

Mednarodni standard revidiranja

MSR 500

REVIZIJSKI DOKAZI



**International Federation
of Accountants**

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

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

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

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

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

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

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 500**REVIZIJSKI DOKAZI**

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

VSEBINA

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

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

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) pojasnjuje, kaj tvori revizijske dokaze pri reviziji računovodskih izkazov, in obravnava revizorjevo odgovornost za oblikovanje in izvedbo revizijskih postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki mu omogočajo sprejeti primerne sklepe, na katerih utemelji revizorjevo mnenje.
2. Ta MSR velja za vse revizijske dokaze, pridobljene med revizijo. Drugi MSR obravnavajo posebna področja revizije (na primer MSR 315¹), revizijske dokaze, ki jih je treba pridobiti za posebno področje (na primer MSR 570²), posebne postopke za pridobitev revizijskih dokazov (na primer MSR 520³) in vrednotenje, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi (MSR 200⁴ in MSR 330⁵).

Datum uveljavitve

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

Cilj

4. Revizorjev cilj je, da načrtuje in izvede revizijske postopke na način, ki revizorju omogoča pridobiti zadostne in ustrezne

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

² MSR 570 – *Delujoče podjetje*.

³ MSR 520 – *Analitični postopki*.

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

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

revizijske dokaze, da lahko sprejme primerne sklepe, na katerih utemelji revizorjevo mnenje.

Opredelitev pojmov

5. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) Računovodske evidence – začetne računovodske vknjižbe in pomožni zapisi, kot so čeki in zapisi o elektronskih prenosih denarja, računi, pogodbe, glavna knjiga in pomožne knjige, vpisi v dnevnik in druge prilagoditve v računovodskih izkazih, ki se ne kažejo v formalnih vpisih v dnevnik, ter zapisi, kot so delovni listi in razpredelnice, ki podpirajo razporejanje stroškov, izračune, uskladitve in razkritja.
 - b) Ustreznost (revizijskih dokazov) – merilo kakovosti revizijskih dokazov, to je njihove primernosti in zanesljivosti, pri zagotavljanju podpore ugotovitvam, na katerih temelji revizorjevo mnenje.
 - c) Revizijski dokazi – informacije, ki jih uporabi revizor pri oblikovanju sklepov, na katerih je zasnovano njegovo mnenje. Revizijski dokazi zajemajo tako informacije, ki jih vsebujejo računovodske evidence, ki so podlaga za računovodske izkaze, kot tudi informacije, pridobljene iz drugih virov.
 - d) Veščak posloводства – posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega ali katere delo na tem področju uporablja revidirana organizacija kot pomoč organizaciji pri pripravi računovodskih izkazov.
 - e) Zadostnost (revizijskih dokazov) – merilo količine revizijskih dokazov. Na potrebno količino revizijskih dokazov vplivata revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe in tudi kakovost takšnih revizijskih dokazov.

Zahteve

Zadostni in ustrezni revizijski dokazi

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

Informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi

7. Pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov upošteva revizor primernost in zanesljivost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi. (Glej odstavke A26–A33.)
8. Če so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z uporabo dela veščaka posloводства, revizor, kolikor je glede na bistvenost dela tega veščaka za revizorjeve namene potrebno: (Glej odstavke A34–A36.)
 - a) ovrednoti usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost tega veščaka, (Glej odstavke A37–A43.)
 - b) pridobi poznavanje dela tega veščaka in (Glej odstavke A44–A47.)
 - c) ovrednoti primernost dela tega veščaka kot revizijskega dokaza pri ustrezni uradni trditvi. (Glej odstavek A48.)
9. Kadar uporablja informacije, ki jih je pripravila organizacija, revizor ovrednoti, ali je informacija dovolj zanesljiva za revizorjeve namene, kar po potrebi v danih okoliščinah vključuje:
 - a) pridobivanje revizijskih dokazov o točnosti in popolnosti informacije in (Glej odstavka A49–A50.)
 - b) ovrednotenje, ali je informacija dovolj natančna in podrobna za revizorjeve namene. (Glej odstavek A51.)

Izbiranje postavk za preizkuse pri pridobivanju revizijskih dokazov

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

Neskladnost revizijskih dokazov ali dvomi v njihovo zanesljivost

11. Če:
 - a) so revizijski dokazi, pridobljeni iz enega vira, neskladni s tistimi iz drugega vira ali

- b) revizor dvomi v zanesljivost informacij, ki naj bi bile uporabljene kot revizijski dokazi,

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

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Zadostni in ustrezni revizijski dokazi (Glej odstavek 6.)

- A1. Revizijski dokazi so potrebni v podporo revizorjevemu mnenju in poročilu. Po svoji naravi so kumulativni in pridobljeni predvsem iz revizijskih postopkov, opravljenih med revizijo. Lahko pa vključujejo tudi informacije, pridobljene iz drugih virov, kot so prejšnje revizije (ob pogoju, da je revizor določil, ali so se od predhodne revizije zgodile spremembe, ki bi lahko vplivale na njihovo primernost za tekočo revizijo⁶) ali postopki obvladovanja kakovosti revizijskega podjetja pri sprejemu ali ohranjanju povezave z naročnikom. Poleg drugih virov v organizaciji in zunaj nje so pomemben vir revizijskih dokazov računovodske evidence organizacije. Kot revizijski dokazi se lahko uporabijo tudi informacije, ki so bile morda pripravljene z uporabo dela veččaka posloводства. Revizijski dokazi obsegajo tako informacije, ki podpirajo in potrjujejo uradne trditve posloводства, kot tudi vse informacije, ki nasprotujejo takim uradnim trditvam. Poleg tega revizor v nekaterih primerih uporabi odsotnost informacij (na primer odklonitev posloводства, da bi zagotovilo zahtevano predstavitev), ki tudi pomeni revizijski dokaz.
- A2. Večino revizorjevega dela pri oblikovanju revizorjevega mnenja sestavlja pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov. Revizijski postopki za pridobivanje revizijskih dokazov lahko vključujejo pregledovanje, opazovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje in analitične postopke, pogosto v kakšni kombinaciji poleg poizvedovanja. Čeprav lahko poizvedovanje zagotovi

⁶ MSR 315, odstavek 9.

pomembne revizijske dokaze in lahko celo da dokaz o napačni navedbi, samo poizvedovanje ne daje zadostnih revizijskih dokazov niti o odsotnosti pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev niti o uspešnem delovanju kontrol.

- A3. Kot je pojasnjeno v MSR 200⁷, je sprejemljivo zagotovilo pridobljeno takrat, kadar je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je zmanjšal revizijsko tveganje (to je tveganje, da bi revizor izrazil neustrezno mnenje, kadar so računovodski izkazi pomembno napačni) na sprejemljivo nizko raven.
- A4. Zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov sta medsebojno povezani. Zadostnost je merilo količine revizijskih dokazov. Na potrebno količino revizijskih dokazov vplivata revizorjeva ocena tveganj napačne navedbe (čim večje je ocenjeno tveganje, tem več revizijskih dokazov je verjetno potrebnih) in tudi kakovost takšnih revizijskih dokazov (čim večja je kakovost, tem manj jih utegne biti potrebnih). Toda pridobivanje več revizijskih dokazov ni nujno zadostno nadomestilo za njihovo slabo kakovost.
- A5. Ustreznost je merilo kakovosti revizijskih dokazov, to je njihove pomembnosti in zanesljivosti pri zagotavljanju podpore ugotovitvam, na katerih je utemeljeno revizorjevo mnenje. Na zanesljivost revizijskih dokazov vplivata njihov vir in njihova vrsta, odvisna pa je tudi od posameznih okoliščin, v katerih so pridobljeni.
- A6. MSR 330 zahteva od revizorja, da ugotovi, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi.⁸ Ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, da se zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in da se s tem omogoči revizorju, da sprejme primerne sklepe, na katerih utemelji revizorjevo mnenje, je stvar strokovne presoje. MSR 200 vsebuje obravnavo zadev, kot so vrste revizijskih postopkov, pravočasnost računovodskega poročanja ter uravnoteženost med koristjo in stroški, kar vse so pomembni dejavniki pri oblikovanju revizorjeve strokovne presoje glede

⁷ MSR 200, odstavek 5.

⁸ MSR 330, odstavek 26.

vprašanja, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi.

Viri revizijskih dokazov

- A7. Nekateri revizijski dokazi so pridobljeni z izvajanjem revizijskih postopkov za preizkušanje računovodskih evidenc, na primer z analizo in pregledovanjem, s ponovnim izvajanjem postopkov v poteku računovodskega poročanja ter z usklajevanjem sorodnih vrst in uporabnosti istih informacij. Z izvajanjem takih revizijskih postopkov lahko revizor ugotovi, ali so računovodske evidence medsebojno usklajene in skladne z računovodskimi izkazi.
- A8. Običajno se pridobi večje zagotovilo iz skladnih revizijskih dokazov, pridobljenih iz različnih virov ali iz različnih vrst dokazov, kot iz posameznih, ločeno obravnavanih postavk revizijskih dokazov. Potrdilne informacije, pridobljene iz vira, neodvisnega od organizacije, lahko na primer povečajo zagotovilo, ki ga revizor pridobi iz revizijskih dokazov, nastalih znotraj organizacije, kot so dokazi v računovodskih evidencah, zapisniki sestankov ali poslovske predstavitve.
- A9. Informacije iz virov, neodvisnih od organizacije, ki jih utegne revizor uporabiti kot revizijske dokaze, lahko vključujejo potrditve tretjih oseb, poročila analitikov in primerjalne podatke o konkurentih (podatki za primerjalno preverjanje).

Revizijski postopki za pridobivanje revizijskih dokazov

- A10. Kot je zahtevano in dodatno pojasnjeno v MSR 315 in MSR 330, se revizijski dokazi za sprejem primernih sklepov, na katerih je utemeljeno revizorjevo mnenje, pridobijo z izvajanjem:
- a) postopkov ocenjevanja tveganj in
 - b) nadaljnjih revizijskih postopkov, ki obsegajo:
 - i. preizkuse kontrol, kadar to zahtevajo MSR ali kadar se je za to odločil revizor, in
 - ii. postopke preizkušanja podatkov, vključno s preizkusi podrobnosti in z analitičnimi postopki preizkušanja podatkov.
- A11. Revizijski postopki, opisani v odstavkih A14–A25, so lahko uporabljeni kot postopki ocenjevanja tveganj, preizkusi kontrol ali postopki preizkušanja podatkov, pač glede na kontekst, v

katerem jih revizor uporabi. Kot je pojasnjeno v MSR 330, lahko revizijski dokazi, pridobljeni pri prejšnjih revizijah, pomenijo v določenih okoliščinah ustrezne revizijske dokaze, kadar revizor izvede revizijske postopke, ki dokazujejo njihovo nadaljnjo veljavnost.⁹

- A12. Na vrsto in čas revizijskih postopkov, ki bodo uporabljeni, utegne vplivati dejstvo, da so morda nekateri računovodski podatki ali druge informacije na voljo samo v elektronski obliki ali samo na določenih mestih ali ob določenem času. Izvirni dokumenti, kot so nakupna naročila ali računi, utegnejo na primer obstajati le v elektronski obliki, če organizacija uporablja spletno trgovanje, ali pa so bili uničeni po snemanju, če organizacija uporablja sisteme za obdelavo slik za lažje arhiviranje in dokumentiranje.
- A13. Določenih elektronskih informacij morda po določenem času ni več mogoče obnoviti, na primer, če so se datoteke spremenile in ne obstajajo varnostne kopije. Zato lahko revizor zaradi usmeritev organizacije glede hranjenja podatkov oceni, da je treba zahtevati ohranitev nekaterih informacij do revizorjevega pregleda ali pa da opravi revizijske postopke takrat, ko so informacije razpoložljive.

Pregledovanje

- A14. Pregledovanje vključuje preiskovanje notranjih ali zunanjih evidenc ali dokumentov v papirni obliki, v elektronski obliki ali na drugih medijih, ali pregled takega stvarnega sredstva. Preiskovanje evidenc in dokumentov daje revizijske dokaze z različnimi stopnjami zanesljivosti, odvisno od njihove vrste in vira, pri notranjih evidencah in dokumentih pa od uspešnosti kontrol nad njihovim nastajanjem. Primer pregledovanja, ki je uporabljeno kot preizkus kontrol, je preiskovanje evidenc ali dokumentov zaradi dokazovanja njihove odobritve.
- A15. Nekateri dokumenti so neposredni revizijski dokaz za obstoj sredstva, na primer dokument, ki predstavlja finančni instrument, kot je delnica ali obveznica. Preiskovanje takšnih dokumentov ne daje nujno revizijskega dokaza o lastništvu ali vrednosti. Pregledovanje izvršene pogodbe lahko poleg tega

⁹ MSR 330, odstavek A35.

daje revizijski dokaz glede izvajanja računovodskih usmeritev v organizaciji, kot je na primer priznavanje prihodkov.

- A16. Pregledovanje opredmetenih sredstev lahko daje zanesljive revizijske dokaze o njihovem obstoju, toda ne nujno tudi o pravicah ali obvezah organizacije ali o vrednotenju sredstev. Pregledovanje posameznih postavk zalog praviloma poteka skupaj z opazovanjem štetja zalog.

Opazovanje

- A17. Opazovanje je sestavljeno iz ogledovanja procesa ali postopka, ki ga opravljajo drugi, na primer revizorjevo opazovanje štetja zalog, ki ga opravlja osebje organizacije, ali izvajanja kontrolnih dejavnosti. Opazovanje daje revizijske dokaze o izvajanju procesa ali postopka, vendar je omejeno na trenutek, v katerem se opazovanje izvaja, in z dejstvom, da zavedanje o opazovanju lahko vpliva na izvedbo procesa ali postopka. Za nadaljnja navodila glede opazovanja štetja zalog glej MSR 501.¹⁰

Zunanja potrditev

- A18. Zunanja potrditev predstavlja revizijski dokaz, ki ga revizor pridobi kot neposreden pisni odgovor tretje stranke (stranke, od katere se zahteva potrditev) revizorju na papirju, v elektronski obliki ali na drugem mediju. Postopki za zunanje potrjevanje so pogosto pomembni pri obravnavanju uradnih trditev v zvezi s saldi na določenih kontih in njihovimi sestavinami. Vendar pa ni treba, da bi bile zunanje potrditve omejene le na salde na kontih. Revizor lahko na primer zahteva potrditev pogojev v pogodbah ali pri poslih, ki jih ima organizacija s tretjimi strankami; zahteva za potrditev je lahko oblikovana kot vprašanje, ali je prišlo do sprememb v pogodbenih določilih, in če se da, kakšne so njihove podrobnosti. Postopki zunanjega potrjevanja se uporabljajo tudi za pridobitev revizijskih dokazov o odsotnosti določenih pogojev, na primer odsotnosti "stranske pogodbe", ki lahko vpliva na priznavanje prihodkov. Za nadaljnja navodila glej MSR 505.¹¹

¹⁰ MSR 501 – *Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke.*

¹¹ MSR 505 – *Zunanje potrditve.*

Ponovno izračunavanje

- A19. Ponovno izračunavanje je sestavljeno iz preverjanja matematične točnosti dokumentov ali evidenc. Ponovno izračunavanje je lahko opravljeno ročno ali elektronsko.

Ponovno izvajanje

- A20. Ponovno izvajanje vključuje revizorjevo neodvisno izvajanje postopkov ali kontrol, ki so bile prvotno opravljene kot del notranjega kontroliranja v organizaciji.

Analitični postopki

- A21. Analitični postopki so sestavljeni iz ovrednotenja računovodskih informacij s proučevanjem verjetnih razmerij tako med računovodskimi kot tudi med neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi tako preiskovanje, kot je potrebno za ugotovljena nihanja ali razmerja, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali za bistven znesek odstopajo od pričakovanih vrednosti. Za nadaljnja navodila glej MSR 520.

Poizvedovanje

- A22. Poizvedovanje je zbiranje informacij pri dobro obveščenih računovodskih in neračunovodskih osebah v organizaciji ali zunaj nje. Poizvedovanje se veliko uporablja ves čas revizije kot dopolnilo k drugim revizijskim postopkom. Poizvedovanje ima lahko razpon od uradnih pisnih poizvedb do neuradnih ustnih poizvedb. Ovrednotenje odgovorov na poizvedbe je sestavni del poizvedovanja.
- A23. Odgovori na poizvedbe lahko dajo revizorju informacije, ki jih pred tem ni imel, ali pa podporne revizijske dokaze. Druga možnost je, da odgovori lahko dajo informacije, ki se bistveno razlikujejo od drugih informacij, ki jih je revizor že pridobil, na primer informacije o možnosti, da se poslovodstvo izogne kontrolam. V nekaterih primerih dajejo odgovori na poizvedovanja revizorju podlago za prilagoditev revizijskih postopkov ali izvajanje dodatnih.
- A24. Čeprav je podpora dokazom, pridobljena s poizvedovanjem, pogosto izjemno pomembna, utegnejo biti pri poizvedovanju o namerah poslovodstva razpoložljive informacije, ki te namere podpirajo, omejene. V takšnih primerih lahko daje poznavanje preteklega delovanja poslovodstva pri izvajanju njegovih najavljenih namer, navedenih razlogov poslovodstva za izbiro

določenega postopka in sposobnosti posloводства, da izpelje izbran postopek, revizorju ustrezne informacije v podporo dokazom, pridobljenim s poizvedovanjem.

- A25. Glede nekaterih zadev lahko revizor presodi, da je treba pridobiti pisne predstavitve od posloводства in po potrebi od pristojnih za upravljanje potrditev odgovorov na ustne poizvedbe. Za nadaljnja navodila glej MSR 580.¹²

Informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi

Primernost in zanesljivost (Glej odstavek 7.)

- A26. Kot je navedeno v odstavku A1, utegnejo revizijski dokazi, čeprav so prvenstveno pridobljeni pri revizijskih postopkih, opravljenih med revizijo, vključevati tudi informacije, pridobljene iz drugih virov, kot so na primer v določenih okoliščinah predhodne revizije in postopki obvladovanja kakovosti revizijskega podjetja pri sprejemu ali ohranjanju povezave z naročnikom. Na kakovost vseh revizijskih dokazov vplivata primernost in zanesljivost informacij, na katerih dokazi temeljijo.

Primernost

- A27. Primernost se nanaša na logično povezavo z namenom, ali vpliva na namen revizijskega postopka oziroma proučevane uradne trditve. Na primernost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, lahko vpliva smer preizkušanja. Če je na primer namen revizijskega postopka preizkusiti preценjenost v obstoju ali vrednotenju obveznosti do dobaviteljev, je lahko preizkušanje knjiženih obveznosti do dobaviteljev primeren revizijski postopek. Nasprotno pa pri preizkušanju podcenjenosti v obstoju ali vrednotenju obveznosti do dobaviteljev preizkušanje knjiženih obveznosti do dobaviteljev ne bi bilo primerno, pač pa bi utegnilo biti primerno preizkusiti take informacije, kot so kasnejša plačila, neplačani računi, izpisi odprtih postavk dobaviteljev in prejemnice, ki nimajo povezave z drugimi dokumenti.
- A28. Določen niz revizijskih postopkov lahko daje revizijske dokaze, ki ustrezajo nekaterim uradnim trditvam, ne pa tudi drugim. Preiskovanje dokumentov, ki so povezani z izterjavo

¹² MSR 580 – *Pisne predstavitve*.

terjatev po koncu obdobja, na primer lahko daje revizijske dokaze o obstoju in o vrednotenju, ne pa nujno tudi o razmejitvi med obdobjema. Podobno pridobitev revizijskih dokazov o določeni uradni trditvi, na primer o obstoju zaloge, ne more nadomestiti pridobitve revizijskih dokazov o neki drugi uradni trditvi, na primer o vrednotenju te zaloge. Po drugi strani pa so lahko revizijski dokazi iz različnih virov ali različnih vrst primerni za isto uradno trditev.

- A29. Preizkusi kontrol so zasnovani tako, da ovrednotijo uspešnost delovanja kontrol pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev. Načrtovanje preizkusov kontrol za pridobitev primernih revizijskih dokazov vključuje prepoznavanje pogojev (značilnosti ali lastnosti), ki kažejo uspešnost kontrole, ter odmikov od pogojev (značilnosti ali lastnosti), ki kažejo odstopanja od primerne učinka. Revizor lahko nato preizkusi prisotnost ali odsotnost teh pogojev (značilnosti ali lastnosti).
- A30. Postopki preizkušanja podatkov so zasnovani tako, da odkrijejo pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Obsegajo preizkuse podrobnosti in analitične postopke preizkušanja podatkov. Načrtovanje postopkov preizkušanja podatkov vključuje prepoznavanje pogojev, primernih za namen preizkusa, ki določijo napačno navedbo v ustrezni uradni trditvi.

Zanesljivost

- A31. Na zanesljivost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, in zato tudi samih revizijskih dokazov vplivajo njihov vir, njihova vrsta in okoliščine, v katerih so bile pridobljene, vključno s kontrolami pri njihovi pripravi in vzdrževanju, kjer je to ustrezno. Zato je pri posplošitvah glede zanesljivosti različnih vrst revizijskih dokazov treba upoštevati pomembne izjeme. Celo če so informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pridobljene iz virov zunaj organizacije, lahko obstajajo okoliščine, ki utegnejo vplivati na njihovo zanesljivost. Informacije, ki so pridobljene pri neodvisnem zunanem viru, na primer niso nujno zanesljive, če vir ni dobro obveščen ali če večak posloводства ni nepristranski. Zavedajoč se, da lahko obstajajo izjeme, utegnejo biti koristne naslednje posplošitve o zanesljivosti revizijskih dokazov:

- zanesljivost revizijskih dokazov se poveča, če so pridobljeni pri neodvisnih virih zunaj organizacije;
- zanesljivost revizijskih dokazov, ki so nastali v organizaciji, se poveča, če so uspešne z njimi povezane kontrole v organizaciji, vključno s kontrolami pri njihovi pripravi in vzdrževanju;
- revizijski dokazi, ki jih pridobi revizor neposredno (na primer opazovanje izvajanja kontrole), so zanesljivejši kot revizijski dokazi, ki jih pridobi posredno ali s sklepanjem (na primer poizvedovanje o izvajanju kontrole);
- revizijski dokazi v dokumentirani obliki, bodisi na papirju bodisi na elektronskem ali drugem mediju, so zanesljivejši od ustno pridobljenih revizijskih dokazov (zapisnik sestanka je na primer zanesljivejši kot kasnejša ustna predstavitev obravnavanih zadev);
- revizijski dokazi, ki jih dajejo izvirni dokumenti, so zanesljivejši kot revizijski dokazi, ki jih nudijo fotokopije ali faksimile ali dokumenti, ki so bili fotografirani, digitalizirani ali kako drugače preoblikovani v elektronsko obliko, pri katerih je zanesljivost odvisna od kontrol pri njihovi pripravi in vzdrževanju.

A32. Nadaljnja navodila glede zanesljivosti podatkov, uporabljenih za oblikovanje analitičnih postopkov kot postopkov preizkušanja podatkov, daje MSR 520.¹³

A33. MSR 240 obravnava okoliščine, v katerih revizor utemeljeno verjame, da morda neki dokument ni pristen ali da je bil prilagojen, ne da bi bila prilagoditev razkrita revizorju.¹⁴

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

A34. Priprava računovodskih izkazov organizacije utegne zahtevati poglobljeno znanje na nekem področju, različnem od računovodstva in revidiranja, kot so aktuarski izračuni, cenoitve ali inženirstvo. Organizacija lahko zaposli ali najame veščake

¹³ MSR 520, odstavek 5(a).

¹⁴ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 13.

za ta področja, da pridobi poglobljeno znanje za pripravo računovodskih izkazov. Opustitev tega, kadar je tako poglobljeno znanje potrebno, poveča tveganja pomembno napačne navedbe.

- A35. Če so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z uporabo dela veščaka posloводства, veljajo zahteve iz odstavka 8 tega MSR. Posameznik ali organizacija ima na primer lahko poglobljeno znanje iz uporabe modelov za ocenjevanje poštene vrednosti vrednostnih papirjev, za katere ni trga, ki se ga da opazovati. Če ta posameznik ali organizacija uporabi to poglobljeno znanje pri pripravi ocene, ki jo revidirana organizacija uporabi za pripravo svojih računovodskih izkazov, je ta posameznik ali organizacija veščak posloводства in se uporabi odstavek 8. Če pa nasprotno ta posameznik ali organizacija samo zagotovi podatke o cenah iz zasebnih poslov, ki sicer niso na voljo organizaciji, in jih ta organizacija uporabi v svojih lastnih načinih ocenjevanja, tedaj za te informacije, če se uporabijo kot revizijski dokazi, veljajo zahteve iz odstavka 7 tega MSR in se ne štejejo za uporabo veščaka posloводства revidirane organizacije.
- A36. Na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov v zvezi z zahtevami iz odstavka 8 tega MSR lahko vplivajo zadeve, kot so:
- vrsta in zapletenost zadeve, na katero se nanaša delo veščaka posloводства;
 - tveganja pomembno napačne navedbe pri zadevi;
 - razpoložljivost drugih možnih virov revizijskih dokazov;
 - vrsta, področje in cilji dela veščaka posloводства;
 - ali je veščak posloводства zaposlen v organizaciji ali pa je od organizacije najeta oseba, ki naj zagotovi ustrezne storitve;
 - obseg, do katerega lahko posloводство nadzira delo ali vpliva na delo veščaka posloводства;
 - ali veljajo za veščaka posloводства strokovni standardi izvajanja storitve ali druge strokovne ali panožne zahteve;
 - vrsta in obseg kakršnihkoli kontrol v organizaciji nad delom veščaka posloводства;

- revizorjevo znanje in izkušnje na področju poglobljenega znanja veščaka posloводства;
- revizorjeve prejšnje izkušnje v zvezi z delom tega veščaka.

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

A37. Usposobljenost se nanaša na vrsto in raven poglobljenega znanja veščaka posloводства. Zmožnost se nanaša na sposobnost veščaka posloводства, da uporabi svojo usposobljenost v okoliščinah posla. Dejavniki, ki vplivajo na zmožnost, lahko vključujejo na primer geografsko lokacijo ter razpoložljivost časa in drugih virov. Nepristranskost se nanaša na možne učinke, ki jih lahko imajo predsodki, nasprotje interesov ali vpliv drugih na poklicno ali strokovno presojo veščaka posloводства. Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost veščaka posloводства ter morebitne kontrole v organizaciji nad delom tega veščaka so pomembni dejavniki v zvezi zanesljivostjo morebitnih informacij, ki jih pripravi veščak posloводства.

A38. Informacije glede usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства lahko prihajajo iz različnih virov, kot so:

- osebne izkušnje s prejšnjim delom tega veščaka;
- razprave s tem veščakom;
- razprave z drugimi, ki poznajo delo tega veščaka;
- poznavanje spričeval, članstva v poklicnih in panožnih združenjih, licence za delo ali druge oblike javnih priznanj tega veščaka;
- objavljeni članki ali knjige, ki jih je napisal ta veščak;
- morebitni revizorjev veščak, ki pomaga revizorju pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede informacij, ki jih je pripravil veščak posloводства.

A39. Zadeve, pomembne za ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства, vključujejo tudi to, ali je delo tega veščaka podvrženo strokovnim standardom izvajanja storitve ali drugim strokovnim ali panožnim zahtevam, na primer etičnim standardom in drugim zahtevam za člane poklicne organizacije

ali panožnega združenja, standardom za akreditacijo organa za licenciranje ali zahtevam, ki jih določa zakon ali drug predpis.

A40. Druge zadeve, ki utegnejo biti pomembne, vključujejo:

- primernost usposobljenosti veščaka posloводства za zadevo, za katero bo uporabljeno delo tega veščaka, vključno z morebitnimi specialističnimi znanji s področja tega veščaka; določen aktuar je na primer lahko specializiran za zavarovanja lastnine in za nezgodno zavarovanje, a ima omejeno znanje glede izračunov pokojnin;
- usposobljenost veščaka posloводства v povezavi s pomembnimi zahtevami iz računovodstva in revizije, na primer poznavanje predpostavk in metod, vključno z morebitnimi modeli, ki so skladni s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- presojo, ali nepričakovani dogodki, spremembe okoliščin ali revizijski dokazi, pridobljeni z izidi revizijskih postopkov med revizijo, nakazujejo, da bi utegnili biti potrebno ponovno pretehtati začetno ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščaka posloводства.

A41. Širok razpon okoliščin lahko ogroža nepristranskost, na primer nevarnost zasledovanja lastnih interesov, nevarnost zastopanja, nevarnost domačnosti, nevarnost pregledovanja lastnega dela in nevarnost ustrahovanja. Zaščitni mehanizmi lahko odpravijo ali zmanjšajo take nevarnosti, ustvarijo pa jih lahko zunanje strukture (na primer stroka veščaka posloводства, zakonodaja ali drugi predpisi) ali delovno okolje veščaka posloводства (na primer usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti).

A42. Čeprav zaščitni mehanizmi ne morejo odpraviti vseh nevarnosti, ki ogrožajo nepristranskost veščaka posloводства, utegnejo biti nevarnosti, kot je na primer nevarnost ustrahovanja, manj pomembne pri veščaku, ki ga organizacija najame, kot pri veščaku, zaposlenem v organizaciji, ter zaščitni mehanizmi, kot so na primer usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti, uspešnejši. Ker bo nevarnost za nepristranskost za zaposlene v organizaciji vedno prisotna, ne moremo obravnavati v organizaciji zaposlenega veščaka za verjetno bolj nepristranskega, kot so drugi zaposleni v organizaciji.

A43. Pri vrednotenju nepristranskosti veščaka, ki ga organizacija najame, utegne biti pomembno razpravljati s poslovodstvom in s tem veščakom o morebitnih interesih ali povezavah, ki bi

lahko povzročili nevarnosti za nepristranskost tega veščaka, ter o morebitnih primernih zaščitnih mehanizmi, vključno z morebitnimi poklicnimi zahtevami, ki se nanašajo na tega veščaka, in ovrednotiti, ali so ti zaščitni mehanizmi ustrezni. Interesi in povezave, ki povzročajo nevarnosti, lahko vključujejo:

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

Spoznavanje dela veščaka posloводства (Glej odstavek 8(b).)

A44. Poznavanje dela veščaka posloводства vključuje poznavanje ustreznega področja poglobljenega znanja. Poznavanje ustreznega področja poglobljenega znanja se lahko pridobi v povezavi z revizorjevim ugotavljanjem, ali ima poglobljeno znanje, da bi lahko ovrednotil delo veščaka posloводства, ali potrebuje za ta namen revizorjevega veščaka.¹⁵

A45. Vidiki področja znanja veščaka posloводства, ki so pomembni za revizorjevo poznavanje, lahko vključujejo:

- ali obsega veščakovo področje znanja posebna ožja področja, ki so pomembna za revizijo;
- ali veljajo kakšni poklicni ali drugi standardi in regulativne ali zakonske zahteve;
- katere predpostavke in metode uporablja veščak posloводства in ali so splošno priznane na področju znanja tega veščaka ter ali so primerne za namene računovodskega poročanja;
- vrsto notranjih in zunanjih podatkov ali informacij, ki jih uporablja veščak posloводства.

A46. Kadar organizacija najame veščaka posloводства, običajno obstaja listina o poslu ali drugačna oblika pisnega dogovora med organizacijo in tem veščakom. Pri pridobivanju poznavanja dela veščaka posloводства utegne revizorju pomagati proučitev tega dogovora, da lahko določi primernost naslednjih zadev za revizorjeve namene:

¹⁵ MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*, odstavek 7.

- vrsta, področje in cilji dela tega veščaka,
- vloga in odgovornost, ki se nanaša na poslovodstvo in tega veščaka, in
- vrsta, čas in obseg obveščanja med poslovodstvom in tem veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil, ki naj jih ta veščak predloži.

A47. Če je veščak poslovodstva zaposlen v organizaciji, je manj verjetno, da obstaja pisni dogovor take vrste. Zato je poizvedovanje pri veščaku in pri drugih članih poslovodstva lahko najprimernejši način, kako revizor pridobi potrebna spoznanja.

Vrednotenje primernosti dela veščaka poslovodstva (Glej odstavek 8(c).)

A48. Presoje pri ovrednotenju primernosti dela veščaka poslovodstva kot revizijski dokaz za ustrezno uradno trditev vključujejo:

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

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

A49. Da bi lahko revizor pridobil zanesljive revizijske dokaze, morajo biti informacije, ki jih pripravi organizacija in ki so uporabljene za izvajanje revizijskih postopkov, dovolj popolne in točne. Na uspešnost revidiranja prihodkov z uporabo standardnih cen in evidence obsega prodaje vplivajo na primer točnost podatkov o cenah ter popolnost in točnost podatkov o obsegu prodaje. Podobno je, če namerava revizor preizkusiti neko populacijo (na primer plačila) glede neke lastnosti (na primer odobritve); izidi testa bodo manj zanesljivi, če populacija, iz katere so izbrane postavke za preizkušanje, ni popolna.

- A50. Pridobivanje revizijskih dokazov o točnosti in popolnosti omenjenih informacij se lahko izvede hkrati z aktualnim revizijskim postopkom, uporabljenim v zvezi s temi informacijami, kadar je pridobivanje takih revizijskih dokazov neločljiv del samega revizijskega postopka. V drugačnih razmerah pa je lahko revizor pridobil revizijski dokaz o točnosti in popolnosti takih informacij s preizkusom kontrol nad pripravo in vzdrževanjem informacij. V nekaterih okoliščinah pa se utegne revizor odločiti, da so potrebni dodatni revizijski postopki.
- A51. V nekaterih primerih utegne revizor namenoma uporabiti informacije, ki jih je pripravila organizacija, za druge revizijske namene. Na primer, revizor lahko namerava uporabiti merila učinkovitosti v organizaciji za potrebe analitičnih postopkov ali uporabiti informacije, pripravljene v organizaciji za spremljanje dejavnosti, kot so poročila notranje revizije. V takih primerih vpliva na ustreznost tako pridobljenih revizijskih dokazov presoja, ali so informacije dovolj natančne in podrobne za revizorjeve namene. Na primer, merila učinkovitosti, ki jih uporablja poslovodstvo, morda niso dovolj natančna za odkrivanje pomembno napačnih navedb.

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

- A52. Uspešen preizkus zagotavlja ustrezne revizijske dokaze v takem obsegu, da bodo skupaj z drugimi že pridobljenimi revizijskimi dokazi in tistimi, ki jih je treba še pridobiti, zadostni za revizorjeve namene. Pri izbiranju postavk za preizkušanje mora revizor v skladu z odstavkom 7 določiti primernost in zanesljivost informacij, ki bodo uporabljene kot revizijski dokaz; drugi vidik uspešnosti (zadostnost) je pomemben premislek pri izbiranju postavk za preizkuse. Revizorju so na voljo naslednji načini za izbiranje postavk za preizkuse:
- a) izbiranje vseh postavk (stodstotni pregled);
 - b) izbiranje določenih postavk; in
 - c) revizijsko vzorčenje.

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

trditvijo, in glede na praktičnost in učinkovitost različnih načinov.

Izbiranje vseh postavk

A53. Revizor se lahko odloči, da bo najprimerneje pregledati vso populacijo postavk, ki predstavljajo vrsto poslov ali saldo na kontu (ali neki stratum v tej populaciji). Stoodstotni pregled je malo verjeten pri preizkusih kontrol, je pa bolj v navadi pri preizkusih podrobnosti. Stoodstotni pregled je na primer primeren, kadar:

- sestavlja populacijo majhno število postavk velike vrednosti;
- obstaja bistveno tveganje in drugi načini ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov; ali
- možnost ponovitve izračuna ali kakega drugega postopka, ki ga samodejno izvede informacijski sistem, nudi stroškovno učinkovit stoodstotni pregled.

Izbiranje določenih postavk

A54. Revizor se lahko odloči, da izbere določene postavke iz populacije. Pri taki odločitvi so med dejavniki, ki so lahko pomembni, revizorjevo poznavanje organizacije, ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in lastnosti preizkušane populacije. Izbiranje določenih postavk po lastni presoji je izpostavljeno tveganju ne-vzorčenja. Izbrane določene postavke lahko vključujejo:

- *postavke velike vrednosti ali ključne postavke* – revizor se lahko odloči, da bo izbral določene postavke v populaciji, ker imajo veliko vrednost ali kažejo neko drugo lastnost, na primer postavke, ki so sumljive, nenavadne, posebno nagnjene k tveganjem ali od prej znane po napakah;
- *vse postavke nad določenim zneskom* – revizor se lahko odloči, da bo pregledal postavke, katerih knjigovodska vrednost presega določen znesek, tako da preveri velik odstotek skupnega zneska vrste poslov ali salda na kontu;
- *postavke za pridobitev informacij* – revizor lahko pregleda postavke, da pridobi informacije o zadevah, kot je na primer vrsta organizacije ali vrsta poslov.

A55. Kljub temu da je izbirno pregledovanje določenih postavk iz vrste poslov ali salda na kontu pogosto učinkovit način za

pridobivanje revizijskih dokazov, pa ne predstavlja revizijskega vzorčenja. Izidov revizijskih postopkov, opravljenih na takó izbranih postavkah, ni mogoče prenesti na vso populacijo; zato izbirni pregled določenih postavk ne daje revizijskih dokazov, ki se nanašajo na preostanek populacije.

Revizijsko vzorčenje

- A56. Revizijsko vzorčenje je zasnovano tako, da omogoči sprejemanje sklepov o vsej populaciji na podlagi preizkusa vzorca, vzetega iz nje. Revizijsko vzorčenje je obravnavano v MSR 530.¹⁶

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

- A57. Pridobivanje revizijskih dokazov iz različnih virov lahko kaže na to, da posamezna postavka revizijskih dokazov ni zanesljiva, kot na primer takrat, ko revizijski dokaz, pridobljen iz enega vira, ni skladen s tistim, pridobljenim iz drugega vira. To se lahko zgodi, kadar na primer odgovori na poizvedovanja pri poslovodstvu, pri notranjih revizorjih in pri drugih niso skladni, ali pa kadar odgovori na poizvedovanja pri pristojnih za upravljanje, opravljena za potrditev odgovorov na poizvedovanja pri poslovodstvu, niso skladni z odgovori poslovodstva. MSR 230 vključuje zahtevo za posebno dokumentacijo, če je revizor prepoznal informacije, ki niso skladne z revizorjevim zaključkom glede kake bistvene zadeve.¹⁷

¹⁶ MSR 530 – *Revizijsko vzorčenje*.

¹⁷ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavek 11.