaciji z njenimi poslovnimi strategijami;
- spremembe v okolju informacijske tehnologije;
- namestitev pomembnih novih sistemov informacijske tehnologije, ki so povezani z računovodskim poročanjem;
- poizvedovanja o delovanju organizacije ali denarno izraženih dosežkih s strani regulativnih ali državnih organov;
- pretekle napačne navedbe, napake v preteklosti ali pomembni zneski prilagoditev ob koncu obdobja;
- bistveni zneski nenavadnih ali nenačrtanih poslov, vključno s posli med podjetji, in veliki prihodki ob koncu obdobja;
- transakcije, ki so evidentirane na podlagi namer poslovodstva, na primer refinanciranje dolgov, sredstva, ki bodo prodana, in razvrstitev tržljivih vrednostnih papirjev;
- uporaba novih računovodskih objav;
- računovodska merjenja, ki vključujejo zapletene postopke;
- dogodki ali transakcije, ki vključujejo bistveno negotovost pri merjenju, vključno z računovodskimi ocenami;
- opuščanje ali prikrivanje bistvenih informacij v razkritjih;
- nerešeni pravni spori in možne obveznosti, na primer prodajna jamstva, finančna poročila in sanacija naravnega okolja.