Končna objava
December 2019

Mednarodni standard revidiranja 315 (prenovljen 2019)

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

O IAASB

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Cilj IAASB-ja je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter z omogočanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil, s čimer se v svetovnem merilu povečata kakovost in skladnost delovanja ter krepi javno zaupanje v poklic revidiranja in dajanja zagotovil.

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Odborom za nadzor javnega interesa (Public Interest Oversight Board, PIOB), ki nadzira delovanje IAASB-ja, in s Svetovalno skupino IAASB (Consultative Advisory Group), ki zagotavlja javni interes pri razvoju standardov in usmeritev. Strukture in procese, ki podpirajo delovanja IAASB-ja, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants (IFAC)).

ISA.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB-ja, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde upravljanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB-ja objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos ter drugo podobno uporabo tega dokumenta.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', in logo IAASB so blagovne znamke IFAC, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC-a v ZDA in drugih državah.

Za informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih pojdite na permissions ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

IAASB-jev *prenovljeni Mednarodni standard revidiranja (MSR) 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov decembra 2019. Iz angleščin ga je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo junija 2021 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe* 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 Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe,* je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe* © 2019 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe* © 2019, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 315 (prenovljen 2019) – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe: International standard on Auditing (ISA) 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement.

Kontakt: Permissions@ifac.org za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos ter druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

PRENOVLJENI MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 315

(2019)

PREPOZNAVANJE IN OCENJEVANJE TVEGANJ POMEMBNO NAPAČNE NAVEDBE

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2021 ali kasneje)

VSEBINA

Odstavek

Uvod

Področje tega MSR-ja 1

Ključne zasnove 2

Stopnjevanost 9

Datum uveljavitve 10

Cilj 11

Opredelitev pojmov 12

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti 13–18

Seznanjanje z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja in njenim sistema notranjega kontroliranja 19–27

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe 28–37

Dokumentacija 38

Gradivo za uUporabo in druga pojasnila

Opredelitev pojmov A1–A10

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti A11–A47

Seznanjanje z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja in njenim sistemom notranjega kontroliranja A48–A183

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe A184–A236

Dokumentacija A237–A241

Dodatek 1: Presojanje poznavanja organizacije in njenega poslovnega modela

Dodatek 2: Poznavanje dejavnikov tveganja pri delovanju

Dodatek 3: Poznavanje sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

Dodatek 4: Presojanje poznavanja funkcije notranjega revidiranja v organizaciji

Dodatek 5: Presojanje poznavanja informacijske tehnologije (IT)

Dodatek 6: Presojanje poznavanja splošnih kontrol informacijske tehnologije

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 315 (prenovljen 2019) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*, je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Prenovljeni MSR 315 je odobril Odbor za nadzor javnega interesa (PIOB), ki je sklenil, da sta bila pri razvoju standarda upoštevana ustrezen postopek in javni interes.

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.

Ključne zasnove v tem MSR-ju

2. MSR 200 obravnava glavne revizorjeve cilje pri izvajanju revizije računovodskih izkazov,[1] vključno s pridobivanjem zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za zmanjšanje revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko raven.[2] Revizijsko tveganje je funkcija tveganj pomembno napačne navedbe in tveganja pri odkrivanju.[3] MSR 200 pojasnjuje, da tveganja pomembno napačne navedbe lahko obstajajo na dveh ravneh:[4] na ravni splošnih računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev za vrste poslov, saldov na kontih in razkritij.

3. MSR 200 zahteva, da revizor pri načrtovanju in izvajanju revizije strokovno presoja, načrtuje in opravlja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, vključno s pripoznavanjem, da lahko obstajajo okoliščine, ki povzročijo, da računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačne navedbe.[5]

4. Tveganja na ravni računovodskih izkazov so neločljivo povezana z računovodskimi izkazi kot celoto in morda lahko vplivajo na številne uradne trditve. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev so sestavljena iz dveh sestavin, iz tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju:

   - tveganje pri delovanju je opisano kot dovzetnost uradne trditve o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih za napačno navedbo, ki bi bila lahko pomembna posamično ali v povezavi drugimi napačnimi navedbami, pred upoštevanjem ustreznih kontrol;

   - tveganje pri kontroliranju je opisano kot tveganje, da sistem notranjega kontroliranja v organizaciji ne bo pravočasno preprečil ali odkril in popravil napačne navedbe, ki bi se lahko pojavila v uradni trditvi o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih in je lahko pomembna posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami.

5. MSR 200 pojasnjuje, da so tveganja pomembno napačne navedbe ocenjena na ravni uradnih trditev zato, da se določi vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki so potrebni za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.[6] Za prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev ta MSR zahteva posebno ocenjevanje tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju. Kot je pojasnjeno v MSR 200, je tveganje pri delovanju večje za nekatere uradne trditve in povezane vrste poslov, saldov na kontih in razkritij kot za druge. Na stopnjo, do katere se tveganje pri delovanju spreminja, se ta MSR sklicuje kot na "razpon tveganja pri delovanju."

6. Tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih revizor prepozna in oceni, vključujejo obe vrsti, tveganja zaradi napake in tveganja zaradi prevare. Čeprav ta MSR obravnava obe vrsti tveganj,

---

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

[2] MSR 200, odstavek 17.

[3] MSR 200, odstavek 13(c).

[4] MSR 200, odstavek A36.

[5] MSR 200, odstavka 15–16.

[6] MSR 200, odstavek A43a, in MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavek 6.

pa je prevara tako bistvena, da so nadaljnje zahteve in usmeritev vključeni v MSR 240[7] v zvezi s postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezanimi dejavnostmi za pridobivanje informacij, ki se uporabljajo za prepoznavanje, ocenjevanje in odzivanje na tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

7. Revizorjev postopek prepoznavanja in ocenjevanja tveganj je ponavljajoč in dinamičen. Revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja, primeren okvir računovodskega poročanja in sistem notranjega kontroliranja v organizaciji so medsebojno povezani z zasnovami v okviru zahtev za prepoznavanje in ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe. Pri spoznavanju, ki ga zahteva ta MSR, se lahko razvijejo začetna pričakovanja tveganj, ki jih bo morda treba natančneje opredeliti, ko revizor napreduje s postopkom prepoznavanja in ocenjevanja tveganj. Polega tega ta MSR in MSR 330 zahtevata, da revizor popravi ocene tveganj in prilagodi nadaljnje splošne odzive in nadaljnje revizijske postopke, ki temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih pri izvajanju nadaljnjih revizijskih postopkov v skladu z MSR 330, ali če se pridobijo nove informacije.

8. MSR 330 zahteva, da revizor načrtuje in se na splošno odziva na obravnavanje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov.[8] MSR 330 nadalje pojasnjuje, da revizorjevo poznavanje okolja kontroliranja vpliva na njegovo oceno tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na njegove splošne odzive. MSR 330 prav tako zahteva, da revizor načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke, katerih vrsta, čas in obseg temeljijo in se odzivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.[9]

Stopnjevanost

9. MSR 200 navaja, da nekateri MSR-ji vključujejo stopnjevanost presoj, ki prikazujejo uporabo zahtev za vse organizacije, ne glede na to, ali so njihova vrsta in okoliščine manj ali bolj zapleteni.[10] Ta MSR je namenjen revizijam vseh organizacij, ne glede na velikost ali zapletenost, in zato gradivo o uporabi vključuje posebne presoje, značilne za manj in bolj zapletene organizacije, kjer je primerno. Medtem ko je velikost organizacije lahko pokazatelj njene zapletenosti, so lahko nekatere manjše organizacije zapletene, nekatere večje organizacije pa enostavnejše.

Datum uveljavitve

10. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobje, ki se začne 15. decembra 2021 ali kasneje.

Cilj

11. Revizorjev cilj je prepoznati in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev, bodisi zaradi prevare ali napake, in si s tem zagotoviti podlago za načrtovanje in odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe.

---

[7] MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.*

[8] MSR 330, odstavek 5.

[9] MSR 330, odstavek 6.

[10] MSR 200, odstavek A65a.

Opredelitev pojmov

12. Za namene MSR-jev imajo izrazi naslednji pomen:

(a) *Uradne trditve* – izrecne ali drugačne trditve v zvezi s pripoznavanjem, merjenjem, predstavljanjem in razkrivanjem informacij v računovodskih izkazih, ki so neločljivo povezane s predstavitvami poslovodstva, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Revizor uporablja uradne trditve za proučevanje različnih vrst morebitnih napačnih navedb, ki se pojavijo pri prepoznavanju, ocenjevanju in odzivanju na tveganja pomembno napačne navedbe (glej odstavek A1).

(b) *Poslovno tveganje* – tveganje, ki izhaja iz bistvenih pogojev, dogodkov, okoliščin, ukrepov ali neukrepov, ki bi lahko škodovali sposobnosti organizacije, da doseže svoje cilje in uresniči svoje usmeritve, ali pa iz postavitve neprimernih ciljev in usmeritev.

(c) *Kontrole* – usmeritve ali postopki, ki jih organizacija vzpostavi za doseganje ciljev kontroliranja, določenih od poslovodstva ali pristojnih za upravljanje. V tem smislu (glej odstavke A2–A5):

(i) so usmeritve izjave o tem, kaj je treba narediti ali česa se ne sme narediti v organizaciji za izvajanje kontrole. Take izjave se lahko dokumentirajo, izrecno navedejo v sporočilih ali nakažejo z dejanji ali odločitvami;

(ii) so postopki dejanja za izvajanje usmeritev.

(d) *Splošne kontrole informacijske tehnologije (IT)* – kontrole procesov informacijske tehnologije v organizaciji, ki podpirajo stalno pravilno delovanje okolja informacijske tehnologije, vključno s stalnim uspešnim delovanjem kontrol obdelovanja podatkov in neoporečnosti informacij (to so popolnost, točnost in veljavnost informacij) v informacijskem sistemu organizacije. Glej tudi opredelitev *okolja informacijske tehnologije.*

(e) *Kontrole obdelovanja podatkov* – kontrole, povezane z obdelovanjem podatkov v programih informacijske tehnologije (IT) ali ročnimi obdelavami podatkov v informacijskem sistemu organizacije, ki neposredno obravnavajo tveganja neoporečnosti informacij (to so popolnost, točnost in veljavnost poslov in drugih podatkov) (glej odstavek A6).

(f) *Dejavniki tveganja pri delovanju* – značilnosti dogodkov ali okoliščin, ki vplivajo na dovzetnost uradne trditve o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih za pomembno napačno navedbo zaradi prevare ali napake pred upoštevanjem kontrol. Taki dejavniki so lahko številčni ali opisni in vključujejo zapletenost, pristranskost, spremembo, negotovost ali dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva ali drugih dejavnikov tveganja prevare[11], če vplivajo na tveganje pri delovanju (glej odstavka A7–A8).

(g) *Okolje informacijske tehnologije* – programi informacijske tehnologije in podporna infrastruktura informacijske tehnologije kot tudi procesi IT-ja in osebje, vključeno v te procese, ki jih organizacija uporablja za podporo poslovanju in doseganje poslovnih strategij. Za namene tega MSR-ja:

(i) je aplikacija IT-ja program ali sklop programov, ki se uporablja za sklenitev, obdelavo, evidentiranje in poročanje o poslih ali podatkih. Programi IT-ja vključujejo skladišča podatkov in pisce poročil;

[11] MSR 240, odstavki A24–A27.

(ii) infrastruktura za IT vključuje omrežje, operacijske sisteme in baze podatkov ter z njimi povezano strojno in programsko opremo;

(iii) so procesi informacijske tehnologije procesi organizacije za upravljanje dostopa do okolja IT-ja, upravljanje programskih sprememb ali sprememb v okolju IT-ja in za upravljanje operacij IT-ja.

(h) *Ustrezne uradne trditve* – uradna trditev o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih je ustrezna, kadar obstaja prepoznano tveganje pomembno napačne navedbe. Odločitev o tem, ali je uradna trditev ustrezna uradna trditev, se sprejme pred upoštevanjem povezanih kontrol (npr. tveganje pri delovanju), (glej odstavek A9).

(i) *Tveganja, ki izhajajo iz uporabe informacijske tehnologije* – dovzetnost kontrol obdelovanja podatkov za neučinkovito zasnovo ali delovanje ali tveganja neoporečnosti informacij (to so popolnost, točnost in veljavnost poslov in drugih podatkov) v informacijskem sistemu organizacije zaradi neučinkovite zasnove ali delovanja kontrol v procesih informacijske tehnologije v organizaciji (glej okolje IT).

(j) *Postopki ocenjevanja tveganj* – načrtovani in izvedeni revizijski postopki za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditev.

(k) *Bistvena vrsta poslov, saldi na kontih ali razkritja* – vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja, za katere obstaja ena ali več ustreznih uradnih trditev.

(l) *Bistveno tveganje* – prepoznano tveganje pomembno napačne navedbe (glej odstavek A10):

(i) za katero je ocena tveganja pri delovanju blizu zgornje meje razpona tveganja pri delovanju zaradi stopnje, do katere dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na kombinacijo verjetnosti napačne navedbe in velikosti morebitne napačne navedbe, če bi se pojavila napačna navedba; ali

(ii) ki ga je treba obravnavati kot bistveno tveganje v skladu z zahtevami drugih MSR-jev.[12]

(m) *Sistem notranjega kontroliranja* – sistem, kot ga zasnujejo, vzpostavijo in vzdržujejo pristojni za upravljanje, poslovodstvo in drugo osebje, za dajanje sprejemljivega zagotovila o doseganju ciljev organizacije glede zanesljivosti računovodskega poročanja, uspešnosti in učinkovitosti poslovanja in skladnosti z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi. Za namene MSR-jev je sistem notranjega kontroliranja sestavljen iz petih medsebojno povezanih sestavin:

(i) okolja kontroliranja,

(ii) postopka ocenjevanja tveganj v organizaciji,

(iii) postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji,

(iv) informacijskega sistema in komuniciranja in

(v) kontrolnega delovanja.

[12] MSR 240, odstavek 27, in MSR 550 – *Povezane stranke*, odstavek 18.

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

13. Revizor načrtuje in izvaja postopke ocenjevanja tveganj, da pridobi revizijske dokaze za zagotavljanje primerne osnove za (glej odstavke A11–A18):

    (a) prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditev;

    (b) načrtovanje nadaljnjih revizijskih postopkov v skladu z MSR 330.

    Revizor načrtuje in izvaja postopke ocenjevanja tveganj nepristransko glede pridobivanja revizijskih dokazov, ki so lahko pritrdilni, ali glede izključevanja revizijskih dokazov, ki bi bili lahko protislovni (glej odstavek A14).

14. Postopki ocenjevanja tveganj vključujejo (glej odstavke A19–A21):

    (a) poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih primernih posameznikih v organizaciji, vključno z izvajalci notranjega revidiranja (če ta funkcija obstaja), (glej odstavke A22–A26),

    (b) analitične postopke (glej odstavke A27–A31),

    (c) opazovanje in pregledovanje (glej odstavke A32–A36).

Informacije iz drugih virov

15. Pri pridobivanju revizijskih dokazov v skladu z odstavkom 13 revizor prouči informacije iz (glej odstavka A37–A38):

    (a) revizijskih postopkov v zvezi s sprejemanjem ali ohranjanjem stikov s stranko ali revizijskega posla; in

    (b) kjer je primerno, iz drugih poslov, ki jih za organizacijo izvaja partner, zadolžen za posel.

16. Kadar namerava revizor uporabiti informacije, ki jih je pridobil iz svojih preteklih izkušenj z organizacijo in iz revizijskih postopkov, izvedenih v prejšnjih revizijah, ovrednoti, ali so take informacije še ustrezne in zanesljive kot revizijski dokazi za sedanjo revizijo (glej odstavke A39–A41).

Razprava delovnih skupin za posel

17. Partner, zadolžen za posel, in drugi ključni člani delovne skupine za posel razpravljajo o uporabi primernega okvira računovodskega poročanja in dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo (glej odstavke A42–A47).

18. Partner, zadolžen za posel, določi, katere zadeve je treba sporočiti članom delovne skupine za posel, kadar ti člani niso vključeni v razpravo.

Seznanjanje z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja in sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavka A48–A49)

Poznavanje organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja (glej odstavke A50–A55)

19. Revizor izvaja postopke ocenjevanja tveganj, da bi se seznanil:

    (a) z naslednjimi vidiki organizacije in njenega okolja:

        (i) organizacijskim ustrojem, lastništvom in upravljanjem in njenim poslovnim modelom, vključno z obsegom, do katerega poslovni model vključuje uporabo informacijske tehnologije (glej odstavke A56–A67),

        (ii) panogo, regulativnimi in drugimi zunanjimi dejavniki (glej odstavke A68–A73),

        (iii) notranjimi in zunanjimi ukrepi za oceno finančne uspešnosti organizacije (glej odstavke A74–A81);

    (b) s primernim okvirom računovodskega poročanja in računovodske usmeritve organizacije ter razlogi za njihove spremembe (glej odstavke A82–A84);

    (c) z vplivom na dejavnike tveganja pri delovanju na podlagi poznavanja, pridobljenega v točkah (a) in (b), na dovzetnost uradnih trditev za napačno navedbo pri pripravljanju računovodskih izkazov, in stopnjo, do katere vplivajo, v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (glej odstavke A85–A89).

20. Revizor ovrednoti, ali so računovodske usmeritve organizacije ustrezne in v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Poznavanje sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavke A90–A95)

Okolje kontroliranja, postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji in postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavke A96–A98)

Okolje kontroliranja

21. Revizor z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj spozna okolje kontroliranja, ki je ustrezno za pripravo računovodskih izkazov, tako da (glej odstavka A99–A100):	
(a) razume niz kontrol, postopkov in ustrojev, ki obravnavajo (glej odstavka A101–A102): (i) kako se izvajajo nadzorne odgovornosti poslovodstva, kot sta kultura organizacije in zavezanost poslovodstva neoporečnosti in etičnim vrednotam; (ii) neodvisnost in nadzor pristojnih za upravljanje nad sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji, kadar so pristojni za upravljanje ločeni od poslovodstva; (iii) dodelitev pooblastil in odgovornosti v organizaciji; (iv) kako organizacija pritegne, razvija in zadrži usposobljene posameznike/veščake;	in (b) ovrednoti, ali (glej odstavke A103–A108): (i) je poslovodstvo z nadzorom pristojnih za upravljanje ustvarilo in ohranjalo kulturo poštenosti in etičnega ravnanja; (ii) okolje kontroliranja zagotavlja primeren temelj za druge sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, upoštevajoč vrsto in zapletenost organizacije;

(v) kako so posamezniki odgovorni organizaciji za doseganje ciljev sistema notranjega kontroliranja;	(iii) prepoznane pomanjkljivosti v kontrolah v okolju kontroliranja ogrožajo druge sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.

Postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji

22. Revizor z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj spozna postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji, ki je ustrezen za pripravo računovodskih izkazov, tako da:	
(a) razume postopek organizacije za (glej odstavka A109–A110): (i) prepoznavanje poslovnih tveganj, pomembnih za cilje računovodskega poročanja (glej odstavek A62); (ii) presojo bistvenosti tveganj, vključno z oceno verjetnosti njihovega nastanka; (iii) odzivanje na tveganja;	in (b) ovrednoti, ali je postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji primeren za okoliščine v organizaciji, upoštevajoč vrsto in zapletenost organizacije (glej odstavke A111–A113).

23. Če revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih poslovodstvo ni uspelo prepoznati:

(a) oceni, ali so katera koli od tveganj take vrste, da pričakuje, da bi morala biti prepoznana v postopku ocenjevanja tveganj v organizaciji. Če tako tveganje obstaja, ugotovi, zakaj postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji ni uspel prepoznati takih tveganj pomembno napačne navedbe; in

(b) prouči vplive na njegovo ovrednotenje v odstavku 22(b).

Postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

24. Revizor z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj spozna postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, pomembnega za pripravo računovodskih izkazov, tako da (glej odstavka A114–A115):	
(a) razume tiste vidike postopka organizacije, ki obravnavajo: (i) stalna in posamična ovrednotenja spremljanja uspešnosti kontrol in prepoznavanje ter odpravljanje prepoznanih pomanjkljivosti kontrol (glej odstavka A116–A117); in (ii) notranje revidiranje v organizaciji, če obstaja, vključno z njeno vrsto, odgovornostmi in dejavnostmi (glej odstavek A118); (b) razume vir informacij, ki se uporabijo v postopku spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, in podlago, na kateri poslovodstvo	in (c) ovrednoti, ali je postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji primeren za okoliščine v organizaciji, upoštevajoč vrsto in zapletenost organizacije (glej odstavka A121–A122).

prouči, ali so informacije zadostno zanesljive za določen namen (glej odstavka A119–A120);	

Informacijski sistem, komuniciranje in kontrolno delovanje (glej odstavke A123–A130)

Informacijski sistem in komuniciranje

25. Revizor z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj spozna informacijski sistem organizacije in komuniciranje, ki sta pomembna za pripravo računovodskih izkazov, tako da (glej odstavek A131):	
(a) razume dejavnost obdelave podatkov v organizaciji, njene podatke in informacije, vire, ki jih je pri takih dejavnostih treba uporabiti, in usmeritve, ki za bistvene vrste poslov, salde na kontih in razkritja opredeljujejo (glej odstavke A132–A143): (i) prehajanje informacij skozi informacijski sistem organizacije, vključno s tem, kako: a. se posli sklenejo in kako se informacije o njih evidentirajo, obdelajo, popravijo, če je potrebno, vključijo v glavno knjigo in kako se o njih poroča v računovodskih izkazih, in b. se informacije o dogodkih in okoliščinah, razen o poslih, zajemajo, obdelujejo in razkrijejo v računovodskih izkazih; (ii) računovodske evidence, posebne postavke v računovodskih izkazih in druge pomožne zapise v zvezi s pretokom informacij v informacijskem sistemu; (iii) postopek računovodskega poročanja, ki se uporablja za pripravo računovodskih izkazov v organizaciji, vključno z razkritji; (iv) vire organizacije, vključno z njenim okoljem IT-ja, ki so ustrezni za (a)(i) do (a)(iii) zgoraj; (b) razume, kako organizacija obvešča o bistvenih zadevah, ki podpirajo pripravo računovodskih izkazov, odgovornostih v informacijskem sistemu in drugih sestavinah sistema notranjega kontroliranja, povezanih s poročanjem (glej odstavka A144–A145): (i) z medsebojnim obveščanjem oseb v organizaciji in o načinu, kako obvešča o vlogah računovodskega poročanja in odgovornosti; (ii) z medsebojnim obveščanjem med poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje; in (iii) zunanjim obveščanjem, kot je obveščanje regulativnih organov;	in (c) ovrednoti, ali informacijski sistem organizacije in komuniciranje primerno podpirata pripravo računovodskih izkazov v organizaciji v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (glej odstavek A146).

Kontrolno delovanje

26. Revizor z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj spozna sestavine kontrolnega delovanja, tako da (glej odstavke A147–A157):	
(a) prepozna kontrole, ki obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev v sestavinah kontrolnega delovanja, in sicer: (i) kontrole, ki obravnavajo tveganje, ki je opredeljeno kot bistveno tveganje (glej odstavka A158–A159); (ii) kontrole vpisov v dnevnik, vključno z nestandardnimi vpisi v dnevnik, ki se uporabijo za evidentiranje neponavljajočih se, nenavadnih poslov ali prilagoditev (glej odstavka A160–A161); (iii) kontrole, za katere revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja pri določanju vrste, časa in obsega preizkušanja podatkov, ki vključuje kontrole, ki obravnavajo tveganja, za katera sami postopki preizkušanja podatkov ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (glej odstavke A162–A164); (iv) druge kontrole, za katere revizor strokovno presodi, da so primerne za dosego ciljev iz odstavka 13 v zvezi s tveganji na ravni uradnih trditev (glej odstavek A165); (b) na podlagi kontrol, prepoznanih v (a), prepozna programe IT-ja in druge vidike okolja IT-ja v organizaciji, ki so izpostavljeni tveganjem, ki izhajajo iz uporabe IT-ja (glej odstavke A166–A172); (c) za programe IT-ja in druge vidike okolja IT-ja, prepoznane v (b), prepozna (glej odstavka A173–A174): (i) povezana tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja; (ii) splošne kontrole IT-ja v organizaciji, ki obravnavajo taka tveganja;	(d) za vsako prepoznano kontrolo pod (a) ali (c)(ii), (glej odstavke A175–A181): (i) ovrednoti, ali je neka kontrola uspešno zasnovana, da obravnava tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, ali da podpira delovanje drugih kontrol; (ii) oceni, ali je bila neka kontrola poleg poizvedovanja pri osebju organizacije izvedena z izvajanjem postopkov.

Pomanjkljivosti pri kontroliranju v okviru sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

27. Na podlagi ovrednotenja vsake izmed sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji revizor oceni, ali je bila prepoznana ena ali več pomanjkljivosti pri kontroliranju (glej odstavka A182–A183).

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe (glej odstavka A184–A185)

Prepoznavanje tveganja pomembno napačne navedbe

28. Revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe in oceni, ali obstajajo na (glej odstavke A186–A192):

    (a) ravni računovodskih izkazov (glej odstavke A193–A200) ali

    (b) ravni uradnih trditev za vrste poslov, salde na kontih in razkritja (glej odstavek A201).

29. Revizor določi ustrezne uradne trditve in povezane bistvene vrste poslov, salde na kontih in razkritja (glej odstavke A202–A204

Ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov

30. Za prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov revizor oceni tveganja in (glej odstavke A193–A200):

    (a) oceni, ali taka tveganja vplivajo na ocenjevanje tveganj na ravni uradnih trditev, in

    (b) ovrednoti vrsto in obseg njihovega močnega vpliva na računovodske izkaze.

Ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev

Ocenjevanje tveganja pri delovanju (glej odstavke A205–A217)

31. Za prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev revizor oceni tveganje pri delovanju z ocenjevanjem verjetnosti in velikosti napačne navedbe. Pri tem revizor upošteva, kako in do katere stopnje:

    (a) dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost ustrezne uradne trditve za napačno navedbo; in

    (b) tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov vplivajo na ocenjevanje tveganja pri delovanju za tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev (glej odstavka A215–A216).

32. Revizor oceni, ali gre pri katerem koli izmed ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe za bistvena tveganja (glej odstavke A218–A221).

33. Revizor oceni, ali postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za katerega koli izmed tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev (glej odstavke A222–A225).

Ocenjevanje tveganja pri kontroliranju

34. Če revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol, oceni tveganje pri kontroliranju. Če revizor ne načrtuje preizkušanja uspešnosti delovanja kontrol, je njegova ocena tveganja pri kontroliranju taka, da je ocena tveganja pomembno napačne navedbe enaka oceni tveganja pri delovanju (glej odstavke A226–A229).

Ovrednotenje revizijskih dokazov, pridobljenih s postopki ocenjevanja tveganj

35. Revizor ovrednoti, ali revizijski dokazi, pridobljeni s postopki ocenjevanja tveganj, zagotavljajo primerno podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. Če ni

tako, revizor izvaja dodatne postopke ocenjevanja tveganj, dokler ne pridobi revizijskih dokazov, ki zagotavljajo tako podlago. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe revizor upošteva vse revizijske dokaze, pridobljene s postopki ocenjevanja tveganj, ki so pritrdilni ali protislovni glede na uradne trditve, ki jih pripravi poslovodstvo (glej odstavke A230–A232).

Vrste poslov, saldi na kontih in razkritja, ki niso bistveni, ampak so pomembni

36. Za vse pomembne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, za katere ni določeno, da so bistvene vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja, revizor ovrednoti, ali je njegova ocena še vedno primerna (glej odstavke A233–A235).

Popravljanje ocene tveganja

37. Če revizor pridobi nove podatke, ki niso skladni z revizijskimi dokazi, na katerih je prvotno temeljilo njegovo prepoznavanje ali ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, revizor popravi prepoznavanje ali ocenjevanje (glej odstavek A236).

Dokumentacija

38. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo[13] (glej odstavke A237–A241):

    (a) razpravo v delovni skupini za posel in bistvene sprejete odločitve;

    (b) ključne sestavine svojega poznavanja v skladu z odstavki 19, 21, 22, 24 in 25; vire informacij, iz katerih izhaja njegovo poznavanje, ter opravljene postopke ocenjevanja tveganj;

    (c) ovrednotenje zasnove prepoznanih kontrol in oceno, ali so take kontrole vzpostavljene v skladu z zahtevami v odstavku 26; in

    (d) prepoznana in ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev, vključno z bistvenimi tveganji, za katere postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, in utemeljitev bistvenih presoj.

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

Opredelitev pojmov (glej odstavek 12)

Uradne trditve (glej odstavek 12(a))

A1. Pri proučevanju različnih vrst morebitnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo pri prepoznavanju, ocenjevanju in odzivanju na tveganja pomembno napačne navedbe, revizor uporablja skupine uradnih trditev. Primeri teh skupin uradnih trditev so opisani v odstavku A190. Uradne trditve se razlikujejo od pisnih predstavitev, ki jih zahteva MSR 580[14] za potrditev določenih zadev ali podporo drugih revizijskih dokazov.

Kontrole (glej odstavek 12(c))

A2. Kontrole so vgrajene v sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.

---

[13] MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6–A7.

[14] MSR 580 – *Pisne predstavitve.*

A3. Usmeritve se izvajajo z dejanji osebja v organizaciji ali s preprečevanjem dejanj osebja, ki bi bilo v nasprotju s takimi usmeritvami.

A4. Postopki so lahko odrejeni z uradno dokumentacijo ali z drugimi sporočili poslovodstva ali pristojnih za upravljanje, ali pa so posledica obnašanja, ki ni predpisano, ampak ga določa kultura organizacije. Postopki se lahko izvajajo z ukrepi, ki jih omogočajo programi IT-ja, ki jih uporablja organizacija, ali z drugimi vidiki okolja IT-ja v organizaciji.

A5. Kontrole so lahko neposredne ali posredne. Neposredne kontrole so dovolj natančne, da obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Posredne kontrole pa podpirajo neposredne kontrole.

Kontrole obdelovanja podatkov (glej odstavek 12(e))

A6. Tveganja za neoporečnost informacij izhajajo iz dovzetnosti za neuspešno uresničitev informacijskih usmeritev organizacije. Pri tem gre za usmeritve, ki opredeljujejo pretoke informacij, evidence in postopke poročanja v informacijskem sistemu organizacije. Kontrole obdelovanja podatkov so postopki, ki podpirajo uspešno izvajanje informacijskih usmeritev v organizaciji. Kontrole obdelovanja podatkov so lahko samodejne (tj. vgrajene v programe IT-ja) ali ročne (npr. vhodne ali izhodne kontrole) in se lahko zanašajo na druge kontrole, vključno z drugimi kontrolami pri obdelovanju informacij ali splošnimi kontrolami IT-ja.

Dejavniki tveganja pri delovanju (glej odstavek 12(f))

Dodatek 2 določa nadaljnje presoje, povezane s poznavanjem dejavnikov tveganja pri delovanju.

A7. Dejavniki tveganja pri delovanju so lahko številčni in opisni in vplivajo na dovzetnost uradnih trditev za napačne navedbe. Opisni/kvalitativni dejavniki tveganja pri delovanju, povezani s pripravo informacij, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, vključujejo:

- zapletenost,
- pristranskost,
- spremembo,
- negotovost,
- dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva ali drugih dejavnikov tveganja prevare, če vplivajo na tveganje pri delovanju.

A8. Drugi dejavniki tveganja pri delovanju, ki vplivajo na dovzetnost za napačno navedbo uradne trditve o vrsti poslov, saldih na kontih ali razkritjih, lahko vključujejo:

- številčno ali opisno bistvenost vrste poslov, saldov na kontih ali razkritij; ali
- obseg ali pomanjkanje enotnosti v sestavi postavk, ki jih je treba obdelati prek vrste poslov ali saldov na kontih, ali pa se morajo odražati v razkritjih.

Ustrezne uradne trditve (glej odstavek 12(h))

A9. Tveganje pomembno napačne navedbe je lahko povezano z več kot eno uradno trditvijo in v tem primeru so vse uradne trditve, na katere se tako tveganje nanaša, ustrezne uradne trditve. Če

uradna trditev nima prepoznanega tveganja pomembno napačne navedbe, potem to ni ustrezna uradna trditev.

Bistveno tveganje (glej odstavek 12(l))

A10. Bistvenost se lahko opiše kot relativna pomembnost zadeve. Revizor jo presoja v okviru, v katerem se zadeva obravnava. Za tveganje pri delovanju se bistvenost upošteva glede na to, kako in v kakšni meri dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na kombinacijo verjetnosti napačne navedbe in njeno morebitno velikost, če se pojavi.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti (glej odstavek 13–18)

A11. Tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih je treba prepoznati in oceniti, vključujejo tako tveganja zaradi prevare kot tudi tveganja zaradi napake, in obe vrsti obravnava ta MSR. Vendar pa je bistvenost prevare taka, da so nadaljnje zahteve in usmeritev vključene v MSR 240 v zvezi s postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezanimi dejavnostmi, da bi pridobili informacije, ki se uporabljajo za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.[15] Poleg tega pa spodaj navedeni MSR-ji zagotavljajo nadaljnje zahteve in usmeritev za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe glede posebnih zadev ali okoliščin:

- prenovljeni MSR 540[16] glede računovodskih ocen,
- MSR 550[22] glede razmerij povezanih strank in poslov,
- prenovljeni MSR 570[17] glede delujočega podjetja in
- MSR 600 (prenovljen)[18] glede računovodskih izkazov skupine.

A12. Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično ocenjevanje revizijskih dokazov, zbranih med izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj, in pomaga revizorju, da ostane pozoren na revizijske dokaze, ki niso pristranski glede potrjevanja obstoja tveganj ali so lahko protislovni glede obstoja tveganj. Poklicna nezaupljivost je odnos, ki ga revizor uporablja pri strokovnem presojanju, in zagotavlja podlago za njegova dejanja. Revizor uporabi strokovno presojanje pri določanju, kdaj ima revizijske dokaze, ki dajejo ustrezno podlago za ocenjevanje tveganja.

A13. Revizorjeva poklicna nezaupljivost lahko vključuje:

- spraševanje o protislovnih informacijah in zanesljivosti dokumentov;
- upoštevanje odzivov na poizvedovanja in drugih informacij, ki jih zagotovijo poslovodstvo in pristojni za upravljanje;
- pozornost na pogoje, ki lahko kažejo morebitno napačno navedbo zaradi prevare ali napake;
- proučevanje, ali pridobljeni revizijski dokazi podpirajo revizorjevo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v luči vrste in okoliščin organizacije.

---

[15] MSR 240, odstavki 12–27.

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

[17] MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje.*

[18] MSR 600 – *Posebne presoje — Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

Zakaj je pomembno pridobivanje revizijskih dokazov na nepristranski način (glej odstavek 13)

A14. Načrtovanje in izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj za pridobivanje revizijskih dokazov, ki podpirajo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na nepristranski način, lahko pomagata revizorju pri prepoznavanju morebitnih protislovnih informacij, ki mu lahko potem pomagajo, da pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe ravna s poklicno nezaupljivostjo.

Viri revizijskih dokazov (glej odstavek 13)

A15. Načrtovanje in izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj za pridobivanje revizijskih dokazov na nepristranski način lahko vključujeta pridobivanje dokazov iz več virov znotraj in zunaj organizacije. Vendar pa revizorju ni treba izvajati temeljitega iskanja, da bi prepoznal vse morebitne vire revizijskih dokazov. Poleg informacij iz drugih virov[19] lahko viri informacij za postopke ocenjevanja tveganj vključujejo:

- razgovore s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugim ključnim osebjem v organizaciji, kot so notranji revizorji;
- določene zunanje osebe, kot so regulatorji, bodisi neposredno ali posredno;
- javno dostopne informacije o organizaciji, na primer sporočila za javnost, ki jih je objavila organizacija, gradiva za analitike ali sestanke skupin vlagateljev, poročila analitikov ali informacije o dejavnosti trgovanja.

Ne glede na vir informacij revizor prouči ustreznost in zanesljivost informacij, ki jih je treba uporabiti kot revizijske dokaze v skladu z MSR 500.[20]

Stopnjevanost (glej odstavek 13)

A16. Vrsta in obseg postopkov ocenjevanja tveganj se bosta spreminjala na podlagi vrste in okoliščin organizacije (npr. določenost usmeritev in postopkov, procesov in sistemov organizacije). Revizor strokovno presoja o določitvi vrste in obsega postopkov ocenjevanja tveganj, ki jih je treba izvesti za izpolnjevanje zahtev tega MSR-ja.

A17. Čeprav se lahko spreminjajo obseg, do katerega so določene usmeritve organizacije, kot tudi postopki, procesi in sistemi, jih mora revizor še vedno spoznati v skladu z odstavki 19, 21, 22, 24, 25 in 26.

Primera

Nekatere organizacije, vključno z enostavnimi organizacijami, in še posebej organizacije, ki jih upravljajo lastniki, morda nimajo vzpostavljenih strukturiranih postopkov in sistemov (npr. postopka ocenjevanja tveganja ali postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja) ali pa imajo vzpostavljene postopke ali sisteme z omejeno dokumentacijo ali pomanjkljivo skladnostjo pri načinu njihovega izvajanja. Kadar je pri takih sistemih in postopkih pomanjkljiva določenost, lahko revizor še vedno izvaja postopke ocenjevanja tveganj z opazovanjem in poizvedovanjem.

[19] Glej odstavka A37 in A38.

[20] MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavek 7.

Pri drugih organizacijah, praviloma zapletenejših, se pričakuje, da imajo bolj določene in dokumentirane usmeritve in postopke. Revizor lahko uporabi tako dokumentacijo pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj.

A18. Vrsta in obseg postopkov ocenjevanja tveganj, ki jih je treba izvesti pri poslu, ki se izvaja prvič, so lahko obsežnejši kot postopki pri ponavljajočem se poslu. V kasnejših obdobjih se revizor lahko osredotoči na spremembe, do katerih je prišlo od preteklega obdobja.

Vrste postopkov ocenjevanja tveganj (glej odstavek 14)

A19. MSR 500[21] pojasnjuje vrste revizijskih postopkov, ki se lahko izvajajo pri pridobivanju revizijskih dokazov iz postopkov ocenjevanja tveganj in nadaljnjih revizijskih postopkov. Na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov lahko vpliva dejstvo, da so nekateri računovodski podatki in drugi dokazi lahko na voljo le v elektronski obliki ali samo ob določenem času.[22] Revizor lahko izvaja postopke preizkušanja podatkov ali preizkuse kontrol v skladu z MSR 330 hkrati s postopki ocenjevanja tveganj, kadar je učinkovito, da to stori. Pridobljeni revizijski dokazi, ki podpirajo prepoznavanje in ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe, lahko podpirajo tudi odkrivanje napačnih navedb na ravni uradnih trditev ali ovrednotenje uspešnosti delovanja kontrol.

A20. Čeprav se zahteva, da revizor med zahtevanim spoznavanjem organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji izvaja vse postopke ocenjevanja tveganj, ki so opisani v odstavku 14 (glej odstavke 19–26), 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 lahko vključujejo poizvedovanja pri zunanjem pravnem svetovalcu organizacije, zunanjih nadzornikih ali pri veščakih za ocenjevanje vrednosti, ki jih je uporabila organizacija.

Samodejna orodja in tehnike (glej odstavek 14)

A21. Revizor lahko z uporabo samodejnih orodij in tehnik izvaja postopke ocenjevanja tveganj na velikih količinah podatkov (iz glavne knjige, pomožnih poslovnih knjig ali drugih poslovnih podatkov) za analizo, ponovne izračune, ponovno izvedbo ali uskladitve.

Poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih osebah znotraj organizacije (glej odstavek 14(a))

Zakaj se poizveduje pri poslovodstvu in drugih osebah znotraj organizacije

A22. Informacije, ki jih pridobi revizor, da bi podprle primerno podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj in načrtovanje nadaljnjih revizijskih postopkov, se lahko pridobijo s poizvedovanjem pri poslovodstvu in osebah, odgovornih za računovodsko poročanje.

A23. Poizvedovanja pri poslovodstvu in osebah, odgovornih za računovodsko poročanje, in drugih primernih posameznikih znotraj organizacije in drugih zaposlenih z različnimi ravnmi pristojnosti, lahko revizorju ponudijo različne vidike pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganja pomembno napačne navedbe.

---

[21] MSR 500, odstavki A14–A17 in A21–A25.

[22] MSR 500, odstavek A12.

Primeri

- Poizvedovanja, usmerjena k pristojnim za upravljanje, lahko pomagajo revizorju razumeti obseg nadzora, ki ga izvajajo pristojni za upravljanje, ko poslovodstvo pripravlja računovodske izkaze. Prenovljeni MSR 260[23] prepozna pomembnost uspešnega dvosmernega komuniciranja, ki pomaga revizorju, da v zvezi s tem pridobi informacije od pristojnih za upravljanje.
- Poizvedovanja pri zaposlenih, ki so odgovorni za sklepanje, obdelavo ali evidentiranje zapletenih ali nenavadnih poslov, lahko pomagajo revizorju pri ovrednotenju primernosti izbora in uporabe določenih računovodskih usmeritev.
- Poizvedovanja, usmerjena k pravnemu svetovalcu v organizaciji, lahko zagotovijo informacije o takih zadevah, kot so sodni spori, skladnost z zakoni in predpisi, seznanjenost s prevaro ali sumom prevare, ki vpliva na organizacijo, poroštva, poprodajne obveznosti, dogovori s poslovnimi partnerji (kot so skupni podvigi) in pomen pogodbenih določil.
- Poizvedovanja, usmerjena k osebju trženja in prodaje, lahko zagotovijo informacije o spremembah v trženjski strategiji organizacije, trendih prodaje ali pogodbenih sporazumih z njenimi kupci.
- Poizvedovanja, usmerjena k nalogam za upravljanje tveganj (ali poizvedovanja pri tistih osebah, 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 o drugih tveganjih, povezanih s temi sistemi.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A24. Pri opravljanju poizvedovanj pri osebah, ki bi lahko imele informacije in bi morda lahko pomagale pri prepoznavanju tveganja pomembno napačne navedbe, lahko revizorji organizacij javnega sektorja pridobijo informacije iz dodatnih virov, na primer od revizorjev, ki so vključeni v izvajanje ali druge revizije, povezane z organizacijo.

Poizvedovanja pri ustreznih izvajalcih notranjega revidiranja

Dodatek 4 določa presoje za poznavanje nalog notranjega revidiranja v organizaciji.

Zakaj se poizveduje pri izvajalcih notranjega revidiranja (če notranje revidiranje v organizaciji obstaja)

A25. Če notranje revidiranje v organizaciji obstaja, lahko poizvedovanja pri primernih posameznikih, ki opravljajo take naloge, pomagajo revizorju pri poznavanju organizacije in njenega okolja, in sistema notranjega kontroliranja pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj.

[23] MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 4(b).

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A26. 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 primernih izvajalcih notranjega revidiranja lahko revizorju pomagajo pri prepoznavanju tveganja ravnanja, ki je pomembno neskladno z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, in tveganja pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju računovodskega poročanja.

Analitični postopki (glej odstavek 14(b))

Zakaj se izvajajo analitični postopki kot postopek ocenjevanja tveganj

A27. Analitični postopki pomagajo prepoznati neskladnosti, nenavadne posle ali dogodke in zneske, razmerja in trende, ki nakazujejo zadeve, ki lahko vplivajo na revizijo. Nenavadne ali nepričakovane povezave lahko pomagajo revizorju pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe, zlasti tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

A28. Analitični postopki, opravljeni kot postopki ocenjevanja tveganj, lahko pomagajo pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe s prepoznavanjem vidikov organizacije, katerih se revizor ni zavedal, ali pri razumevanju, kako dejavniki tveganja pri delovanju, kot je sprememba, vplivajo na dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo.

Vrste analitičnih postopkov

A29. Analitični postopki, opravljeni kot postopki ocenjevanja tveganj, lahko:

- vključujejo finančne in nefinančne informacije, kot je na primer povezava med prodajo in površino prodajnega prostora ali količino prodanega blaga (nefinančne);
- uporabljajo podatke, združene na visoki ravni. V skladu s tem lahko izidi teh analitičnih postopkov nudijo le splošni začetni znak za verjetnost pomembno napačne navedbe.

Primer

Pri reviziji številnih organizacij, vključno s tistimi, ki imajo enostavnejše poslovne modele in postopke in manj zapletene informacijske sisteme, lahko revizor izvaja enostavno primerjavo informacij, kot je sprememba v medletnih ali mesečnih saldih na kontih glede na salde v preteklih obdobjih, da pridobi znak za morebitna področja z visokim tveganjem.

A30. Ta MSR obravnava revizorjevo uporabo analitičnih postopkov kot postopkov ocenjevanja tveganj. MSR 520[24] obravnava revizorjevo uporabo analitičnih postopkov kot postopkov preizkušanja podatkov (»analitični postopki za preizkušanje podatkov«) in revizorjevo odgovornost za izvajanje analitičnih postopkov proti koncu revizije. V skladu s tem se za analitične postopke, opravljene kot postopke ocenjevanja tveganj, ne zahteva, da so opravljeni v skladu z zahtevami MSR 520. Vendar pa lahko zahteve in gradivo o uporabi v MSR 520 revizorju zagotovijo uporabno usmeritev za izvajanje analitičnih postopkov kot dela postopkov ocenjevanja tveganj.

[24] MSR 520 – *Analitični postopki.*

Samodejna orodja in tehnike

A31. Analitični postopki se lahko izvajajo z uporabo številnih orodij ali tehnik, ki so lahko samodejni. Uporaba samodejnih analitičnih postopkov za podatke se lahko imenuje podatkovna analitika.

Primer

Revizor lahko uporabi preglednico za primerjavo dejanskih evidentiranih zneskov z načrtovanimi zneski ali izvede naprednejši postopek pridobivanja podatkov iz informacijskega sistema organizacije in nadaljnjo analizo teh podatkov z uporabo tehnik vizualizacije za prepoznavanje vrste poslov, saldov na kontih ali razkritij, za katere se lahko zagotovijo dodatni posebni postopki ocenjevanja tveganj.

Opazovanje in pregledovanje (glej odstavek 14(c))

Zakaj se opazovanje in pregledovanje izvajata kot postopka ocenjevanja tveganj

A32. Opazovanje in pregledovanje lahko podpirata, potrdita ali nasprotujeta poizvedovanjem pri poslovodstvu in drugih in lahko tudi zagotavljata informacije o organizaciji in njenem okolju.

Stopnjevanost

A33. Kadar usmeritve ali postopki niso dokumentirani ali so kontrole organizacije manj določene, lahko revizor z opazovanjem ali pregledovanjem izvajanja kontrol še vedno pridobi nekatere revizijske dokaze v podporo prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe.

Primeri

- Revizor lahko z neposrednim opazovanjem spozna kontrole pri inventurnem štetju, čeprav jih organizacija ne dokumentira.
- Revizor lahko opazuje ločevanje nalog.
- Revizor lahko opazuje vnesena gesla.

Opazovanje in pregledovanje kot postopka ocenjevanja tveganj

A34. Postopki ocenjevanja tveganj lahko vključujejo opazovanje ali pregledovanje:

- poslovanja organizacije;
- notranjih dokumentov (kot so poslovni načrti in strategije), evidenc in priročnikov o notranjih kontrolah;
- poročil, ki so jih pripravili poslovodstvo (npr. četrtletna poročila poslovodstva in medletni računovodski izkazi) in pristojni za upravljanje (npr. zapisniki sestankov upravnega odbora);
- prostorov in obratov organizacije;
- informacij, pridobljenih iz zunanjih virov, kot so trgovinske in gospodarske revije; poročil analitikov, bank ali bonitetnih agencij; regulativnih ali finančnih publikacij ali drugih zunanjih dokumentov o finančni uspešnosti organizacije (npr. dokumenti, navedeni v odstavku A79);

- obnašanja in dejanj poslovodstva ali pristojnih za upravljanje (npr. opazovanje na sestanku revizijske komisije).

Samodejna orodja in tehnike

A35. Samodejna orodja ali tehnike se lahko uporabljajo tudi za opazovanje ali pregledovanje, zlasti sredstev, na primer z uporabo orodij za daljinsko opazovanje (npr. brezpilotni letalnik).

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A36. Postopki ocenjevanja tveganj, ki jih izvajajo revizorji organizacij javnega sektorja, lahko vključujejo tudi opazovanje in pregledovanje dokumentov, ki jih pripravi poslovodstvo za zakonodajalca, na primer dokumentov, povezanih z obveznim poročanjem o uspešnosti.

Informacije iz drugih virov (glej odstavek 15)

Zakaj revizor proučuje informacije iz drugih virov

A37. Informacije, pridobljene iz drugih virov, so lahko ustrezne za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe z zagotavljanjem informacij in vpogledov o:

- vrsti organizacije in njenih poslovnih tveganjih in o tem, kar se je morda spremenilo glede na pretekla obdobja;
- neoporečnosti in etičnih vrednotah poslovodstva in pristojnih za upravljanje, ki so tudi lahko ustrezni za revizorjevo poznavanje okolja kontroliranja;
- primernem okviru računovodskega poročanja in njegovi uporabi glede na vrsto in okoliščine organizacije.

Drugi ustrezni viri

A38. Drugi ustrezni viri informacij vključujejo:

- revizorjeve postopke v zvezi s sprejemanjem ali nadaljevanjem razmerja s stranko ali revizijskega posla v skladu s prenovljenim MSR-jem 220, vključno s sprejetimi sklepi o tem;[25]
- druge posle, ki jih partner, zadolžen za posel, izvaja za organizacijo. Partner, zadolžen za posel, si je morda med izvajanjem drugih poslov za organizacijo pridobil znanje, ustrezno za revizijo, vključno z znanjem o organizaciji in njenem okolju. Taki posli lahko vključujejo dogovorjene posle o postopkih ali druge revizijske posle ali posle dajanja zagotovila, vključno s posli, ki obravnavajo dodatne zahteve v zvezi s poročanjem v določeni pravni ureditvi.

Informacije, pridobljene na podlagi revizorjevih preteklih izkušenj z organizacijo in prejšnjih revizij (glej odstavek 16)

Zakaj so informacije iz preteklih izkušenj pomembne za sedajo revizijo

A39. Revizorjeve pretekle izkušnje z organizacijo in izkušnje iz revizijskih postopkov, opravljenih v prejšnjih revizijah, mu lahko zagotovijo informacije, ki ustrezajo njegovi določitvi vrste in obsega

[25] MSR 220 (prenovljen) – *Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov,* odstavki 22-24.

postopkov ocenjevanja tveganj in prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe.

Vrsta informacij iz prejšnjih revizij

A40. Revizorjeve pretekle izkušnje z organizacijo in revizijski postopki, opravljeni v prejšnjih revizijah, mu lahko zagotovijo informacije o takih zadevah, kot so:

- napačne navedbe v preteklosti in podatki o tem, ali so bile pravočasno popravljene;
- vrsta organizacije in njeno okolje ter sistem notranjega kontroliranja v organizaciji (vključno s pomanjkljivostmi pri kontroliranju);
- bistvene spremembe, ki so se zgodile v organizaciji ali njenem poslovanju glede na preteklo računovodsko obdobje;
- 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.

A41. Revizor mora ugotoviti, ali informacije, pridobljene na podlagi preteklih izkušenj z organizacijo in iz revizijskih postopkov, opravljenih v prejšnjih revizijah, ostajajo ustrezne in zanesljive, če jih namerava uporabiti za sedanjo revizijo. Če so se spremenili vrsta ali okoliščine organizacije, ali so pridobljene nove informacije, informacije iz preteklih obdobij morda niso več ustrezne ali zanesljive za sedanjo revizijo. Da bi revizor ugotovil, ali so se zgodile spremembe, ki lahko vplivajo na ustreznost ali zanesljivost takih informacij, lahko opravi poizvedovanje in izvede druge primerne revizijske postopke, kot so sprehajalni preizkusi ustreznih sistemov (walk-throughs). Če informacije niso zanesljive, lahko razmisli o izvajanju dodatnih postopkov, ki so primerni v določenih okoliščinah.

Razprava v delovni skupini za posel (glej odstavka 17–18)

Zakaj mora delovna skupina za posel razpravljati o uporabi primernega okvira računovodskega poročanja in dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo

A42. Razprava v delovni skupini za posel o uporabi primernega okvira računovodskega poročanja in dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo:

- nudi priložnost izkušenejšim članom delovne skupine za posel, vključno s partnerjem, zadolženim za posel, da izmenjajo svoje poglede, zasnovane na poznavanju organizacije. Izmenjava informacij prispeva k boljšemu poznavanju vseh članov skupine za posel;
- članom delovne skupine za posel omogoča izmenjavo informacij o poslovnih tveganjih, ki jim je izpostavljena organizacija, ter o tem, kako dejavniki tveganja pri delovanju lahko vplivajo na dovzetnost za pomembno napačno navedbo vrste poslov, saldov na kontih in razkritij, in kako in kje bi bili računovodski izkazi lahko dovzetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare ali napake;
- pomaga članom delovne skupine za posel, da bolje spoznajo možnosti za pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih na posebnih 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. Razprava zlasti pomaga članom delovne skupine za posel pri nadaljnjem proučevanju

protislovnih informacij, ki temeljijo na tem, kako vsak član delovne skupine za posel pozna vrsto in okoliščine organizacije;

- daje osnovo, na kateri se člani delovne skupine za posel medsebojno obveščajo in izmenjujejo nove informacije, ki so jih pridobili med revizijo, in ki lahko vplivajo na ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe ali na opravljene revizijske postopke za obravnavanje tveganj.

MSR 240 zahteva, da razprava v delovni skupini za posel zlasti poudari, kako in kje bi bili računovodski izkazi organizacije lahko dovzetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare, vključno s tem, kako lahko pride do prevare.[26]

A43. Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično ocenjevanje revizijskih dokazov in neposredna in odprta razprava v delovni skupini za posel, vključno s ponavljajočimi se revizijami lahko vodi do izboljšanega prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe. Drug izid razprave je lahko ta, da revizor prepozna posebna področja revizije, za katera je njegovo ravnanje s poklicno nezaupljivostjo še posebej pomembno in lahko vodi do vključitve izkušenejših članov delovne skupine za posel, ki so primerno usposobljeni za vključitev v izvajanje revizijskih postopkov, povezanih s temi področji.

Stopnjevanost

A44. Kadar posel opravlja posameznik, samostojni podjetnik (tj., kadar razprava v delovni skupini za posel ni možna), lahko proučevanje zadev, navedenih v odstavkih A42 in A46, vendarle pomaga revizorju pri prepoznavanju, kje lahko obstajajo tveganja pomembno napačne navedbe.

A45. Kadar posel opravlja velika delovna skupina za posel, kot na primer pri reviziji računovodskih izkazov skupine, ni treba ali ni praktično, da posamezna razprava vedno vključuje vse člane (na primer: pri reviziji, ki se izvaja na več krajih), niti ni treba, da se vse člane delovne skupine za posel obvesti o odločitvah, sprejetih med razpravo. Partner, zadolžen za posel, lahko razpravlja o zadevah s ključnimi člani delovne skupine za posel, vključno s tistimi, če je primerno, ki imajo posebne veščine ali znanje, in tistimi, ki so odgovorni za opravljeno delo v sestavnih delov, medtem ko prenese razpravo z drugimi na druge člane skupine, upoštevajoč obseg obveščanja, potrebnega v delovni skupini za posel. Koristen je lahko načrt komuniciranja, dogovorjen s partnerjem, zadolženim za posel.

Razprava o razkritjih v primernem okviru računovodskega poročanja

A46. Proučevanje zahtev po razkritjih primernega okvira računovodskega poročanja pomaga kot del razprave v delovni skupini za posel pri prepoznavanju v zgodnji fazi revizije, kjer bi lahko obstajala tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi z razkritji, celo v okoliščinah, v katerih primeren okvir računovodskega poročanja zahteva le poenostavljena razkritja. Zadeve, o katerih lahko razpravlja delovna skupina za posel, vključujejo:

- spremembe v zahtevah po računovodskem poročanju, ki so lahko posledica bistvenih novih ali popravljenih razkritij;
- spremembe v okolju organizacije, finančnem položaju ali dejavnosti, ko so lahko posledica bistvenih novih ali popravljenih razkritij, na primer: bistvena poslovna združitev v revidiranem obdobju;

[26] MSR 240, odstavek 16.

- razkritja, za katera bi bilo pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v preteklosti lahko težavno;
- razkritja o zapletenih zadevah, vključno s tistimi, ki vključujejo bistveno presojo poslovodstva o tem, katere informacije se razkrijejo.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A47. Kot del razprave revizorjev organizacij javnega sektorja z delovno skupino za posel se lahko proučijo tudi vsi dodatni širši cilji in dodatna tveganja, ki izhajajo iz revizijskega mandata ali obveznosti organizacij javnega sektorja.

Spoznavanje organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavke 19–27)

> **Dodatki od 1 do 6** določajo nadaljnje presoje v zvezi s spoznavanjem organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.

Zahtevano spoznavanje (glej odstavke 19–27)

A48. Spoznavanje organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji je dinamičen in ponavljajoč se postopek zbiranja, posodabljanja in analiziranja informacij, ki se nadaljuje med revizijo. Zato se revizorjeva pričakovanja lahko spremenijo, ko se pridobijo nove informacije.

A49. Revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja mu lahko pomaga pri razvijanju začetnih pričakovanj o vrstah poslov, saldov na kontih in razkritjih, ki so lahko bistvene vrste poslov, saldi na kontih in razkritja. Te pričakovane bistvene vrste poslov, saldi na kontih in razkritja tvorijo podlago za področje revizorjevega poznavanja informacijskega sistema organizacije.

Zakaj se zahteva poznavanje organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja (glej odstavka 19–20)

A50. Revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja mu pomaga pri razumevanju dogodkov in okoliščin, ki so ustrezni za organizacijo, in pri prepoznavanju, kako dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost uradnih trditev za napačno navedbo pri pripravljanju računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, in stopnje, do katere to drži. Take informacije določajo referenčni okvir, v okviru katerega revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe. Referenčni okvir mu prav tako pomaga pri načrtovanju revizije in strokovnem presojanju ter ohranjanju poklicne nezaupljivosti med revizijo, na primer, kadar:

- prepoznava in ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih v skladu z MSR 315 (prenovljen 2019) ali drugimi ustreznimi standardi (npr. povezanimi s tveganji prevare v skladu z MSR 240 ali kadar prepoznava ali ocenjuje tveganja, povezana z računovodskimi ocenami v skladu s prenovljenim MSR 540);

- izvaja postopke, ki pomagajo prepoznati primere neskladnosti z zakoni in drugimi predpisi in imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze v skladu z MSR 250;[27]
- ovrednoti, ali računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja v skladu s prenovljenim MSR 700;[28]
- določa pomembnost ali izvedbeno pomembnost v skladu z MSR 320;[29]
- upošteva primernost izbora in uporabe računovodskih usmeritev ter ustreznost razkritij v računovodskih izkazih.

A51. Revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja obvešča tudi o tem, kako načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke, na primer, kadar:

- razvija pričakovanja glede uporabe pri izvajanju analitičnih postopkov v skladu z MSR 520;[30]
- načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v skladu z MSR 330;
- ovrednoti zadostnost in primernost pridobljenih revizijskih dokazov (npr. v zvezi s predpostavkami ali ustnimi in pisnimi predstavitvami poslovodstva).

Stopnjevanost

A52. Vrsta in obseg zahtevanega poznavanja sta stvar revizorjeve strokovne presoje in se na podlagi vrste in okoliščin organizacije spreminjata med organizacijami, vključno z:

- velikostjo in zapletenostjo organizacije, vključno z njenim okoljem IT-ja;
- revizorjevimi preteklimi izkušnjami z organizacijo;
- vrsto sistemov in postopkov organizacije, vključno s tem, če so določeni ali ne;
- vrsto in obliko dokumentacije v organizaciji.

A53. Revizorjevi postopki ocenjevanja tveganj, da bi pridobil zahtevano poznavanje, so lahko manj obsežni pri revizijah enostavnih organizacij in obsežnejši za organizacije, ki so bolj zapletene. Pričakuje se, da bo globina poznavanja, ki jo zahteva revizor, manjša kot tista, ki jo ima poslovodstvo pri upravljanju organizacije.

A54. Nekateri okviri računovodskega poročanja omogočajo manjšim organizacijam, da zagotovijo enostavnejša in manj podrobna razkritja v računovodskih izkazih. Vendar pa to ne razbremeni revizorja odgovornosti za spoznavanje organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja, ki ga uporablja organizacija.

A55. Uporaba informacijskih sistemov v organizaciji, vrsta in obseg sprememb v okolju IT-ja lahko tudi vplivajo na posebne veščine, ki so potrebne kot pomoč pri zahtevanem spoznavanju.

---

[27] MSR 250 (prenovljen) – *Upoštevanje zakonov in predpisov pri reviziji računovodskih izkazov,* odstavek 14.

[28] MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih,* odstavek 13(e).

[29] MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavki 10–11.

[30] MSR 520, odstavek 5.

Organizacija in njeno okolje (glej odstavek 19(a))

Organizacijski ustroj organizacije, lastništvo in upravljanje ter poslovni model (glej odstavek 19(a)(i))

Organizacijski ustroj organizacije in lastništvo

A56. Poznavanje organizacijskega ustroja organizacije in lastništva lahko omogoča revizorju, da razume take zadeve, kot so:

- zapletenost organizacijskega ustroja;

> **Primer**
>
> Organizacija je lahko ena sama organizacija ali pa organizacijski ustroj lahko vključuje odvisne družbe, oddelke ali druge sestavne dele v več krajih. Poleg tega se pravni ustroj lahko razlikuje od ustroja poslovanja. Zapleteni ustroji pogosto uvajajo dejavnike, ki lahko povzročijo večjo dovzetnost za tveganja pomembno napačne navedbe. Taki problemi lahko vključujejo vprašanja, ali so dobro ime, skupni podvigi, naložbe ali organizacije s posebnim namenom ustrezno obračunani in ali so ustrezna razkritja takih problemov vključena v računovodske izkaze.

- lastništvo in razmerja med lastniki in drugimi osebami ali organizacije, vključno s povezanimi osebami. To razumevanje lahko pomaga pri ugotavljanju, ali so posli s povezanimi strankami primerno prepoznani, obračunani in ustrezno razkriti v računovodskih izkazih;[31]
- razlikovanje med lastniki, pristojnimi za upravljanje, in poslovodstvom;

> **Primer**
>
> V enostavnih organizacijah so lahko lastniki organizacije vključeni v upravljanje organizacije, zato je razlika majhna ali pa je ni. Nasprotno pa lahko v nekaterih organizacijah, ki kotirajo na borzi, obstaja jasno razlikovanje med poslovodstvom, lastniki organizacije in pristojnimi za upravljanje.[32]

- ustroj in zapletenost okolja informacijskih sistemov v organizaciji;.

> **Primera**
>
> Organizacija lahko:
>
> - poseduje več starih sistemov IT-ja v različnih podjetjih, ki niso dobro vključeni, zato je okolje IT-ja zapleteno,
> - uporablja zunanje ali notranje ponudnike storitev za vidike svojega okolja IT-ja (npr. zunanje izvajanje gostovanja njenega okolja IT-ja ali uporaba centra skupnih storitev za osrednje upravljanje procesov IT-ja v skupini).

Samodejna orodja in tehnike

---

[31] MSR 550 določa zahteve in zagotavlja usmeritev za presoje revizorja, ki so pomembne za povezane osebe.

[32] MSR 260 (prenovljen), odstavka A1 in A2, nudita usmeritev za prepoznavanje pristojnih za upravljanje in pojasnjujeta, da so v posameznih primerih nekateri ali vsi pristojni za upravljanje lahko vključeni v upravljanje organizacije.

A57. Revizor lahko uporablja samodejna orodja in tehnike za poznavanje poslovnih tokov in obdelovanja kot dela svojih postopkov za poznavanje informacijskega sistema. Izid teh postopkov je lahko tak, da revizor pridobi informacije o organizacijskem ustroju organizacije ali o tistih, s katerimi organizacija opravlja dejavnost (npr. prodajalci, kupci, povezane osebe).

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A58. Lastništvo organizacije javnega sektorja morda ni enako pomembno kot v zasebnem sektorju, ker se odločitve, povezane z organizacijo, lahko sprejmejo izven organizacije kot rezultat političnih postopkov. Zato poslovodstvo morda nima nadzora nad določenimi sprejetimi odločitvami. Zadeve, ki bi bile lahko ustrezne, vključujejo poznavanje sposobnosti organizacije, da sprejme enostranske odločitve in sposobnost drugih organizacij javnega sektorja, da nadzorujejo ali vplivajo na mandate organizacije in strateško usmeritev.

Primer

Za organizacijo javnega sektorja lahko veljajo zakoni in druge usmeritve organov, ki zahtevajo, da si pred izvajanjem pridobi odobritev svoje strategije in ciljev od strank, ki so zunaj organizacije. Zato lahko zadeve, povezane s poznavanjem pravnega ustroja organizacije, vključujejo veljavne zakone in druge predpise ter razvrstitev organizacije (tj., ali je organizacija ministrstvo, oddelek, agencija ali druga vrsta organizacije).

Upravljanje

Zakaj revizor spoznava upravljanje

A59. Poznavanje upravljanja organizacije lahko pomaga revizorju pri poznavanju sposobnosti organizacije, da zagotovi primeren nadzor svojega sistema notranjega kontroliranja. To poznavanje lahko zagotovi tudi dokaze o pomanjkljivostih, ki lahko kažejo povečanje dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije za tveganja pomembno napačne navedbe.

Poznavanje upravljanja v organizaciji

A60. Zadeve, ki so lahko pomembne za revizorja pri spoznavanju upravljanja organizacije, vključujejo:

- ali so samo nekateri ali vsi pristojni za upravljanje vključeni v upravljanje organizacije,
- obstoj (in ločitev) neizvršnega odbora od izvršnega poslovodstva,
- ali imajo pristojni za upravljanje položaje, ki so sestavni del pravnega ustroja v organizaciji, npr. direktorji,
- obstoj podskupin, pristojnih za upravljanje, kot je revizijski odbor, in odgovornosti take skupine,
- odgovornosti pristojnih za upravljanje za nadzor računovodskega poročanja, vključno z odobritvijo računovodskih izkazov.

Poslovni model organizacije

Dodatek 1 določa dodatne presoje za spoznavanje organizacije in njenega poslovnega modela ter dodatne presoje o revidiranju organizacij za poseben namen.

Zakaj revizor spoznava poslovni model organizacije

A61. Poznavanje ciljev organizacije, strategije in poslovnega modela pomaga revizorju pri poznavanju organizacije na strateški ravni in poznavanju poslovnih tveganj, ki jih organizacija prevzema in se z njimi sooča. Poznavanje poslovnih tveganj, ki vplivajo na računovodske izkaze, pomaga revizorju pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe, ker bo večina poslovnih tveganj imela navsezadnje finančne posledice in zato tudi vplivala na računovodske izkaze.

Primeri

Poslovni model organizacije se na različne načine lahko zanese na uporabo informacijskih sistemov:

- organizacija prodaja čevlje iz dejanske zaloge in uporablja najsodobnejši sistem za vodenje zalog in prodajnih mest, ki evidentira prodajo čevljev; ali
- organizacija prodaja čevlje po spletu, tako da se vsi prodajni posli obdelajo v okolju IT-ja, vključno s sklenitvijo poslov na spletni strani.

V obeh organizacijah bi bila poslovna tveganja, ki izhajajo iz različnega poslovnega modela, bistveno različna, ne glede na to, da obe organizaciji prodajata čevlje.

Poznavanje poslovnega modela organizacije

A62. Za revizorjevo poznavanje pa niso pomembni vsi vidiki poslovnega modela. Poslovna tveganja so bolj splošna kot tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, čeprav poslovna tveganja vključujejo tudi te. Revizorjeva naloga ni poznavanje ali prepoznavanje vseh poslovnih tveganj, ker vsa poslovna tveganja ne povzročajo tveganj pomembno napačne navedbe.

A63. Poslovna tveganja, ki povečujejo dovzetnost za tveganja pomembno napačne navedbe, lahko izhajajo iz:

- neprimernih ciljev ali strategij, neuspešnega izvrševanje strategij, sprememb ali zapletenosti;
- neuspešnosti pri prepoznavanju potrebe po spremembah, ki prav tako lahko povzroči poslovno tveganje, na primer zaradi:
  - razvoja novih izdelkov ali storitev, ki morda ne uspejo,
  - trga, ki je tudi če je uspešno razvit, neustrezen za podpiranje izdelka ali storitve,
  - napak v izdelku ali storitvi, katerih posledice so lahko pravna odgovornost in tveganje ugleda;
- spodbud in pritiskov na poslovodstvo, ki lahko povzročijo namerno ali nenamerno pristranskost poslovodstva in zato vplivajo na sprejemljivost bistvenih predpostavk in pričakovanj poslovodstva ali pristojnih za upravljanje.

A64. Primeri zadev, ki jih revizor lahko proučuje pri spoznavanju poslovnega modela organizacije, ciljev, strategij in povezanih poslovnih tveganj, ki lahko povzročijo tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, vključujejo:

- dogajanja v panogi, kot so pomanjkanje osebja ali poglobljenega znanja za obravnavanje sprememb v panogi;
- nove izdelke ali storitve, ki lahko privedejo do povečane odgovornosti organizacije;
- širitev poslovanja organizacije in nenatančno oceno povpraševanja;
- nove računovodske zahteve, ki se nepopolno in neustrezno uvedejo;
- regulativne zahteve, ki povzročijo povečano pravno izpostavljenost;
- sedanje in prihodnje zahteve za financiranje, kot je izguba financiranja zaradi nesposobnosti organizacije, da izpolnjuje obveznosti;
- uporabo IT-ja, kot je uvajanje novega sistema IT-ja, ki bo vplival na poslovanje in računovodsko poročanje,
- učinke izvajanja strategije, zlasti vplive, ki vodijo do novih računovodskih zahtev.

A65. Poslovodstvo običajno prepozna poslovna tveganja in razvije pristope njihovega obravnavanja. Tak postopek ocenjevanja tveganj je del sistema notranjega kontroliranja v organizaciji in razprava o njem je predstavljena v odstavku 22 in v odstavkih A109–A113.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A66. Organizacije, ki poslujejo v javnem sektorju, lahko ustvarjajo in prinašajo vrednost na različne načine tistim, ki ustvarjajo bogastvo za lastnike, vendar imajo še vedno »poslovni model« s posebnim ciljem. Zadeve, ki jih revizorji javnega sektorja lahko spoznavajo, in so pomembne za poslovni model organizacije, vključujejo:

- poznavanje ustreznih vladnih dejavnosti, vključno s povezanimi programi,
- programske cilje in strategije, vključno z elementi splošnega družbenega interesa.

A67. Pri revizijah organizacij javnega sektorja lahko na »cilje poslovodstva« vplivajo zahteve za dokazovanje javne odgovornosti in lahko vključujejo cilje, ki imajo svoj vir v zakonu, predpisu ali drugem organu.

Panožni, regulativni in drugi zunanji dejavniki (glej odstavek 19(a)(ii))

Panožni dejavniki

A68. Ustrezni panožni dejavniki vključujejo panožne pogoje, kot so konkurenčno okolje, razmerja z dobavitelji in kupci ter tehnološki razvoj. Zadeve, ki jih revizor lahko prouči, vključujejo:

- trg in konkurenco, vključno s povpraševanjem, zmogljivostjo in cenovno konkurenco,
- ciklično ali sezonsko dejavnost,
- tehnologijo izdelkov v zvezi z izdelki organizacije,
- oskrbo z energijo in stroške.

A69. Panoga, v kateri posluje organizacija, lahko povzroči posebna tveganja pomembno napačne navedbe, ki izhaja iz vrste poslovanja ali stopnje pravne ureditve.

Primer

V gradbeništvu lahko dolgoročne pogodbe vključujejo bistvene ocene prihodkov in odhodkov, ki povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe. V takih primerih je pomembno, da delovna skupina za posel vključuje člane z ustrezno usposobljenostijo in zmožnostmi.[33]

Regulativni dejavniki

A70. Ustrezni regulativni dejavniki vključujejo regulativno okolje, ki med drugim vključuje primeren okvir računovodskega poročanja, pravno in politično okolje in vse spremembe v zvezi s tem. Zadeve, ki jih revizor lahko prouči, vključujejo:

- regulativni okvir za regulirano panogo, na primer zahteve glede skrbnosti in varnosti, vključno s povezanimi razkritji;
- zakonodajo in predpise, ki bistveno vplivajo na poslovanje organizacije, na primer delovnopravne zakone in predpise;
- davčno zakonodajo in predpise;
- vladne politike, ki trenutno vplivajo na opravljanje dejavnosti organizacije, kot so denarne spodbude, vključno z nadzorom tujih valut, davčne in finančne spodbude (na primer programi državne pomoči) in tarife ali politike trgovinskih omejitev;
- okoljske zahteve, ki vplivajo na panogo in poslovanje organizacije.

A71. Prenovljeni MSR 250 vključuje nekatere posebne zahteve, povezane s pravnim in regulativnim okvirom, ki velja za organizacijo in panogo ali sektor, v katerem organizacija deluje.[34]

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A72. Pri revizijah organizacij javnega sektorja lahko obstajajo posebni zakoni ali drugi predpisi, ki vplivajo na poslovanje organizacije. Taki elementi lahko predstavljajo bistveno presojo pri spoznavanju organizacije in njenega okolja.

Drugi zunanji dejavniki

A73. Drugi zunanji dejavniki, ki vplivajo na organizacijo, ki jih revizor lahko prouči, vključujejo splošne gospodarske pogoje, obrestne mere, razpoložljivost financiranja in inflacijo ali prevrednotenje valut.

Ukrepi, ki jih poslovodstvo uporablja za oceno finančne uspešnosti organizacije (glej odstavek 19(a)(iii))

Zakaj revizor pozna ukrepe, ki jih uporablja poslovodstvo

A74. Poznavanje ukrepov organizacije pomaga revizorju pri proučevanju, ali taki ukrepi, ki se bodisi uporabijo zunaj organizacije ali v njej, ustvarjajo pritisk na organizacijo, da doseže cilje uspešnosti. Ti pritiski lahko spodbudijo poslovodstvo, da sprejme ukrepe, ki povečujejo dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva ali prevare (npr.

[33] MSR 220 (prenovljen), odstavki 25-28.

[34] MSR 250 (prenovljen), odstavek 13.

izboljšanje poslovne uspešnosti ali namerna napačna navedba v računovodskih izkazih) (glej MSR 240 za zahteve in smernice v zvezi s tveganji prevare).

A75. Ukrepi lahko revizorju tudi kažejo verjetnost tveganja pomembno napačne navedbe v informacijah, povezanih z računovodskimi izkazi. Na primer, ukrepi za izboljšanje uspešnosti lahko kažejo, da je rast ali dobičkonosnost organizacije neobičajno hitra, če se jo primerja z drugimi organizacijami v isti panogi.

Ukrepi, ki jih uporablja poslovodstvo

A76. Poslovodstvo in druge osebe običajno merijo in pregledujejo tiste zadeve, za katere menijo, da so pomembne. Poizvedovanja pri poslovodstvu lahko pokažejo, da se pri ovrednotenju finančne uspešnosti in ukrepanju poslovodstvo zanaša na določena ključna razmerja, ki so javno dostopna ali ne. V takih primerih lahko revizor s proučevanjem informacij, ki jih ta organizacija uporablja za upravljanje svojega poslovanja, prepozna ustrezne ukrepe uspešnosti, bodisi notranje ali zunanje. Če tako poizvedovanje kaže odsotnost merjenja uspešnosti ali pregledovanja, lahko obstaja povečano tveganje napačnih navedb, ki se jih ne odkrije in popravi.

A77. Ključna razmerja, ki se uporabljajo za ovrednotenje finančne uspešnosti, lahko vključujejo:

- ključne kazalnike uspešnosti (finančne in nefinančne) in ključna razmerja, trende in statistiko poslovanja;
- analize finančne uspešnosti po obdobjih;
- predračune, napovedi, analize odmikov, informacije o segmentih in področna, oddelčna poročila ali poročila o uspešnosti druge ravni;
- ukrepe za uspešnost zaposlenih in usmeritve glede plačila spodbud;
- primerjave uspešnosti organizacije z uspešnostjo konkurence.

Stopnjevanost (glej odstavek 19(a)(iii))

A78. Postopki, sprejeti za poznavanje ukrepov organizacije, se lahko spreminjajo glede na velikost ali zapletenost organizacije kot tudi na vključenost lastnikov ali pristojnih za upravljanje v upravljanje organizacije.

Primera

- V nekaterih enostavnih organizacijah so lahko pogoji zadolževanja organizacije v banki (tj. bančnih zavez) povezani s posebnimi ukrepi uspešnosti, ki so povezani z uspešnostjo organizacije ali finančnim položajem (npr. najvišji znesek obratnega kapitala). Revizorjevo poznavanje ukrepov uspešnosti, ki jih uporablja banka, mu lahko pomaga prepoznati področja, na katerih obstaja povečana dovzetnost za tveganje pomembno napačne navedbe.
- V nekaterih organizacijah, katerih vrsta in okoliščine so bolj zapleteni, kot na primer tiste, ki poslujejo na področju zavarovalništva ali bančništva, se uspešnost ali finančni položaj lahko meri v skladu z regulativnimi zahtevami (npr. zahteve glede regulativnih razmerij, kot so kapitalska ustreznost in likvidnostne ovire za uspešnost). Revizorjevo poznavanje teh ukrepov uspešnosti lahko pomaga prepoznati področja, na katerih obstaja povečana dovzetnost za tveganje pomembno napačne navedbe.

Druge presoje

A79. Zunanje stranke lahko tudi pregledujejo in analizirajo finančno uspešnost organizacije, zlasti za organizacije, za katere so računovodski podatki javno dostopni. Revizor lahko tudi prouči javno dostopne podatke, ki mu nadalje pomagajo pri poznavanju poslovanja ali prepoznavanju protislovnih informacij, kot so informacije, pridobljene:

- pri analitikih ali bonitetnih agencijah,
- iz novic ali drugih medijev, vključno z družbenimi mediji,
- pri davčnih organih,
- regulatorjih,
- sindikatih,
- pri virih financiranja.

Take računovodske podatke se pogosto lahko pridobi v revidirani organizaciji.

A80. Merjenje in pregledovanje finančne uspešnosti nista enaka spremljanju sistema notranjega kontroliranja (ki se obravnava kot sestavina sistema notranjega kontroliranja v odstavkih A114–A122), čeprav se njihovi nameni lahko prekrivajo:

- merjenje in pregledovanje uspešnosti sta usmerjena na to, ali poslovna uspešnost izpolnjuje cilje, ki jih je določilo poslovodstvo (ali tretje stranke);
- nasprotno pa je spremljanje sistema notranjega kontroliranja povezano s spremljanjem uspešnosti kontrol, vključno s tistimi, ki so povezane s poslovodskim merjenjem in pregledovanjem finančne uspešnosti.

V nekaterih primerih razmerja uspešnosti zagotavljajo tudi informacije, ki omogočajo poslovodstvu, da prepozna pomanjkljivosti kontrol.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A81. Poleg proučevanja ustreznih ukrepov, ki jih uporablja organizacija javnega sektorja za ocenjevanje finančne uspešnosti organizacije, lahko revizorji organizacij javnega sektorja proučujejo tudi nefinančne informacije, kot je doseganje izidov pri javnih dobrinah (na primer število oseb, ki jim je pomagal poseben program).

Primeren okvir računovodskega poročanja (glej odstavek 19(b))

Poznavanje primernega okvira računovodskega poročanja in računovodskih usmeritev organizacije

A82. Zadeve, ki jih lahko revizor proučuje pri spoznavanju primernega okvira računovodskega poročanja organizacije, in način uporabe v okviru vrste in okoliščin organizacije in njenega okolja, vključujejo:

- prakse računovodskega poročanja v organizaciji glede na primeren okvir računovodskega poročanja, kot so:
    - računovodska načela in posebne prakse v določeni panogi, vključno z bistvenimi vrstami poslov, saldi na kontih in povezanimi razkritji v računovodskih izkazih za posebne panoge (na primer posojila in naložbe za banke ali za raziskave in razvoj za farmacevtske izdelke),

  - pripoznavanje prihodkov,
  - računovodenje finančnih instrumentov, vključno s povezanimi kreditnimi izgubami,
  - sredstva, obveznosti in posli v tujih valutah,
  - obračunavanje neobičajnih ali zapletenih poslov, vključno s tistimi na spornih ali rastočih področjih (na primer obračunavanje kriptovalute).
- Poznavanje izbora in uporabe računovodskih usmeritev organizacije, vključno s spremembami v zvezi s tem in razlogi, lahko vključuje take zadeve, kot so:
  - metode, ki jih organizacija uporablja za pripoznavanje, merjenje, predstavljanje in razkrivanje bistvenih in neobičajnih poslov,
  - učinek bistvenih računovodskih usmeritev na spornih in rastočih področjih, za katere ni uradnih usmeritev ali soglasij,
  - spremembe v okolju, kot so spremembe v primernem okviru računovodskega poročanja ali davčne reforme, ki lahko zahtevajo spremembo v računovodskih usmeritvah organizacije,
  - standardi računovodskega poročanja ter zakoni ter predpisi, ki so za organizacijo novi, in kdaj in kako bo organizacija sprejela in izpolnila take zahteve.

A83. Spoznavanje organizacije in njenega okolja lahko pomaga revizorju pri proučevanju, kje se lahko pričakujejo spremembe v računovodskem poročanju organizacije (npr. glede na pretekla obdobja).

> **Primer**
>
> Če je imela organizacija v tem obdobju bistveno poslovno združitev, bi revizor verjetno pričakoval spremembe v vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih, ki so povezane s to poslovno združitvijo. Če pa bistvenih sprememb v okviru računovodskega poročanja v obdobju ni bilo, lahko njegovo poznavanje pomaga potrditi, da je razumevanje, pridobljeno v preteklem obdobju, še naprej ustrezno.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A84. Primeren okvir računovodskega poročanja v organizaciji javnega sektorja določajo zakonodajni in regulativni okviri, pomembni v vsaki ureditvi ali na vsakem geografskem območju. Zadeve, ki se lahko proučujejo pri uporabi zahtev primernega računovodskega poročanja v organizaciji, in način, kako se uporablja v okviru vrste in okoliščin organizacije in njenega okolja, vključujejo, ali organizacija v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor ali hibridom uporablja celotno računovodenje na podlagi poslovnih dogodkov ali računovodenje na podlagi plačil.

Kako dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost uradnih trditev za napačno navedbo (glej odstavek 19(c))

> **Dodatek 2** navaja primere dogodkov in okoliščin, ki lahko povzročijo obstoj tveganja pomembno napačne navedbe, ki je razvrščeno glede na dejavnik tveganja pri delovanju.

Zakaj revizor pozna dejavnike tveganja pri delovanju, kadar pozna organizacijo in njeno okolje ter primeren okvir računovodskega poročanja

A85. Poznavanje organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja pomaga revizorju pri prepoznavanju dogodkov ali okoliščin, katerih značilnosti lahko vplivajo na dovzetnost uradnih trditev o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih za napačno navedbo. Te značilnosti so dejavniki tveganja pri delovanju. Dejavniki tveganja pri delovanju lahko vplivajo na dovzetnost uradnih trditev za napačno navedbo z vplivanjem na verjetnost pojava napačne navedbe ali velikost napačne navedbe, če bi se pojavila. Razumevanje, kako dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost uradnih trditev za napačno navedbo, lahko pomaga revizorju pri predhodnem razumevanju verjetnosti ali velikosti napačnih navedb, kar mu pomaga, da prepozna tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev v skladu z odstavkom 28(b). Poznavanje stopnje, do katere dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost uradnih trditev za napačno navedbo, pomaga revizorju tudi pri ocenjevanju verjetnosti in velikosti morebitne napačne navedbe, kadar ocenjuje tveganje pri delovanju v skladu z odstavkom 31(a). Zato mu lahko poznavanje dejavnikov tveganja pri delovanju pomaga tudi pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih revizijskih postopkov v skladu z MSR 330.

A86. Na revizorjevo prepoznavanje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in ocenjevanje tveganja pri delovanju lahko vplivajo tudi revizijski dokazi, ki jih je revizor pridobil pri izvajanju drugih postopkov ocenjevanja tveganj, nadaljnjih revizijskih postopkov ali pri izpolnjevanju drugih zahtev v MSR-jih (glej odstavke A95, A103, A111, A121, A124 in A151).

Učinek dejavnikov tveganja pri delovanju na vrsto poslov, salde na kontih ali razkritja

A87. Obseg dovzetnosti za pomembno napačno navedbo vrste poslov, saldov na kontih ali razkritij, ki izhajajo iz zapletenosti ali pristranskosti, je pogosto tesno povezan z obsegom spremembe ali negotovosti.

Primer

Če ima organizacija računovodsko oceno, ki temelji na predpostavkah, za katere velja bistvena presoja, je verjetno, da tako pristranskost kot negotovost vplivata na merjenje računovodske ocene.

A88. Večji obseg, do katerega so vrsta poslov, saldi na kontih ali razkritja zaradi zapletenosti ali pristranskosti dovzetna za napačno navedbo, pomeni večjo potrebo, da revizor uporabi poklicno nezaupljivost. Kadar so vrsta poslov, saldi na kontih ali razkritja dovzetni za napačno navedbo zaradi zapletenosti, pristranskosti, spremembe ali negotovosti, lahko ti dejavniki tveganja pri delovanju ustvarijo priložnost za pristranskost poslovodstva, bodisi nenamerno ali namerno, in vplivajo na dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva. Na revizorjevo prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe in ocenjevanje tveganja pri delovanju na ravni uradnih trditev prav tako vplivajo medsebojna razmerja med dejavniki tveganja pri delovanju.

A89. Dogodki ali okoliščine, ki lahko vplivajo na dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva, lahko vplivajo tudi na dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi drugih dejavnikov tveganja prevare. Skladno s tem so to lahko ustrezne informacije za uporabo v skladu z odstavkom 24 MSR 240, ki zahteva, da revizor ovrednoti, ali informacije,

pridobljene v drugih postopkih ocenjevanja tveganj in z njimi povezanih dejavnostih, kažejo, da obstaja en dejavnik ali več dejavnikov tveganj prevare.

Spoznavanje sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavke 21–27)

Dodatek 3 dalje opisuje vrsto sistema notranjega kontroliranja v organizaciji in naravne omejitve notranjih kontrol. Prav tako pojasnjuje sestavine sistema notranjega kontroliranja za namene MSR-jev.

A90. Revizor spoznava sistem notranjega kontroliranja v organizaciji s postopki ocenjevanja tveganj, ki so izvedeni, da bi poznal in ovrednotil vsako sestavino sistema notranjega kontroliranja, kot je določeno v odstavkih 21 do 27.

A91. Sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji za namen tega MSR-ja morda nujno ne odražajo tega, kako organizacija načrtuje, vzpostavlja ali vzdržuje sistem notranjega kontroliranja, ali kako lahko razvršča določeno sestavino. Za opisovanje različnih vidikov sistema notranjega kontroliranja lahko organizacije uporabljajo različno izrazoslovje ali okvire. Za revizijo lahko revizorji uporabljajo tudi drugačno izrazoslovje ali okvire, če se obravnavajo vse sestavine, ki so opisane v tem MSR-ju.

Stopnjevanost

A92. Način načrtovanja, vzpostavljanja in vzdrževanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji se spreminja glede na velikost in zapletenost organizacije. Na primer, enostavne organizacije lahko za doseganje svojih ciljev uporabljajo manj strukturirane ali enostavnejše kontrole (tj. usmeritve in postopke).

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A93. Revizorji organizacij javnega sektorja imajo pogosto dodatne naloge v zvezi z notranjim kontroliranjem, na primer, poročajo o skladnosti z uveljavljenim kodeksom ravnanja ali poročajo o porabi v primerjavi s predračunom. Revizorji organizacij javnega sektorja imajo lahko tudi naloge, da poročajo o skladnosti z zakonom, drugimi predpisi ali drugim organom. Zato so lahko njihove presoje o sistemu notranjega kontroliranja širše in podrobnejše.

Informacijska tehnologija v sestavinah sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

Dodatek 5 navaja nadaljnjo usmeritev za poznavanje informacijske tehnologije v sestavinah sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.

A94. Splošni cilj in področje revizije se ne razlikujeta, če organizacija posluje v pretežno ročnem okolju, v celoti samodejnem okolju ali v okolju, ki vključuje neko kombinacijo ročnih in samodejnih elementov (tj. ročne in samodejne kontrole in druge vire, ki se uporabljajo v sistemu notranjega kontroliranja v organizaciji).

Poznavanje vrste sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

A95. Pri ovrednotenju uspešnosti načrtovanja kontrol in o tem, ali so bile izvedene (glej odstavke A175 do A181), revizorjevo poznavanje vsake izmed sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji zagotavlja predhodno poznavanje tega, kako organizacija prepozna poslovna

tveganja in kako se nanje odziva. Na različne načine lahko vpliva tudi na revizorjevo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe (glej odstavek A86). To pomaga revizorju pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih revizijskih postopkov, vključno z načrti za preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol. Na primer:

- revizorjevo poznavanje okolja kontroliranja v organizaciji, postopka ocenjevanja tveganja v organizaciji in postopka spremljanja sestavin kontrol v organizaciji verjetno vpliva na prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov;
- revizorjevo poznavanje informacijskega sistema organizacije in komuniciranja in sestavin kontrolnega delovanja v organizaciji verjetno vpliva na prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

Okolje kontroliranja, postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji in postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavke 21–24)

A96. Kontrole v okolju kontroliranja, postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji in postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji so predvsem neposredne kontrole (tj. kontrole, ki niso dovolj natančne, da bi preprečevale, odkrivale ali popravile napačne navedbe na ravni uradnih trditev, ampak podpirajo druge kontrole in imajo zato lahko posredni učinek na verjetnost, da se bo napačna navedba pravočasno odkrila ali preprečila). Vendar pa so lahko nekatere kontrole v teh sestavinah tudi neposredne.

Zakaj mora revizor poznati okolje kontroliranja, postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji in postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

A97. Okolje kontroliranja zagotavlja splošni temelj za delovanje drugih sestavin sistema notranjega kontroliranja. Okolje kontroliranja neposredno ne preprečuje ali odkriva in popravlja napačnih navedb. Vendar pa lahko vpliva na uspešnost kontrol v drugih sestavinah sistema notranjega kontroliranja. Podobno sta postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji in njen postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja načrtovana tako, da delujeta na način, ki podpira tudi celoten sistem notranjega kontroliranja.

A98. Ker te sestavine temeljijo na sistemu notranjega kontroliranja v organizaciji, bi vse pomanjkljivosti v njihovem delovanju lahko imele močne učinke na pripravo računovodskih izkazov. Zato revizorjevo poznavanje in ovrednotenje teh sestavin vpliva na njegovo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in lahko vpliva tudi na prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov vplivajo na njegovo načrtovanje splošnih odzivov, vključno z vplivom na vrsto, čas in obseg revizorjevih nadaljnjih postopkov[35], kot je pojasnjeno v MSR 330.

Spoznavanje okolja kontroliranja (glej odstavek 21)

Stopnjevanost

A99. Vrsta okolja kontroliranja v enostavni organizaciji se verjetno razlikuje od okolja kontroliranja v bolj zapleteni organizaciji. Na primer, pristojni za upravljanje v enostavnih organizacijah ne smejo

[35] MSR 330, odstavki A1–A3.

vključiti neodvisnega ali zunanjega člana, in kjer ni drugih lastnikov, vlogo upravljanja lahko neposredno opravlja lastnik direktor. V skladu s tem so lahko nekatere presoje o okolju kontroliranja v organizaciji manj pomembne ali neustrezne.

A100. Poleg tega pa revizijski dokazi o elementih okolja kontroliranja v enostavnih organizacijah morda niso na voljo v dokumentarni obliki, zlasti kadar je komuniciranje med poslovodstvom in drugim osebjem neuradno, dokazi pa so v določenih okoliščinah še vedno lahko ustrezno pomembni in zanesljivi.

Primera

- Organizacijski ustroj v enostavni organizaciji bo verjetno preprostejši in bo lahko vključeval manjše število zaposlenih, vključenih v vloge, povezane z računovodskim poročanjem.
- Če vlogo upravljanja neposredno opravlja lastnik direktor, lahko revizor ugotovi, da neodvisnost pristojnih za upravljanje ni ustrezna.
- Enostavne organizacije morda nimajo pisnega kodeksa ravnanja, ampak namesto tega razvijejo kulturo, ki poudarja pomembnost neoporečnosti in etičnega obnašanja z ustnim komuniciranjem in zgledom poslovodstva. Zato so odnosi, ozaveščenost in dejanja poslovodstva ali lastnika direktorja zlasti pomembni za revizorjevo razumevanje manj zapletenega okolja kontroliranja v organizaciji.

Poznavanje okolja kontroliranja (glej odstavek 21(a))

A101. Revizijski dokazi za revizorjevo poznavanje okolja kontroliranja se lahko pridobijo s kombinacijo poizvedovanja in drugih postopkov ocenjevanja tveganj (tj. potrjevanje poizvedovanja z opazovanjem ali pregledovanjem dokumentov).

A102. Pri proučevanju obsega, do katerega poslovodstvo dokazuje zavezanost neoporečnosti in etičnim vrednotam, lahko revizor s poizvedovanjem pri poslovodstvu in zaposlenih in s proučevanjem informacij iz zunanjih virov spozna:

- kako poslovodstvo zaposlene obvešča o svojih stališčih o poslovnih praksah in etičnem ravnanju in
- ali poslovodstvo deluje skladno s kodeksom, tako da pregleduje kodeks ravnanja poslovodstva in opazuje poslovodstvo.

Ovrednotenje okolja kontroliranja (glej odstavek 21(b))

Zakaj revizor ovrednoti okolje kontroliranja

A103. Revizorjevo ovrednotenje tega, kako organizacija dokazuje obnašanje v skladu z zavezanostjo neoporečnosti in etičnim vrednotam v organizaciji, ali okolje kontroliranja zagotavlja primeren temelj za druge sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji in ali katere koli prepoznane pomanjkljivosti kontrol resno ogrožajo druge sestavine sistema notranjega kontroliranja, pomaga revizorju pri prepoznavanju morebitnih vprašanj v drugih sestavinah sistema notranjega kontroliranja. Okolje kontroliranja namreč temelji na drugih sestavinah sistema notranjega kontroliranja v organizaciji. To ovrednotenje lahko tudi pomaga revizorju pri poznavanju tveganj, s katerimi se sooča organizacija, in s tem pri prepoznavanju in ocenjevanju

tveganj pomembno napačne navedbe na ravneh računovodskih izkazov in uradnih trditev (glej odstavek A86).

Revizorjevo ovrednotenje okolja kontroliranja

A104. Revizorjevo ovrednotenje okolja kontroliranja temelji na spoznavanju v skladu z odstavkom 21(a).

A105. V nekaterih organizacijah lahko prevladuje posameznik, ki lahko uveljavlja precejšnjo mero lastne presoje. Dejanja in odnosi tega posameznika imajo lahko močan učinek na kulturo organizacije, kar pa ima lahko posledično močan učinek na okolje kontroliranja. Tak učinek je lahko pozitiven ali negativen.

Primer

Neposredna vključenost posameznika je lahko ključna, da se organizaciji omogoči izpolnjevanje ciljev rasti in drugih ciljev in da lahko tudi bistveno prispeva k uspešnemu sistemu notranjega kontroliranja. Po drugi strani pa koncentracija znanja in moči (avtoritete) lahko vodi do povečane dovzetnosti za pomembno napačno navedbo s tem, ko se poslovodstvo izogiba kontrolam.

A106. Revizor lahko prouči, kako lahko filozofija in način delovanja starejšega poslovodstva vplivata na različne sestavine okolja kontroliranja, če se upošteva vključenost neodvisnih članov, pristojnih za upravljanje.

A107. Čeprav lahko okolje kontroliranja zagotavlja primerno podlago za sistem notranjega kontroliranja in lahko pomaga zmanjšati tveganje prevare, primerno okolje kontroliranja ni nujno uspešno pri odvračanju od prevar.

Primer

Kadrovske usmeritve in postopki, usmerjeni v zaposlovanje sposobnega osebja s področja financ, računovodstva in IT-ja, lahko zmanjšajo tveganje napak pri obdelovanju in evidentiranju računovodskih podatkov. Seveda pa take usmeritve in postopki ne smejo zmanjšati tega, da se starejše poslovodstvo izogne kontrolam (npr. pripisovanje previsoke vrednosti dobičkom).

A108. Revizorjevo ovrednotenje okolja kontroliranja, kot se nanaša na uporabo IT-ja v organizaciji, lahko vključuje naslednje zadeve:

- ali je upravljanje IT-ja sorazmerno z vrsto in zapletenostjo organizacije in njenimi poslovnimi dejavnostmi, ki jih omogoča IT, vključno z zapletenostjo ali izpopolnjenostjo tehnološke platforme ali arhitekture v organizaciji in obsegom, do katerega se organizacija zanaša na programe IT-ja, ki podpirajo njeno računovodsko poročanje;
- organizacijski ustroj upravljanja v zvezi z IT-jem in dodeljenimi sredstvi (na primer, ali je organizacija vlagala v primerno okolje IT-ja in potrebne izboljšave, ali je zaposleno dovolj ustrezno usposobljenih posameznikov, vključno s tem, kdaj organizacija uporablja komercialno programsko opremo (brez ali z omejenimi prilagoditvami)).

Spoznavanje postopka ocenjevanja tveganja v organizaciji (glej odstavka 22–23)

Poznavanje postopka ocenjevanja tveganja *v* organizaciji (glej odstavek 22(a))

A109. Kot je pojasnjeno v odstavku A62, vsa poslovna tveganja ne povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe. Pri poznavanju, kako poslovodstvo in pristojni za upravljanje prepoznavajo poslovna tveganja, ki so pomembna za pripravo računovodskih izkazov, in se odločajo o ukrepih za obravnavanje teh tveganj, zadeve, ki jih lahko revizor proučuje, vključujejo, kako poslovodstvo, in če je primerno, pristojni za upravljanje:

- opredelijo cilje organizacije z zadostno natančnostjo in jasnostjo, da omogočijo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj, povezanih s cilji;
- prepoznavajo tveganja za doseganje ciljev organizacije in analizirajo tveganja kot podlago za določanje, kako bi bilo treba upravljati tveganja;
- proučujejo možnost prevare pri proučevanju tveganj za doseganje ciljev organizacije.[36]

A110. Revizor lahko prouči vplive takih poslovnih tveganj za pripravo računovodskih izkazov organizacije in druge vidike njenega sistema notranjega kontroliranja.

Ovrednotenje postopka ocenjevanja tveganja v organizaciji (glej odstavek 22(b))

Zakaj revizor ovrednoti, ali je postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji primeren

A111. Revizorjevo ovrednotenje postopka ocenjevanja tveganja v organizaciji mu lahko pomaga pri poznavanju, kje je organizacija prepoznala tveganja, ki se lahko pojavijo, in kako se je organizacija odzvala na ta tveganja. Revizorjevo ovrednotenje tega, kako organizacija prepozna poslovna tveganja in kako jih ocenjuje in obravnava, mu pomaga pri poznavanju, ali so bila prepoznana tveganja, s katerimi se sooča organizacija, ocenjena in obravnavana ustrezno glede na vrsto in zapletenost organizacije. To ovrednotenje lahko tudi pomaga revizorju pri prepoznavanju in ocenjevanju ravni računovodskih izkazov in ravni uradnih trditev o tveganjih pomembno napačne navedbe (glej odstavek A86).

Ovrednotenje, ali je postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji primeren (glej odstavek 22(b))

A112. Revizorjevo ovrednotenje primernosti postopka ocenjevanja tveganja v organizaciji temelji na spoznavanju, pridobljenem v skladu z odstavkom 22(a).

Stopnjevanost

A113. Ali je postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji primeren okoliščinam organizacije ob upoštevanju vrste in zapletenosti organizacije, je stvar revizorjeve strokovne presoje.

[36] MSR 240, odstavek 19.

Primer

V nekaterih enostavnih organizacijah in zlasti v organizacijah, ki jih upravljajo lastniki direktorji, se lahko opravi primerno ocenjevanje tveganja z neposredno vključitvijo poslovodstva ali lastnika direktorja (npr. direktor ali lastnik direktor lahko rutinsko nameni čas spremljanju dejavnosti konkurentov in drugim dogajanjem na trgu, da prepozna rastoča poslovna tveganja). Dokazi o tem ocenjevanju tveganja, ki se pojavljajo pri teh vrstah organizacij, pogosto niso uradno dokumentirani, vendar je iz razprav, ki jih ima revizor s poslovodstvom, razvidno, da poslovodstvo dejansko opravlja postopke ocenjevanja tveganj.

Spoznavanje postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavek 24)

Stopnjevanost

A114. V enostavnih organizacijah in zlasti v organizacijah, ki jih upravljajo lastniki direktorji, je revizorjevo poznavanje postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji pogosto osredotočeno na to, kako je poslovodstvo ali lastnik direktor neposredno vključen v poslovanje, saj morda ni drugih dejavnosti spremljanja.

Primer

Poslovodstvo lahko od kupcev prejme pritožbe o netočnostih v njihovem mesečnem izpisu, ki opozori lastnika direktorja na težave s časom, ko so plačila kupcev pripoznana v računovodskih evidencah.

A115. V organizacijah, ki nimajo določenega postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja, lahko poznavanje postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja vključuje poznavanje rednih pregledov upravljanja računovodskih podatkov, ki so načrtovani zato, da prispevajo k temu, kako organizacija preprečuje ali odkriva napačne navedbe.

Poznavanje postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavek 24(a))

A116. Zadeve, ki so lahko pomembne za revizorjevo proučevanje, ko se seznani, kako organizacija spremlja svoj sistem notranjega kontroliranja, vključujejo:

- načrtovanje spremljanja, na primer, ali je spremljanje obdobno ali stalno;
- izvajanje in pogostost spremljanja;
- pravočasno ovrednotenje izidov spremljanja za oceno, ali so bile kontrole uspešne;
- kako so bile prepoznane pomanjkljivosti obravnavane s primernimi popravljalnimi ukrepi, vključno s pravočasnim obveščanjem o takih pomanjkljivostih tistih, ki so odgovorni za sprejetje popravljalnih ukrepov.

A117. Revizor lahko tudi prouči, kako postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji obravnava kontrole spremljanja obdelovanja podatkov, ki vključujejo IT. To lahko vključuje na primer:

- kontrole za spremljanje zapletenih okolij IT-ja, ki:
    - ovrednotijo stalno načrtovanje uspešnosti kontrol za obdelovanje podatkov in jih glede na spremembe pogojev prilagodijo, kot je primerno, ali

  - ovrednotijo uspešnost delovanja kontrol za obdelovanje podatkov;
- kontrole, ki spremljajo dovoljenja, ki se uporabljajo pri samodejnih kontrolah obdelovanja podatkov, in uveljavljajo ločevanje nalog;
- kontrole, ki spremljajo dejstvo, kako se prepoznavajo in obravnavajo napake ali pomanjkljivosti kontrol, povezane s samodejnostjo računovodskega poročanja.

Poznavanje notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavek 24(a)(ii))

Dodatek 4 določa nadaljnje presoje za poznavanje notranjega kontroliranja v organizaciji.

A118. Revizorjeva poizvedovanja pri primernih posameznikih v okviru notranjega revidiranja mu pomagajo, da se seznani z vrsto nalog, povezanih z notranjim revidiranjem. Če revizor oceni, da so naloge te funkcije povezane z računovodskim poročanjem organizacije, se lahko seznani z opravljenimi dejavnostmi ali tistimi, ki jih mora opraviti notranje revidiranje s pregledovanjem načrta revizije za določeno obdobje, ki ga pripravi funkcija notranjega revidiranja, če obstaja, in z razpravljanjem o tem načrtu s primernimi posamezniki, ki imajo to nalogo. To poznavanje lahko skupaj z informacijami, ki so pridobljene med revizorjevimi poizvedovanji, zagotovi tudi informacije, ki neposredno ustrezajo njegovemu prepoznavanju in ocenjevanju tveganja pomembno napačne navedbe. Če revizor na podlagi svojega predhodnega poznavanja funkcije notranjega revidiranja pričakuje, da bo uporabil notranje revidiranje za prilagajanje vrste in časa ali za zmanjšanje obsega revizijskih postopkov, ki jih je treba izvajati, se uporablja prenovljeni MSR 610[37].

Drugi viri informacij, ki se uporabljajo v postopku spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

Poznavanje virov informacij (glej odstavek 24(b))

A119. Poslovodske dejavnosti spremljanja lahko pri obveščanju uporabljajo informacije, pridobljene od zunanjih strank, kot so reklamacije kupcev ali pripombe regulatorjev, ki lahko nakazujejo na probleme ali izpostavijo področja, ki jih je treba izboljšati.

Zakaj mora revizor poznati vire informacij, ki se uporabljajo za spremljanje sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

A120. Revizorjevo poznavanje virov informacij, ki jih organizacija uporablja pri spremljanju sistema notranjega kontroliranja, vključno s tem, ali so uporabljene informacije ustrezne in zanesljive, mu pomaga pri ovrednotenju tega, ali je postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji primeren. Če poslovodstvo predpostavlja, da so informacije, uporabljene za spremljanje, ustrezne in zanesljive, ne da bi imelo podlago za to predpostavko, bi lahko napake, ki morda obstajajo v informacijah, morebiti vodile poslovodstvo, da pri svojem spremljanju oblikuje napačne sklepe.

[37] MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev.*

Ovrednotenje postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavek 24(c))

Zakaj revizor ovrednoti, ali je postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji primeren

A121. Revizorjevo ovrednotenje, kako organizacija izvaja stalna in ločena ovrednotenja spremljanja uspešnosti kontrol, mu pomaga pri prepoznavanju, ali so prisotne in delujoče druge sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, in tako pomaga s poznavanjem drugih sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji. To ovrednotenje mu lahko pomaga tudi pri prepoznavanju in ocenjevanju ravni računovodskih izkazov in ravni uradnih trditev o tveganjih pomembno napačne navedbe (glej odstavek A86).

Ovrednotenje, ali je postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji primeren (glej odstavek 24(c))

A122. Revizorjevo ovrednotenje primernosti postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji temelji na njegovem poznavanju postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.

Informacijski sistem, komuniciranje in kontrolno delovanje (glej odstavka 25–26)

A123. Kontrole v informacijskem sistemu in komuniciranje ter sestavine kontrolnega delovanja so predvsem neposredne kontrole (tj. kontrole, ki so dovolj natančne, da preprečujejo, odkrivajo ali popravljajo napačne navedbe na ravni uradnih trditev).

Zakaj mora revizor poznati informacijski sistem in komuniciranje ter kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja

A124. Revizor mora poznati informacijski sistem in komuniciranje organizacije, ker poznavanje usmeritev organizacije, ki opredeljujejo poslovne tokove in druge vidike dejavnosti obdelovanja podatkov, pomembne za pripravo računovodskih izkazov, in ovrednotenje, ali sestavina primerno podpira pripravo računovodskih izkazov organizacije, podpira revizorjevo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. To poznavanje in ovrednotenje lahko povzročita tudi prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov, ko izidi revizorjevih postopkov niso skladni s pričakovanji o sistemu notranjega kontroliranja v organizaciji, ki so bila določena na podlagi informacij, pridobljenih med sprejemom posla ali postopkom nadaljevanja (glej odstavek A86).

A125. Revizor mora prepoznati posebne kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja in ovrednotiti načrt ter oceniti, ali so bile kontrole izvedene, saj to pomaga pri njegovem razumevanju poslovodskega pristopa k obravnavanju določenih tveganj in zagotavlja podlago za načrt in izvedbo nadaljnjih revizijskih postopkov, ki se odzivajo na ta tveganja, kot zahteva MSR 330. Višje ko je ocenjeno tveganje v razponu tveganja pri delovanju, prepričljivejši morajo biti revizijski dokazi. Celo takrat, ko revizor ne načrtuje preizkušanja uspešnosti delovanja prepoznanih kontrol, lahko njegovo poznavanje še vedno vpliva na načrtovanje vrste, časa in obsega revizijskih postopkov za preizkušanja podatkov, ki se odzivajo na povezana tveganja pomembno napačne navedbe.

Ponavljajoča narava revizorjevega poznavanja in ovrednotenja informacijskega sistema, komuniciranja in kontrolnega delovanja

A126. Kot je pojasnjeno v odstavku A49, lahko revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja in primernega okvira računovodskega poročanja pomaga pri razvijanju začetnih pričakovanj o vrstah poslov, saldov na kontih in razkritij, ki so lahko bistvene vrste poslov, saldov na kontih in razkritij. Pri seznanjanju z informacijskim sistemom in sestavinami komuniciranja v skladu z odstavkom 25(a) lahko revizor uporabi ta začetna pričakovanja za določanje obsega razumevanja obdelovanja podatkov v organizaciji, ki jih je treba pridobiti.

A127. Revizorjevo poznavanje informacijskega sistema vključuje poznavanje usmeritev, ki opredeljujejo tokove informacij, ki so povezani z bistvenimi vrstami poslov, saldi na kontih in razkritji organizacije in z drugimi povezanimi vidiki dejavnosti obdelovanja podatkov v organizaciji. Te informacije in informacije, pridobljene iz revizorjevega ovrednotenja informacijskega sistema, lahko potrdijo ali dodatno vplivajo na njegova pričakovanja glede bistvenih vrst poslov, saldov na kontih in razkritij, ki so bila prvotno prepoznana (glej odstavek A126).

A128. Pri seznanjanju s tem, kako informacije, povezane z bistvenimi vrstami poslov, saldi na kontih in razkritji, krožijo v, skozi in iz informacijskega sistema organizacije, lahko revizor prepozna tudi kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja, ki jih je treba prepoznati v skladu z odstavkom 26(a). Revizorjevo prepoznavanje in ovrednotenje kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja se lahko najprej osredotoči na kontrole pri vpisih v dnevnik in kontrole, da revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja pri načrtovanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov.

A129. Revizorjevo ocenjevanje tveganj pri delovanju lahko vpliva tudi na prepoznavanje kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja. Na primer, revizorjevo prepoznavanje kontrol, povezanih z bistvenimi tveganji, je prepoznavno le, kadar oceni tveganje pri delovanju na ravni uradnih trditev v skladu z odstavkom 31. Poleg tega so kontrole, ki ocenjujejo tveganja, za katera je ocenil, da sami postopki preizkušanja podatkov ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (v skladu z odstavkom 33) prepoznavne le, kadar je bilo opravljeno revizorjevo ocenjevanje tveganja pri delovanju.

A130. Na revizorjevo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vplivata:

- poznavanje usmeritev organizacije v zvezi z obdelovanjem podatkov v informacijskem sistemu in sestavinah komuniciranja in
- prepoznavanje in ovrednotenje kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja.

Spoznavanje informacijskega sistema in komuniciranja (glej odstavek 25)

Odstavki 15–19 v **dodatku 3** določajo nadaljnje presoje, povezane z informacijskim sistemom in komuniciranjem.

Stopnjevanost

A131. Informacijski sistem in povezani poslovni procesi so v enostavnejših organizacijah verjetno na nižji tehnični ravni kot v večjih organizacijah, in verjetno je, da vključujejo manj zapleteno okolje IT-ja; vendar pa je vloga informacijskega sistema prav tako pomembna. Enostavne organizacije z neposredno vključitvijo poslovodstva morda ne potrebujejo obsežnih opisov računovodskih postopkov, računovodskih evidenc na visoki tehnični ravni ali pisnih usmeritev. Poznavanje

ustreznih vidikov informacijskega sistema organizacije lahko zato zahteva manj napora pri reviziji enostavne organizacije in lahko vključuje več poizvedovanja kot pa opazovanja ali pregledovanja dokumentacije. Potreba po seznanjanju ostaja pomembna za zagotavljanje podlage za načrtovanje nadaljnjih revizijskih postopkov v skladu z MSR 330 in lahko pomaga revizorju pri prepoznavanju ali ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe (glej odstavek A86).

Seznanjanje z informacijskim sistemom (glej odstavek 25(a))

A132. V sistem notranjega kontroliranja organizacije so vključeni vidiki, ki se nanašajo na poročevalske cilje organizacije, vključno z njenimi cilji računovodskega poročanja, lahko pa vključujejo tudi vidike, ki se nanašajo na njeno poslovanje ali cilje skladnosti, kadar so taki vidiki pomembni za računovodsko poročanje. Poznavanje, kako organizacija sklepa posle in zajema informacije kot del revizorjevega poznavanja informacijskega sistema, lahko vključuje informacije o sistemih organizacije (njene usmeritve), ki so načrtovani za obravnavanje ciljev skladnosti in poslovanja, ker so take informacije pomembne za pripravo računovodskih izkazov. Nadalje pa imajo nekatere organizacije lahko informacijske sisteme, ki so visoko integrirani, tako da se morda lahko načrtujejo kontrole na način, ki istočasno dosega računovodsko poročanje, skladnost, cilje poslovanja in njihove kombinacije.

A133. Poznavanje informacijskega sistema organizacije vključuje tudi poznavanje virov, ki jih je treba uporabiti pri obdelovanju podatkov organizacije. Informacije o vključenih človeških virih, ki so lahko pomembni za poznavanje tveganj glede neoporečnosti informacijskega sistema, vključujejo:

- usposobljenost posameznikov, ki opravljajo delo;
- dejstvo, ali ustrezni viri obstajajo,
- dejstvo, ali obstaja ustrezno ločevanje nalog.

A134. Zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri razumevanju usmeritev, ki opredeljujejo tokove informacij, ki se nanašajo na bistvene vrste poslov, salde na kontih in razkritja organizacije v informacijskem sistemu in sestavinah komuniciranja, vključujejo vrsto:

(a) podatkov ali informacij o poslih, drugih dogodkih in okoliščinah, ki jih je treba obdelati;

(b) obdelovanja podatkov za vzdrževanje neoporečnosti podatkov ali informacij;

(c) informacijskih procesov, osebja in drugih virov, ki se uporabljajo v postopku obdelovanja podatkov.

A135. Seznanjanje s poslovanjem organizacije, vključno z nastajanjem poslov, pomaga revizorju, da se seznani z informacijskim sistemom organizacije na način, ki ustreza okoliščinam organizacije.

A136. Revizor se lahko seznani z informacijskim sistemom na različne načine in vključuje:

- poizvedovanja pri ustreznem osebju o postopkih, ki se uporabljajo za sklenitev, evidentiranje, obdelovanje in poročanje o poslih ali o postopku računovodskega poročanja organizacije;
- pregledovanje priročnikov o usmeritvah ali postopkih ali druge dokumentacije o informacijskem sistemu organizacije;
- opazovanje izvajanja usmeritev ali postopkov s strani osebja organizacije; ali

- izbiranje poslov in sledenje ustreznim postopkom v informacijskem sistemu (tj. sledilno preizkušanje).

Samodejna orodja in tehnike

A137. Revizor lahko uporablja samodejne tehnike, da pridobi neposreden dostop do podatkovnih baz v informacijskem sistemu organizacije ali prenese take podatkovne baze, ki shranjujejo računovodske evidence o poslih. Z uporabo samodejnih orodij ali tehnik za te informacije lahko potrdi seznanjanje s potekom poslov v informacijskem sistemu s sledenjem vpisov v dnevnik ali z drugimi digitalnimi evidencami, ki se nanašajo na poseben posel ali na celotno populacijo poslov, od pripoznanja v računovodskih evidencah do evidentiranja v glavni knjigi. Analiza vseh ali velikega sklopa poslov lahko povzroči prepoznavanje sprememb običajnih ali pričakovanih postopkov obdelovanja za te posle, kar lahko povzroči prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe.

Informacije, pridobljene zunaj glavne knjige ali pomožnih poslovnih knjig

A138. Računovodski izkazi lahko vsebujejo informacije, pridobljene zunaj glavne knjige ali pomožnih poslovnih knjig. Primeri takih informacij, ki jih revizor lahko prouči, vključujejo:

- informacije, pridobljene iz najemnih pogodb, ki so pomembne za razkritja v računovodskih izkazih;
- informacije, razkrite v računovodskih izkazih, ki jih pripravi sistem za upravljanje tveganj v organizaciji;
- informacije o pošteni vrednosti, ki jih pripravijo veščaki poslovodstva in so razkrite v računovodskih izkazih;
- informacije, razkrite v računovodskih izkazih, ki so pridobljene iz modelov ali izračunov, ki se uporabljajo za razvijanje računovodskih ocen, in so pripoznane ali razkrite v računovodskih izkazih, vključno z informacijami, ki se nanašajo na osnovne podatke in predpostavke, uporabljene v teh modelih, kot npr.:
  - predpostavke, razvite znotraj organizacije, ki lahko vplivajo na dobo koristnosti sredstva, ali
  - podatki, kot so obrestne mere, na katere vplivajo dejavniki izven nadzora organizacije;
- informacije, razkrite v računovodskih izkazih o analizah ranljivosti, pridobljene iz finančnih modelov, ki kažejo, da je poslovodstvo upoštevalo drugačne/alternativne predpostavke;
- informacije, pripoznane ali razkrite v računovodskih izkazih, ki so pridobljene iz davčnih napovedi organizacije in evidenc;
- informacije, razkrite v računovodskih izkazih, ki so pridobljene iz analiz, pripravljenih v podporo poslovodskega ocenjevanja sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, kot na primer razkritja, če obstajajo, ki so povezana z dogodki ali okoliščinami, ki so prepoznani, da lahko vzbudijo bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.[38]

[38] MSR 570 (prenovljen), odstavka 19–20.

A139. Določeni zneski ali razkritja v računovodskih izkazih organizacije (kot so razkritja o kreditnem tveganju, likvidnostnem tveganju in tržnem tveganju) lahko temeljijo na informacijah, pridobljenih iz sistema upravljanja tveganj v organizaciji. Vendar pa revizorju ni treba poznati vseh vidikov sistema upravljanja tveganj, uporabi pa strokovno presojo pri določanju potrebnega poznavanja.

Uporaba informacijske tehnologije v informacijskem sistemu organizacije

Zakaj revizor pozna, da je okolje IT-ja pomembno za informacijski sistem

A140. Revizorjevo poznavanje informacijskega sistema vključuje okolje IT-ja, pomembno za poslovne tokove in obdelovanje informacij v informacijskem sistemu organizacije, ker uporaba IT-programov v organizaciji ali drugih vidikov v okolju IT-ja lahko povzroči tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe.

A141. Poznavanje poslovnega modela organizacije in način, kako integrira uporabo IT-ja, lahko zagotovi tudi uporaben okvir vrste in obsega IT-ja, ki se pričakuje v informacijskem sistemu.

Poznavanje uporabe IT-ja v organizaciji

A142. Revizorjevo poznavanje okolja IT-ja se lahko osredotoči na prepoznavanje in poznavanje vrste in števila posebnih IT-programov in drugih vidikov okolja IT-ja, ki so pomembni za poslovne tokove in obdelovanje podatkov v informacijskem sistemu. Spremembe v poslovnem toku ali informacij v okviru informacijskega sistema lahko izhajajo iz sprememb v IT-programih ali neposrednih sprememb podatkov v podatkovnih bazah, vključenih v obdelovanje ali shranjevanje teh poslov ali informacij.

A143. Revizor lahko prepozna IT-programe in podporno infrastrukturo IT-ja sočasno s poznavanjem načina, kako informacije, ki se nanašajo na bistvene vrste poslov, salde na kontih in razkritja, krožijo v, skozi ali iz informacijskega sistema organizacije.

Spoznavanje komuniciranja v organizaciji (glej odstavek 25(b))

Stopnjevanost

A144. V večjih, bolj zapletenih organizacijah lahko revizor za poznavanje komuniciranja v organizaciji prouči informacije, ki lahko prihajajo iz priročnikov o usmeritvah in priročnikov za računovodsko poročanje.

A145. V enostavnih organizacijah je komuniciranje lahko manj strukturirano (npr. uradni priročniki se ne smejo uporabljati) zaradi nižje ravni odgovornosti in večje prepoznavnosti in razpoložljivosti poslovodstva. Ne glede na velikost organizacije odprti komunikacijski kanali omogočajo poročanje o izjemah in delujejo nanje.

Ovrednotenje, ali ustrezni vidiki informacijskega sistema podpirajo pripravo računovodskih izkazov organizacije (glej odstavek 25(c))

A146. Revizorjevo ovrednotenje, ali informacijski sistem in komuniciranje v organizaciji primerno podpirata pripravo računovodskih izkazov, temelji na poznavanju, pridobljenem v odstavku 25(a)–(b).

Kontrolno delovanje (glej odstavek 26)

Kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja

Odstavka 20 in 21 v **dodatku 3** določata nadaljnje presoje, povezane s kontrolami.

A147. Sestavina kontrolnega delovanja vključuje kontrole, ki so oblikovane za zagotavljanje ustrezne uporabe usmeritev (ki so tudi kontrole) v vseh drugih sestavinah sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, in vključuje tako neposredne kot posredne kontrole.

Primer

Kontrole, ki jih je organizacija vzpostavila za zagotavljanje, da njeno osebje pravilno šteje in evidentira letni inventurni popis, se nanašajo neposredno na tveganja pomembno napačne navedbe, ki so pomembne za obstoj in popolnost uradne trditve za saldo na kontu zalog.

A148. Revizorjevo prepoznavanje in ovrednotenje kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja sta osredotočeni na kontrole obdelovanja podatkov, ki so kontrole, uporabljene med obdelovanjem podatkov v informacijskem sistemu organizacije, ki neposredno obravnavajo tveganja za neoporečnost informacij (tj. popolnost, točnost in veljavnost poslov in drugih informacij). Revizorju pa vendar ni treba prepoznati in ovrednotiti vseh kontrol obdelovanja podatkov, ki se nanašajo na usmeritve organizacije, ki opredeljujejo poslovne tokove in druge vidike dejavnosti obdelovanja podatkov v organizaciji za bistvene vrste poslov, salde na kontih in razkritja.

A149. Na voljo so lahko tudi neposredne kontrole, ki obstajajo v okolju kontroliranja, postopku ocenjevanja tveganja v organizaciji ali postopku spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, ki se ga lahko prepozna v skladu z odstavkom 26. Vendar pa bolj ko je posredno razmerje med kontrolami, ki podpirajo druge kontrole in obravnavano kontrolo, manj uspešna je lahko ta kontrola pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju povezanih napačnih navedb.

Primer

Pregled povzetka prodaje po posameznih trgovinah na območju, ki ga pripravi vodja prodaje, je običajno le posredno povezan s tveganji pomembno napačne navedbe, ki se nanašajo na trditev o popolnosti prihodkov od prodaje. Zato je lahko manj uspešen pri obravnavanju teh tveganj kot pa kontrole, ki so z njimi povezane bolj posredno, kot je na primer usklajevanje odpremnih dokumentov z računi.

A150. Odstavek 26 tudi zahteva, da revizor prepozna in ovrednoti splošne kontrole IT-ja za programe IT-ja in druge vidike njegovega okolja, za katere je revizor ocenil, da zanje veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, ker splošne kontrole IT-ja podpirajo nadaljnje uspešno delovanje kontrol obdelovanja podatkov. Samo splošna kontrola IT-ja običajno ne zadošča za obravnavanje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

A151. Kontrole, pri katerih mora revizor prepoznati in ovrednotiti vzpostavitev in oceniti njihovo delovanje, so v skladu z odstavkom 26:

- Kontrole, za katere revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov. Ovrednotenje takih kontrol zagotavlja

podlago za njegovo načrtovanje preizkušanja kontrolnih postopkov v skladu z MSR 330. Te kontrole vključujejo tudi kontrole, ki obravnavajo tveganja, za katera samo postopki preizkušanja podatkov ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

- Kontrole, ki vključujejo kontrole, ki obravnavajo bistvena tveganja, in kontrole vpisov v dnevnik. Revizorjevo prepoznavanje in ovrednotenje takih kontrol lahko vpliva tudi na poznavanje tveganj pomembno napačne navedbe, vključno s prepoznavanjem dodatnih tveganj pomembno napačne navedbe (glej odstavek A95). To poznavanje tudi zagotavlja podlago za načrtovanje vrste, časa in obsega revizijskih postopkov za preizkušanje podatkov kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe,
- Druge kontrole, ki jih revizor proučuje, so primerne, da omogočijo revizorju izpolnjevanje ciljev iz odstavka 13 v zvezi s tveganji na ravni uradnih trditev, ki temeljijo na njegovi strokovni presoji.

A152. Kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja je treba prepoznati, kadar take kontrole izpolnjujejo eno ali več sodil, vključenih v odstavek 26(a). Kadar pa raznovrstne kontrole vsaka zase dosežejo isti cilj, ni treba prepoznati vsake izmed kontrol, povezane s takim ciljem.

Vrste kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja (glej odstavek 26)

A153. Primeri kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja vključujejo dovoljenja in odobritve, uskladitve, preverjanja (kot so preverjanje urejanja in preverjanje ustreznosti ali samodejni izračuni), ločevanje nalog, fizične in logične kontrole, vključno s tistimi, ki obravnavajo varovanje sredstev.

A154. Kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja lahko vključujejo tudi kontrole, ki jih vzpostavi poslovodstvo za obravnavanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razkritji, ki niso pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Take kontrole se lahko nanašajo na informacije, vključene v računovodske izkaze, ki so pridobljene izven glavne in pomožnih poslovnih knjig.

A155. Ne glede na to, ali so kontrole v okolju IT-ja ali ročnih sistemih, imajo lahko različne cilje in se lahko uporabljajo na različnih organizacijskih in delovnih ravneh.

Stopnjevanost (glej odstavek 26)

A156. Kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja za enostavne organizacije so verjetno lahko podobne tistim v večjih organizacijah, vendar pa se lahko spreminja določenost delovanja. Poleg tega lahko v enostavnih organizacijah več kontrol neposredno izvaja poslovodstvo.

> **Primer**
>
> Izključna pristojnost poslovodstva za odobritev kreditov kupcem in odobritev bistvenih nakupov lahko zagotovi močno kontrolo pomembnih saldov na kontih in poslov.

A157. Ločevanje nalog je lahko v enostavnih organizacijah, ki imajo manj zaposlenih, težje izvedljivo. Vendar pa lahko v organizaciji, ki jo upravlja lastnik, lastnik direktor izvaja uspešnejši nadzor z neposredno vključitvijo kot v večji organizaciji, ki lahko nadomesti splošno bolj omejene možnosti za ločevanje nalog. Kot je pojasnjeno v MSR 240, je prevlada ene osebe v upravljanju lahko

morebitna pomanjkljivost v kontrolah, saj obstaja možnost, da se poslovodstvo izogne kontrolam.[39]

Kontrole, ki obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev (glej odstavek 26(a))

Kontrole, ki obravnavajo tveganja, ki so ocenjena kot bistveno tveganje (glej odstavek 26(a)(i))

A158. Ne glede na to, ali revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol, ki obravnavajo bistvena tveganja, lahko seznanjanje s pristopom poslovodstva k obravnavanju teh tveganj zagotovi podlago za načrtovanje in izvajanje postopkov preizkušanja podatkov, ki se odzivajo na bistvena tveganja, kot zahteva MSR 330.[40] Čeprav tveganja, povezana z rutinskimi nerutinskimi ali pretirano subjektivnimi zadevami, verjetneje niso podvržena rutinskim kontrolam, ima lahko poslovodstvo druge odzive, namenjene obravnavanju takih tveganj. Zato revizorjevo poznavanje, ali je organizacija načrtovala in izvajala kontrole za bistvena tveganja, ki izhajajo iz nerutinskih ali pretirano subjektivnih zadev, vključuje podatek, ali in kako se poslovodstvo odziva na tveganja. Taki odzivi lahko vključujejo:

- kontrole, kot so pregled predpostavk s strani višjega poslovodstva ali strokovnjakov,
- dokumentirane postopke za računovodske ocene,
- odobritev pristojnih za upravljanje.

Primer

Kadar obstajajo enkratni dogodki, kot je prejem obvestila o bistveni tožbi, upoštevanje odziva organizacije lahko vključuje zadeve, kot na primer, ali je bila zadeva predložena primernim veščakom (kot je notranji ali zunanji svetovalec), ali je bil ocenjen morebitni učinek in kakšen je predlog razkritja okoliščin v računovodskih izkazih.

A159. MSR 240[41] zahteva, da revizor pozna kontrole, ki so povezane z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe zaradi prevare (ki se obravnavajo kot bistvena tveganja), in nadalje pojasnjuje, da je za revizorja pomembno, da se seznani s kontrolami, ki jih je poslovodstvo načrtovalo, izvajalo in vzdrževalo za preprečevanje in odkrivanje prevar.

Kontrole vpisov v dnevnik (glej odstavek 26(a)(ii))

A160. Kontrole, ki obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, za katere se pričakuje, da so prepoznane za vse revizije, so kontrole vpisov v dnevnik, ker način, na katerega organizacija vključuje informacije iz obdelovanja poslov v glavno knjigo, običajno vključuje vpise v dnevnik, standardne ali nestandardne, samodejne ali ročne. Obseg, v katerem so druge kontrole prepoznane, se lahko razlikuje glede na vrsto organizacije in revizorjev načrtovani pristop k nadaljnjim revizijskim postopkom.

[39] MSR 240, odstavek A28.

[40] MSR 330, odstavek 21.

[41] MSR 240, odstavka 28 in A33.

Primer

Pri reviziji enostavne organizacije informacijski sistem morda ni zapleten in se revizor morda ne namerava zanašati na uspešnost delovanja kontrol. Poleg tega morda ni prepoznal nobenih bistvenih tveganj ali drugih tveganj pomembno napačne navedbe, za katera je treba ovrednotiti vzpostavitev kontrol in ugotoviti, ali so bile izvedene. Pri taki reviziji lahko revizor ugotovi, da ni nobenih prepoznanih kontrol, razen kontrol organizacije za vpise v dnevnik.

Samodejna orodja in tehnike

A161. V ročnih sistemih glavnih knjig se lahko prepoznajo nestandardni vpisi v dnevnik s pregledovanjem glavnih knjig, dnevnikov in podporne dokumentacije. Kadar se uporabljajo samodejni postopki za vzdrževanje glavne knjige in pripravo računovodskih izkazov, lahko taki vpisi obstajajo v elektronski obliki in se jih zlahka prepozna z uporabo samodejnih tehnik.

Primer

Pri reviziji enostavne organizacije lahko revizor pridobi popolne sezname vseh vpisov v dnevnik in jih prenese v preprosto preglednico. Potem lahko razvrsti vpise v dnevnik z uporabo različnih filtrov, kot so znesek valute, ime pripravljavca ali pregledovalca, združi vpise v dnevnik za prikaz samo bilance stanja in izkaza poslovnega izida ali pa si ogleda seznam po datumih vpisa v glavno knjigo, kar mu pomaga pri načrtovanju odzivov na prepoznana tveganja, povezana z vpisi v dnevnik.

Kontrole, za katere revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja (glej odstavek 26(a)(iii))

A162. Revizor oceni, ali obstajajo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, za katera ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov samo s postopki preizkušanja podatkov. V skladu z MSR 330[42] mora načrtovati in izvajati preizkuse kontrol, ki obravnavajo taka tveganja pomembno napačne navedbe, kadar sami postopki preizkušanja podatkov ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev. Kadar obstajajo kontrole, ki obravnavajo ta tveganja, jih je treba prepoznati in ovrednotiti.

A163. Ko revizor v drugih primerih načrtuje upoštevanje uspešnosti delovanja kontrol pri odločanju o vrsti, času in obsegu postopkov preizkušanja podatkov v skladu z MSR 330, je treba prepoznati tudi take kontrole, ker MSR 330[43] zahteva, da revizor načrtuje in izvaja preizkušanje teh kontrol.

[42] MSR 330, odstavek 8(b).

[43] MSR 330, odstavek 8(a).

Primeri

Revizor lahko načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol:

- pri rutinskih vrstah poslov, ker je tako preizkušanje lahko uspešnejše ali učinkovitejše za velike količine homogenih poslov;
- glede popolnosti in točnosti informacij, ki jih pripravi organizacija (npr. kontrole pri pripravi poročil, ki jih ustvari sistem), za določanje zanesljivosti teh informacij, kadar namerava upoštevati uspešnost delovanja teh kontrol pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih revizijskih postopkov;
- v zvezi s cilji poslovanja in skladnosti, kadar se nanašajo na podatke, ki jih ovrednoti ali uporabi v revizijskih postopkih.

A164. Na revizorjeve načrte za preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol lahko vplivajo tudi prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov. Če so na primer prepoznane pomanjkljivosti, povezane z okoljem kontroliranja, lahko to vpliva na njegova splošna pričakovanja glede uspešnosti delovanja neposrednih kontrol.

Druge kontrole, ki so primerne po presoji revizorja (glej odstavek 26(a)(iv))

A165. Druge kontrole, ki jih revizor lahko proučuje, so primerne za prepoznavanje in ovrednotenje načrta in za ocenjevanje izvedbe, lahko vključujejo:

- kontrole, ki obravnavajo tveganja, ocenjena kot višja v razponu tveganja pri delovanju, vendar niso določena kot bistveno tveganje;
- kontrole, povezane z usklajevanjem podrobnih evidenc z glavno knjigo; ali
- dopolnilne kontrole v organizaciji uporabnika, če gre za storitveno organizacijo.[44]

Prepoznavanje programov IT-ja in drugih vidikov okolja IT-ja, tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, in splošnih kontrol IT-ja (glej odstavek 26(b)–(c))

Dodatek 5 vključuje primere značilnosti programov IT-ja in drugih vidikov okolja IT-ja in usmeritev, povezanih s temi značilnostmi, ki so lahko pomembni pri prepoznavanju programov IT-ja in drugih vidikov okolja IT-ja, za katero veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja.

Prepoznavanje programov IT-ja in drugih vidikov okolja IT-ja (glej odstavek 26(b))

Zakaj revizor prepozna tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja in splošnih kontrol IT-ja, povezanih s prepoznanimi programi IT-ja in drugimi vidiki okolja IT-ja

A166. Poznavanje tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja in splošnih kontrol IT-ja, ki jih izvaja organizacija za obravnavanje teh tveganj, lahko vpliva na:

- revizorjevo odločitev o tem, ali bo preizkusil uspešnost delovanja kontrol za obravnavanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev;

[44] MSR 402 – *Revizijske presoje pri uporabi storitvene organizacije.*

Primer

Kadar splošne kontrole IT-ja niso uspešno načrtovane ali primerno izvedene za obravnavanje tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja (npr. kontrole ne preprečujejo ali odkrivajo nedovoljenih sprememb v programih ali nedovoljenega dostopa do programov IT-ja na primeren način), to lahko vpliva na revizorjevo odločitev, da se zanaša na samodejne kontrole v prizadetih IT-programih.

- revizorjevo ocenjevanje tveganj pri kontroliranju na ravni uradnih trditev;

Primer

Stalna uspešnost delovanja kontrole za obdelovanje podatkov je lahko odvisna od določenih splošnih kontrol IT-ja, ki preprečujejo ali odkrivajo nedovoljene spremembe v programih pri kontroli obdelovanja podatkov (tj. kontrole spreminjanja programov pri povezanih programih IT-ja). V takih okoliščinah lahko pričakovana uspešnost delovanja (ali njeno pomanjkanje) splošnih kontrol IT-ja vpliva na revizorjevo ocenjevanje tveganj pri kontroliranju (npr. tveganje pri kontroliranju je lahko višje, kadar se pričakuje, da so take splošne kontrole IT-ja neuspešne ali če revizor ne načrtuje preizkušanja splošnih kontrol IT-ja).

- revizorjevo strategijo za preizkušanje informacij, ki jih pripravi organizacija; strategija je pripravljena iz programov IT-ja organizacije ali vključuje informacije iz programov IT-ja organizacije;

Primer

Kadar so informacije organizacije, ki naj bi se uporabile kot revizijski dokazi, pripravljene s programi IT-ja, se lahko revizor odloči za preizkušanje kontrol poročil, ki jih generira sistem, vključno s prepoznavanjem in preizkušanjem splošnih kontrol IT-ja, ki obravnavajo tveganja neprimernih ali nedovoljenih sprememb v programih ali neposrednih sprememb podatkov v poročilih.

- revizorjevo ocenjevanje tveganj pri delovanju na ravni uradnih trditev;

Primer

Kadar so narejene bistvene ali obsežne programske spremembe v programu IT-ja za obravnavanje novih in popravljenih poročevalskih zahtev primernega okvira računovodskega poročanja, je to lahko pokazatelj zapletenosti novih zahtev in njihovega učinka na računovodske izkaze organizacije. Kadar se pojavijo take obsežne spremembe v programih ali podatkih, je verjetno, da za program IT-ja veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe.

- načrtovanje nadaljnjih revizijskih postopkov.

Primer

Če so kontrole obdelovanja podatkov odvisne od splošnih kontrol IT-ja, se lahko revizor odloči za preizkušanje uspešnosti delovanja splošnih kontrol IT-ja, ki bodo potem zahtevale načrt preizkušanja kontrol za take splošne kontrole IT-ja. Če se revizor v enakih okoliščinah odloči, da ne bo preizkušal uspešnosti delovanja splošnih kontrol IT-ja ali se pričakuje, da bodo splošne kontrole IT-ja neuspešne, bi bilo morda treba povezana tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, obravnavati z načrtovanjem postopkov za preizkušanje podatkov. Vendar pa tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, ni mogoče obravnavati, kadar so taka tveganja povezana s tveganji, za katera sami postopki preizkušanja podatkov ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. V takih okoliščinah mora revizor proučiti vplive na revizijsko mnenje.

Prepoznavanje programov IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja

A167. Za programe IT-ja, pomembne za informacijski sistem, lahko poznavanje vrste in zapletenosti posebnih procesov IT-ja in splošnih kontrol IT-ja, ki jih ima organizacija, pomaga revizorju pri določanju, na katere programe IT-ja se organizacije zanaša, da bo natančno obdelala in vzdrževala neoporečnost informacij v informacijskem sistemu organizacije. Taki programi so lahko izpostavljeni tveganjem, ki izhajajo iz uporabe IT-ja.

A168. Prepoznavanje programov IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe, vključuje upoštevanje kontrol, ki jih revizor prepozna, ker take kontrole lahko vključujejo uporabo IT-ja ali se zanašajo nanj. Revizor se lahko osredotoči na to, ali program IT-ja vključuje samodejne kontrole, na katere se zanaša poslovodstvo, in ki jih je revizor prepoznal, vključno s kontrolami, ki obravnavajo tveganja, za katera sami postopki preizkušanja podatkov ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Revizor lahko tudi prouči, kako se informacije, ki se nanašajo na bistvene vrste poslov, salde na kontih in razkritja, shranjujejo in obdelujejo v informacijskem sistemu ter ali se poslovodstvo zanaša na splošne kontrole IT-ja za ohranitev neoporečnosti teh informacij.

A169. Kontrole, ki jih prepozna revizor, so lahko odvisne od poročil, ki jih generirajo sistemi. V tem primeru lahko za programe IT-ja, ki pripravijo ta poročila, veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja. V drugih primerih pa revizor morda ne načrtuje zanašanja na kontrole poročil, ki jih generirajo sistemi, in načrtuje neposredno preizkušanje vnosov in izhodnih podatkov v takih poročilih. V tem primeru revizor morda ne prepozna povezanih programov IT-ja, za katera bi veljala tveganja, ki izhajajo iz njega.

Stopnjevanost

A170. Obseg revizorjevega poznavanja teh procesov IT-ja, vključno z obsegom, do katerega ima organizacija uveljavljene splošne kontrole IT-ja, se bo spreminjal glede na vrsto in okoliščine organizacije in njeno okolje IT-ja kot tudi na podlagi vrste in obsega kontrol, ki jih revizor prepozna. Število programov IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT, se prav tako spreminja na podlagi teh dejavnikov.

Primeri

- Organizacija, ki uporablja komercialno programsko opremo in nima dostopa do izvorne kode za uvajanje sprememb v programih, verjetno ne bo imela postopka za spremembe programa, ampak ima lahko postopek ali postopke za nastavitev programske opreme (npr. kontni načrt, parametre ali prage poročanja). Poleg tega ima organizacija lahko postopek ali postopke za upravljanje dostopa do programa (npr. imenovan posameznik s skrbniškim dostopom do komercialne programske opreme). V takih okoliščinah ni verjetno, da bo organizacija imela ali potrebovala določene splošne kontrole IT-ja.
- Nasprotno pa se večja organizacija lahko v veliki meri zanaša na IT in okolje IT-ja lahko vključuje več programov IT-ja. Procesi IT-ja za upravljanje njegovega okolja so lahko zapleteni (npr., obstaja namenski oddelek IT-ja, ki razvija in izvaja spremembe v programih, in upravlja pravice dostopa), vključno s tem, da je organizacija izvedla določene splošne kontrole IT-ja svojih procesov IT-ja.
- Kadar se poslovodstvo ne zanaša na samodejne kontrole ali splošne kontrole IT-ja za obdelovanje poslov ali vzdrževanje podatkov in revizor ni prepoznal nobenih samodejnih kontrol ali drugih kontrol obdelovanja podatkov (ali takih, ki so odvisne od splošnih kontrol IT-ja), lahko načrtuje neposredno preizkušanje informacij, ki jih pripravi organizacija, in ki vključujejo IT, in morda ne prepozna programov IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe.
- Kadar se poslovodstvo zanaša na program IT-ja za obdelovanje ali vzdrževanje podatkov in kadar je količina podatkov bistvena, poslovodstvo pa se zanaša na program IT-ja za izvajanje samodejnih kontrol, ki jih je revizor tudi prepoznal, verjetno za program IT-ja veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe.

A171. Kadar je organizacija v svojem okolju IT-ja bolj zapletena, bo prepoznavanje programov IT-ja in drugih vidikov njegovega okolja, določanje povezanih tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, in prepoznavanje splošnih kontrol IT-ja verjetno zahtevalo vključitev članov skupine s posebnimi veščinami na področju IT-ja. Taka vključitev bo verjetno bistvena in za zapletena okolja IT-ja bo morda morala biti obsežna.

Prepoznavanje drugih vidikov okolja IT-ja, za katero veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe

A172. Drugi vidiki okolja IT-ja, za katero lahko veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe, vključujejo omrežje, operacijski sistem in baze podatkov in v določenih okoliščinah vmesnike med programi IT-ja. Drugi vidiki okolja IT-ja na splošno niso prepoznani, kadar revizor ne prepozna programov IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe. Kadar revizor prepozna programe IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz IT-ja, se verjetno prepoznajo drugi vidiki njegovega okolja (npr. baze podatkov, operacijski sistem, omrežje), ker taki vidiki podpirajo in vzajemno delujejo s prepoznanimi programi IT-ja.

Prepoznavanje tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja in splošnih kontrol IT-ja (glej odstavek 26(c))

Dodatek 6 določa presoje za poznavanje splošnih kontrol informacijske tehnologije.

A173. Pri prepoznavanju tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, lahko revizor prouči vrsto prepoznanega programa IT-ja ali druge vidike okolja IT-ja in razloge, da zanjo veljajo tveganja, ki izhajajo iz

uporabe IT-ja. Za nekatere prepoznane programe IT-ja ali druge vidike okolja IT-ja lahko revizor prepozna ustrezna tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe, ki se prvotno nanašajo na nedovoljen dostop ali nedovoljene spremembe programov, in ki obravnavajo tveganja, povezana z neprimernimi spremembami podatkov (npr. tveganje neprimernih sprememb v podatkih z neposrednim dostopom do baz podatkov ali sposobnost za neposredno prirejanje informacij).

A174. Obseg in vrsta ustreznih tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, se spreminjata glede na vrsto in značilnosti prepoznanih programov IT-ja in drugih vidikov njegovega okolja. Ustrezna tveganja IT-ja lahko nastanejo, kadar organizacija uporablja zunanje ali notranje ponudnike storitev za prepoznane vidike svojega okolja IT-ja (npr. najem zunanjih izvajalcev za gostovanje okolja IT-ja pri tretji stranki ali uporaba centra skupnih storitev za centralno upravljanje procesov IT-ja v skupini). Ustrezna tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, se lahko prepoznajo tudi v povezavi s kibernetsko varnostjo. Zelo verjetno je, da bo več tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, kadar je količina ali zapletenost samodejnih programskih kontrol večja in se poslovodstvo bolj zanaša na tiste kontrole za uspešno obdelovanje poslov ali uspešno vzdrževanje neoporečnosti osnovnih informacij.

Ovrednotenje zasnove in določanje izvedbe prepoznanih kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja (glej odstavek 26(d))

A175. Ovrednotenje zasnove prepoznane kontrole vključuje revizorjevo proučevanje tega, ali lahko kontrola, posamično ali v kombinaciji z drugimi kontrolami, uspešno preprečuje ali odkriva in popravlja pomembno napačne navedbe (tj. cilj kontrol).

A176. Revizor določi izvedbo prepoznane kontrole tako, da ugotovi, da kontrola obstaja in da jo organizacija uporablja. Malo smisla je v revizorjevem ocenjevanju izvajanja kontrole, ki ni uspešno načrtovana. Zato revizor najprej ovrednoti zasnovo kontrole. Nepravilno zasnovana kontrola lahko predstavlja pomanjkljivost kontrole.

A177. Postopki ocenjevanja tveganj za pridobivanje revizijskih dokazov o zasnovi in izvedbi prepoznanih kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja lahko vključujejo:

- poizvedovanje pri osebju organizacije,
- opazovanje uporabe posebnih kontrol,
- pregledovanje dokumentov in poročil.

Vendar pa samo poizvedovanje ne zadostuje za take namene.

A178. Na podlagi izkušenj iz prejšnje revizije ali na podlagi sedanjega obdobja lahko revizor pričakuje postopke ocenjevanja tveganj, ki jih poslovodstvo ni uspešno načrtovalo ali ni izvedlo kontrol za obravnavanje bistvena tveganja. V takih primerih so lahko postopki, ki se izvajajo za obravnavanje zahteve v odstavku 26(d), sestavljeni iz določanja, da take kontrole niso bile uspešno načrtovane ali izvedene. Če izidi postopkov kažejo, da so bile kontrole na novo zasnovane ali izvedene, mora revizor na novo zasnovanih ali izvedenih kontrolah izvajati postopke, navedene v odstavku 26(b)–(d).

A179. Revizor lahko sklene, da je kontrola, ki je uspešno zasnovana ali izvedena, lahko primerna za preizkušanje, zato da pri načrtovanju postopkov preizkušanja podatkov upošteva njeno uspešnost delovanja. Kadar pa kontrola ni zasnovana ali izvedena uspešno, njeno preizkušanje ne prinaša nobenih koristi. Kadar revizor načrtuje preizkušanje kontrole, predstavljajo informacije,

pridobljene o obsegu, do katerega kontrola obravnava tveganje(a) pomembno napačne navedbe, vložek v revizorjevo tveganje pri kontroliranju ocenjevanja na ravni uradnih trditev.

A180. Ovrednotenje zasnove in določanje izvedbe prepoznane kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja ne zadošča za preizkušanje njihove uspešnosti delovanja. Za samodejne kontrole lahko revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja samodejnih kontrol s prepoznavanjem in preizkušanjem splošnih kontrol IT-ja, ki zagotavljajo dosledno delovanje samodejne kontrole namesto neposrednega izvajanja preizkušanj uspešnosti delovanja na samodejnih kontrolah. Pridobivanje revizijskih dokazov o izvedbi ročne kontrole ob določenem času ne zagotavlja revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrole ob drugem času v obdobju, ki je predmet revizije. Preizkusi uspešnosti delovanja kontrol, vključno s preizkusi posrednih kontrol, so opisani v MSR 330.[45]

A181. Kadar revizor ne načrtuje preizkušanja uspešnosti delovanja prepoznanih kontrol, pa njegovo poznavanje še vedno lahko pomaga pri načrtovanju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov za preizkušanje podatkov, ki se odzivajo na povezana tveganja pomembno napačne navedbe.

Primer

Izidi teh postopkov ocenjevanja tveganj lahko zagotovijo podlago za revizorjevo proučevanje morebitnih odklonov v populaciji pri načrtovanju revizijskih vzorcev.

Pomanjkljivosti kontrol v sistemu notranjega kontroliranja organizacije (glej odstavek 27)

A182. Pri izvajanju ovrednotenj vsake izmed sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji[46] lahko revizor ugotovi, da določene usmeritve v sestavnem delu organizacije niso primerne za vrsto in okoliščine organizacije. Taka ugotovitev je lahko kazalnik, ki pomaga revizorju pri prepoznavanju pomanjkljivosti kontrol. Če je revizor prepoznal eno ali več pomanjkljivosti kontrol, lahko prouči učinek tistih pomanjkljivosti kontrol na načrtovanje nadaljnjih revizijskih postopkov v skladu z MSR 330.

A183. Če je revizor prepoznal eno ali več pomanjkljivosti kontrol, MSR 265[47] zahteva, da ugotovi, ali pomanjkljivosti, posamično ali v kombinaciji, pomenijo bistveno pomanjkljivost. Revizor pri ugotavljanju, ali pomanjkljivost predstavlja bistveno pomanjkljivost kontrol, uporabi strokovno presojo.[48]

---

[45] MSR 330, odstavki 8–11.

[46] Odstavki 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) in 26(d).

[47] MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*, odstavek 8.

[48] MSR 265, odstavka A6–A7 določata razmerja bistvenih pomanjkljivosti in zadeve, ki jih je treba proučiti pri določanju, ali pomanjkljivost, ali kombinacija pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju pomeni bistveno pomanjkljivost.

Primeri

Okoliščine, ki lahko kažejo, da obstaja bistvena pomanjkljivost kontrol, vključujejo zadeve, kot so:

- prepoznavanje prevare kakršne koli velikosti, ki vključuje višje poslovodstvo;
- prepoznani notranji postopki, ki so neustrezni v zvezi s poročanjem in obveščanjem o pomanjkljivostih, ki jih je zapisala notranja revizija;
- predhodno sporočene pomanjkljivosti, ki jih poslovodstvo ne popravi pravočasno;
- napaka poslovodstva, da se ne odzove na bistvena tveganja, na primer, ne izvede kontrol bistvenih tveganj;
- preoblikovanje predhodno izdanih računovodskih izkazov.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe (glej odstavke 28–37)

Zakaj revizor prepoznava in ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe

A184. Revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe, da bi določil vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki so potrebni za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Ti dokazi omogočajo revizorju, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih s sprejemljivo nizko ravnijo revizijskega tveganja.

A185. Informacije, zbrane z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj, se uporabljajo kot revizijski dokazi za zagotavljanje podlage za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. Na primer: revizijski dokazi, pridobljeni pri ovrednotenju zasnove prepoznanih kontrol in določanju, ali so bile te kontrole izvedene v sestavinah kontrolnega delovanja, se uporabljajo kot revizijski dokazi v podporo ocenjevanju tveganj. Taki dokazi zagotavljajo tudi podlago za revizorja, da načrtuje splošne odzive za obravnavanje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov, kot tudi načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov, katerih vrsta, čas in obseg se v skladu z MSR 330 odzivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

Prepoznavanje tveganja pomembno napačne navedbe (glej odstavek 28)

A186. Prepoznavanje tveganja pomembno napačne navedbe se izvaja pred upoštevanjem katerih koli povezanih kontrol (tj. tveganje pri delovanju) in temelji na revizorjevem predhodnem proučevanju napačnih navedb, ki imajo razumno možnost, da se pojavijo in so pomembne, če bi se pojavile.[49]

A187. Prepoznavanje tveganja pomembno napačne navedbe zagotavlja tudi podlago za revizorjevo določanje ustreznih uradnih trditev, kar mu pomaga pri določanju bistvene vrste poslov, saldov na kontih in razkritij.

Uradne trditve

Zakaj revizor uporablja uradne trditve

A188. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe revizor uporablja uradne trditve za proučevanje različnih vrst morebitnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo. Uradne

[49] MSR 200, odstavek A15a.

trditve, za katere je revizor prepoznal povezana tveganja pomembno napačne navedbe, so ustrezne uradne trditve.

Uporaba uradnih trditev

A189. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe lahko revizor uporablja skupine uradnih trditev, kot je opisano v odstavku A190(a)–(b) spodaj ali pa jih lahko drugače izrazi pod pogojem, da so zajeti vsi zgoraj opisani vidiki. Revizor se lahko odloči za združevanje uradnih trditev o vrstah poslov in dogodkov ter povezanih razkrij z uradnimi trditvami o saldih na kontih in povezanih razkritjih.

A190. Uradne trditve, ki jih revizor uporablja pri proučevanju različnih vrst morebitnih napačnih navedb in ki se lahko pojavijo, lahko spadajo v naslednje skupine:

(a) Uradne trditve o vrstah poslov in dogodkov ter povezanih razkritjih v času revizije:

(i) nastanek – posli in dogodki, ki so bili evidentirani ali razkriti, so se zgodili, in taki posli in dogodki pripadajo organizaciji;

(ii) popolnost – vsi posli in dogodki, ki bi morali biti evidentirani, so evidentirani in vsa povezana razkritja, ki bi morala biti vključena v računovodske izkaze, so bila vključena;

(iii) točnost – zneski in drugi podatki v zvezi z evidentiranimi posli in dogodki so bili primerno evidentirani in povezana razkritja so bila primerno izmerjena in opisana;

(iv) časovna uvrstitev – posli in dogodki so bili evidentirani v pravilnem obračunskem obdobju;

(v) razvrstitev – posli in dogodki so bili evidentirani na pravilne konte;

(vi) predstavitev – posli in dogodki so primerno združeni ali razčlenjeni in jasno opisani, povezana razkritja so ustrezna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.

(b) Uradne trditve o saldih na kontih in povezanih razkritjih ob koncu obdobja:

(i) obstoj – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu obstajajo;

(ii) pravice in obveznosti – organizacija ima ali nadzoruje pravice do sredstev in finančne obveznosti so obveznosti organizacije;

(iii) popolnost – vsa sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu, ki bi morali biti evidentirani, so bili evidentirani in vsa povezana razkritja, ki bi morala biti vključena v računovodske izkaze, so bila vključena;

(iv) točnost, vrednotenje in razporeditev – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu so bili vključeni v računovodske izkaze v primernih zneskih in vse iz tega izhajajoče prilagoditve vrednotenj ali razporeditev so bile primerno evidentirane, povezana razkritja so bila primerno izmerjena in opisana;

(v) razvrstitev – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu so bili evidentirani na pravilnih kontih;

(vii) predstavitev – sredstva, obveznosti, deleži v lastniškem kapitalu so primerno združeni ali razdruženi in jasno opisani; povezana razkritja so ustrezna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.

A191. Uradne trditve, opisane v odstavku A190(a)–(b) zgoraj, prilagojene, kot je primerno, lahko revizor uporablja tudi pri proučevanju različnih vrst napačnih navedb, ki se lahko pojavijo v razkritjih, in niso neposredno povezana z evidentiranimi vrstami poslov, dogodkov ali saldov na kontih.

Primer

Primer takega razkritja vključuje situacijo, kadar mora organizacija s primernim okvirom računovodskega poročanja opisati svojo izpostavljenost tveganjem, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, vključno s tem, kako tveganja nastanejo, cilje, usmeritve in postopke za upravljanje tveganj in metode, ki se uporabljajo za merjenje tveganj.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A192. Pri podajanju uradnih trditev o računovodskih izkazih organizacij javnega sektorja poleg uradnih trditev, določenih v odstavku A190(a)–(b), poslovodstvo lahko pogosto zatrjuje, da so bili posli in dogodki izpeljani v skladu z zakonom, predpisi ali drugimi zahtevami pooblaščenih organov. Take uradne trditve lahko spadajo v okvir revizije računovodskih izkazov.

Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov (glej odstavak 28(a) in 30)

Zakaj revizor prepoznava in ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov

A193. Revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov, da bi ugotovil, ali imajo tveganja močan učinek na računovodske izkaze in bi zahtevala splošen odziv v skladu z MSR 330.[50]

A194. Poleg tega lahko tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov vplivajo tudi na posamezne uradne trditve, prepoznavanje teh tveganj pa lahko pomaga revizorju pri ocenjevanju tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in pri načrtovanju nadaljnjih revizijskih postopkov za obravnavanje prepoznanih tveganj.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov

A195. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov se nanašajo na tveganja, ki so močno povezana z računovodskimi izkazi kot celoto in morebiti vplivajo na številne uradne trditve. Tveganja te vrste niso nujno tveganja, ki jih je mogoče prepoznati v povezavi s točno določenimi uradnimi trditvami o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih (npr. tveganja poslovodskega izogibanja kontrolam). Namesto tega predstavljajo okoliščine, ki lahko močno povečujejo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Revizorjevo ovrednotenje tega, ali se prepoznana tveganja močno nanašajo na računovodske izkaze, podpira njegovo ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov. V drugih primerih so lahko številne uradne trditve tudi prepoznane kot dovzetne za tveganje in lahko

[50] MSR 330, odstavek 5.

zato vplivajo na njegovo prepoznavanje tveganja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

Primer

Organizacija se sooča z izgubami iz poslovanja in likvidnostnimi težavami in je odvisna od financiranja, ki še ni zagotovljeno. V takih okoliščinah lahko revizor določi, da podlaga računovodenja za delujoče podjetje povzroča tveganje pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov. V tej situaciji je morda treba uporabiti računovodski okvir z uporabo likvidacijske osnove, ki bi verjetno močno vplivala na vse uradne trditve.

A196. Na revizorjevo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov vpliva njegovo poznavanje sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, zlasti poznavanje okolja kontroliranja, postopka ocenjevanja tveganja v organizaciji in postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji in:

- izid povezanih ovrednotenj, zahtevanih v odstavkih 21(b), 22(b), 24(c) in 25(c); in
- vse pomanjkljivosti kontrol, ki so prepoznane v skladu z odstavkom 27.

Tveganja na ravni računovodskih izkazov zlasti lahko izvirajo iz pomanjkljivosti v okolju kontroliranja ali iz zunanjih dogodkov ali okoliščin, kot je slabšanje gospodarskih pogojev.

A197. Tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare so lahko še posebej pomembna za njegovo proučevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov.

Primer

Iz poizvedovanj pri poslovodstvu revizor ve, da je treba računovodske izkaze organizacije uporabiti v razpravah s posojilodajalci, da se zagotovi nadaljnje financiranje za ohranjanje obratnega kapitala. Revizor lahko ugotovi, da obstaja večja dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi dejavnikov tveganja prevare, ki vplivajo na tveganje pri delovanju (tj. dovzetnost računovodskih izkazov za pomembno napačno navedbo zaradi tveganja prevarantskega računovodskega poročanja, kot sta precenjevanje sredstev in prihodkov in podcenjevanje obveznosti in odhodkov za zagotavljanje financiranja).

A198. Revizorjevo poznavanje, vključno s povezanimi ovrednotenji okolja kontroliranja in drugih sestavin sistema notranjega kontroliranja, lahko vzbudi dvome o revizorjevi sposobnosti, da pridobi revizijske dokaze, na katerih lahko temelji revizijsko mnenje ali so vzrok za umik iz posla, kjer je umik možen v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi.

Primera

- Kot izid ovrednotenja okolja kontroliranja organizacije ima revizor pomisleke o neoporečnosti poslovodstva organizacije, ki so lahko tako resni, da mora revizor skleniti, da je tveganje namernih napačnih navedb poslovodstva v računovodskih izkazih tako, da revizije ne more izvesti.
- Kot izid ovrednotenja informacijskega sistema in komuniciranja v organizaciji revizor oceni, da je bilo upravljanje bistvenih sprememb v okolju IT-ja slabo in da so jih poslovodstvo in pristojni za upravljanje slabo nadzorovali. Revizor sklene, da obstajajo bistveni pomisleki o okoliščinah in zanesljivosti računovodskih evidenc organizacije. V takih okoliščinah lahko revizor oceni, da je malo verjetno, da bodo na voljo zadostni in ustrezni revizijski dokazi, ki bodo podpirali neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih.

A199. Prenovljeni MSR 705[51] določa zahteve in zagotavlja usmeritev pri ocenjevanju, ali obstaja potreba, da revizor izrazi mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje ali pa se, kot se lahko v nekaterih primerih zahteva, umakne iz posla, kjer je umik možen v skladu z veljavnim zakonom ali drugim predpisom.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A200. Pri organizacijah javnega sektorja lahko prepoznavanje tveganja na ravni računovodskih izkazov vključuje presojo o zadevah, ki so povezane s političnimi razmerami, javnim interesom in občutljivostjo programa.

Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev (glej odstavek 28(b))

Dodatek 2 določa primere v okviru dejavnikov tveganja pri delovanju, dogodkov ali okoliščin, ki lahko kažejo na dovzetnost za napačno navedbo, ki je lahko pomembna.

A201. Tveganja pomembno napačnih navedb, ki niso močno povezane z računovodskimi izkazi, so tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

Ustrezne uradne trditve in bistvene vrste poslov, saldi na kontih in razkritja (glej odstavek 29)

Zakaj se določajo ustrezne uradne trditve in bistvene vrste poslov, saldi na kontih in razkritja

A202. Določanje ustreznih uradnih trditev in bistvenih vrst poslov, saldov na kontih in razkritij zagotavlja podlago za revizorjevo seznanjanje z informacijskim sistemom organizacije, ki ga mora imeti v skladu z odstavkom 25(a). To poznavanje mu lahko pomaga pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganja pomembno napačne navedbe (glej odstavek A86).

Samodejna orodja in tehnike

A203. Revizor lahko uporablja samodejne tehnike, ki mu pomagajo pri prepoznavanju bistvenih vrst poslov, saldov na kontih in razkritij.

[51] MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

Primera

- Celotna populacija poslov se lahko analizira z uporabo samodejnih orodij in tehnik za razumevanje njihove vrste, vira, velikosti in količine. Z uporabo samodejnih tehnik lahko revizor na primer prepozna, da so bili na kontu s saldom nič ob koncu obdobja izvedeni številni poboti in vpisi v dnevnik med obdobjem, ki kažejo na to, da je lahko saldo na kontu ali vrsta poslov bistvena (npr. konto za obračun plač). Ta isti konto za obračun plač lahko prepozna tudi povračila odhodkov poslovodstvu (in drugim zaposlenim), kar bi bilo lahko bistveno razkritje zaradi teh plačil izvršenim povezanim osebam.
- Z analiziranjem celotne populacije poslovnih tokov, povezanih s prihodki, lahko revizor lažje prepozna bistveno vrsto poslov, ki predhodno ni bila prepoznana.

Bistvena razkritja

A204. Bistvena razkritja vključujejo številčna in opisna razkritja, za katera obstaja ena ali več ustreznih uradnih trditev. Primeri razkritij, ki imajo opisne/kvalitativne vidike in imajo lahko ustrezne uradne trditve, ki jih revizor lahko upošteva kot bistvene, vključujejo razkritja o:

- likvidnosti in dolžniških zavezah organizacije v finančnih težavah;
- dogodkih ali okoliščinah, ki so pripeljali do pripoznavanja izgube zaradi slabitev;
- ključnih virih negotovosti pri oceni, vključno s predpostavkami o prihodnosti;
- vrsti sprememb v računovodski usmeritvi in drugih pomembnih razkritjih, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, kadar se na primer pričakujejo nove zahteve računovodskega poročanja, ki bodo bistveno vplivale na finančni položaj in finančno uspešnost organizacije;
- dogovorih o plačilih na podlagi delnic, vključno z informacijami o tem, kako so bili pripoznani zneski določeni, in druga pomembna razkritja;
- povezanih osebah in poslih s povezanimi osebami;
- analizi ranljivosti, vključno z učinki sprememb v predpostavkah, ki se uporabljajo pri vrednotenju tehnik organizacije, katerih namen je omogočiti uporabnikom, da razumejo osnovno merjenje negotovosti evidentiranega ali razkritega zneska.

Ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev

Ocenjevanje tveganja pri delovanju (glej odstavke 31–33)

Ocenjevanje verjetnosti in velikosti napačne navedbe (glej odstavek 31)

Zakaj revizor ocenjuje verjetnost in velikosti napačne navedbe

A205. Revizor ocenjuje verjetnost in velikost napačne navedbe za prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe, ker bistvenost kombinacije verjetnosti napačne navedbe, ki se pojavi, in velikost morebitne napačne navedbe, če naj bi se napačna navedba pojavila, določa, kje v razponu tveganja pri delovanju je ocenjeno prepoznano tveganje, ki obvešča o njegovem načrtovanju nadaljnjih revizijskih postopkov, ki obravnavajo tveganje.

A206. Ocenjevanje tveganja pri delovanju prepoznanih tveganj pomembno napačne navedbe prav tako pomaga revizorju pri določanju bistvenih tveganj. Revizor določa bistvena tveganja, ker so potrebni posebni odzivi na bistvena tveganja v skladu z MSR 330 in drugimi MSR-ji.

A207. Dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na revizorjevo ocenjevanje verjetnosti in velikosti napačne navedbe za prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. Višja ko je stopnja, do katere so vrsta poslov, saldi na kontih ali razkritja dovzetna na pomembno napačno navedbo, večja je verjetnost, da bo ocenjeno tveganje pri delovanju višje. Upoštevanje stopnje, do katere dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo, pomaga revizorju pri primernem ocenjevanju tveganja pri delovanju za tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in načrtovanju natančnejšega odziva na tako tveganje.

Razpon tveganje pri delovanju

A208. Pri ocenjevanju tveganja pri delovanju revizor uporabi strokovno presojo pri določanju bistvene kombinacije verjetnosti in velikosti napačne navedbe.

A209. Ocenjeno tveganje pri delovanju v zvezi z izrazitim tveganjem pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev predstavlja v razponu tveganja pri delovanju presojo v območju od nižjega do višjega. Presoja o tem, kje v območju je ocenjeno tveganje pri delovanju, se lahko spreminja na podlagi vrste, velikosti in zapletenosti organizacije in upošteva ocenjeno verjetnost in velikost napačne navedbe in dejavnikov tveganja pri delovanju.

A210. Pri presojanju verjetnosti napačne navedbe revizor proučuje možnost, da se lahko pojavi napačna navedba na podlagi presojanja dejavnikov tveganja pri delovanju.

A211. Pri presojanju velikosti napačne navedbe revizor proučuje številčne in opisne vidike morebitne napačne navedbe (tj. napačne navedbe in uradne trditve o vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih se lahko opredelijo kot pomembne zaradi velikosti, vrste ali okoliščin).

A212. Revizor uporablja bistvenost kombinacije verjetnosti in velikost morebitne napačne navedbe pri določanju, kje v razponu tveganja pri delovanju (tj. območje) je ocenjeno tveganje pri delovanju. Višja je kombinacija verjetnosti in velikosti, višje je ocenjeno tveganje pri delovanju; nižja je kombinacija verjetnosti in velikosti, nižje je ocenjeno tveganja pri delovanju.

A213. Da bi bilo tveganje ocenjeno višje v razponu tveganja pri delovanju, ne pomeni, da je treba velikost in verjetnost oceniti kot visoki. Namesto tega je presek velikosti in verjetnosti pomembno napačne navedbe v razponu tveganja pri delovanju tisti, ki bo določil, ali je ocenjeno tveganje pri delovanju višje ali nižje v razponu tveganja pri delovanju. Višje ocenjevanje tveganja pri delovanju lahko izvira tudi iz različnih kombinacij verjetnosti in velikosti, na primer višje ocenjeno tveganje pri delovanju je lahko rezultat nižje verjetnosti, a izjemne velikosti.

A214. Za razvoj primernih strategij za odzivanje na tveganja pomembno napačne navedbe lahko revizor načrtuje tveganja pomembno napačne navedbe v skupinah, ki spadajo v razpon tveganja pri delovanju, in sicer na podlagi njihovega ocenjevanja tveganja pri delovanju. Te skupine se lahko opišejo na različne načine. Ne glede na uporabljeno metodo razvrščanja v skupine je revizorjevo ocenjevanje tveganja pri delovanju primerno, kadar se zasnova in izvedba nadaljnjih revizijskih postopkov za obravnavanje prepoznanih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev primerno odzivata na ocenjevanje tveganja pri delovanju in razloge za tako ocenjevanje.

Močno razširjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev (glej odstavek 31(b))

A215. Pri ocenjevanju prepoznanih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev lahko revizor sklene, da se nekatera tveganja pomembno napačne navedbe bolj nanašajo na računovodske izkaze kot celoto in morebiti vplivajo na številne uradne trditve. V tem primeru lahko revizor posodobi prepoznavanje tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov.

A216. V okoliščinah, v katerih so tveganja pomembno napačnih navedb prepoznana kot tveganja na ravni računovodskih izkazov zaradi njihovega močnega vpliva na številne uradne trditve in jih je mogoče prepoznati s posebnimi uradnimi trditvami, mora revizor ta tveganja upoštevati pri ocenjevanju tveganja pri delovanju za tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A217. Revizorji organizacij javnega sektorja lahko pri uporabi strokovne presoje za ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe proučijo zapletenost predpisov in direktiv ter tveganja ravnanja, ki ni v skladu z drugimi zahtevami pooblaščenih organov.

Bistvena tveganja (glej odstavek 32)

Zakaj so določena bistvena tveganja in vplivi na revizijo

A218. Določanje bistvenih tveganj omogoča revizorju, da z izvajanjem določenih zahtevanih odzivov svojo pozornost bolj usmeri na tista tveganja, ki so na zgornji meji razpona tveganja pri delovanju in vključujejo:

- kontrole, ki obravnavajo bistvena tveganja, je treba prepoznati v skladu z odstavkom 26(a)(i) ter ovrednotiti, ali je bila kontrola uspešno načrtovana in izvedena v skladu z odstavkom 26(d);
- MSR 330 zahteva, da je treba kontrole, ki obravnavajo bistvena tveganja, preizkusiti v okviru tekoče revizije (kadar se namerava revizor zanašati na uspešnost delovanja takih kontrol) in načrtovati ter izvajati postopke preizkušanja podatkov, ki se posebej odzivajo na prepoznano bistveno tveganje;[52]
- MSR 330 zahteva, da revizor pridobi prepričljivejše revizijske dokaze, če je njegova ocena tveganja višja;[53]
- prenovljeni MSR 260 zahteva obveščanje pristojnih za upravljanje o bistvenih tveganjih, ki jih revizor prepozna;[54]
- MSR 701 zahteva, da revizor upošteva bistvena tveganja, ko določa zadeve, ki zahtevajo njegovo bistveno pozornost, to so zadeve, ki so lahko ključne revizijske zadeve;[55]
- pravočasen pregled revizijske dokumentacije v primerni fazi revizije s strani partnerja, zadolženega za posel, kar omogoča, da so bistvene zadeve, vključno z bistvenimi tveganji,

[52] MSR 330, odstavka 15 in 21.

[53] MSR 330, odstavek 7(b).

[54] MSR 260 (prenovljen), odstavek 15.

[55] MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 9.

pravočasno in v zadovoljstvo partnerja, zadolženega za posel, razrešene na datum ali pred datumom revizorjevega poročila;[56]

- MSR 600 (prenovljen) zahteva, da revizor skupine oceni primernost načrtovanja in izvajanja nadaljnjih revizijskih postopkov za področja z višjo oceno tveganja pomembno napačne navedbe v konsolidiranih računovodskih izkazih ali bistvena tveganja, na podlagi katerih revizor skupine določil nadaljnje revizijske postopke, ki morajo biti izvedeni.[57]

Določanje bistvenih tveganj

A219. Pri določanju bistvenih tveganj lahko revizor najprej prepozna tista ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, ki so bila ocenjena višje na razponu tveganja pri delovanju, da dobi podlago za proučevanje, katera tveganja so lahko bližje zgornji meji. Bližina zgornje meje razpona tveganja pri delovanju se bo razlikovala med organizacijami in v različnih obdobjih za isto organizacijo ne bo nujno enaka. Lahko je odvisna od vrste in okoliščin organizacije, za katere je ocenjeno tveganje.

A220. Določanje, katera od ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe so blizu zgornje meje razpona tveganja pri delovanju in so zato bistvena tveganja, je stvar strokovne presoje, razen če gre za tveganje posebne vrste in se obravnava kot bistveno tveganje v skladu z zahtevami drugega MSR-ja. MSR 240 zagotavlja nadaljnje zahteve in usmeritev v zvezi s prepoznavanjem in ocenjevanjem tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.[58]

Primera

- Za gotovino v prodajalni bi običajno ugotovili, da predstavlja veliko verjetnost morebitne napačne navedbe (zaradi tveganja prisvajanja gotovine), vendar bi bila velikost praviloma zelo majhna (zaradi nizkih ravni gotovine v trgovinah). Kombinacija teh dveh dejavnikov v razponu tveganja pri delovanju najverjetneje ne bi pripeljala do obstoja gotovine, ki bi bila opredeljena kot bistveno tveganje.
- Organizacija se pogaja o prodaji poslovnega področja. Revizor proučuje učinek na slabitev dobrega imena in lahko ugotovi, da obstaja večja verjetnost morebitne napačne navedbe in zaradi vpliva dejavnikov tveganja pri delovanju večja stopnja pristranskosti, negotovosti in dovzetnosti za pristranskost poslovodstva ali drugih dejavnikov tveganja prevare,. To lahko povzroči, da je slabitev dobrega imena opredeljena kot bistveno tveganje

A221. Pri ocenjevanju tveganja pri delovanju revizor upošteva relativne učinke dejavnikov tveganja pri delovanju. Manjši ko je učinek dejavnikov tveganja pri delovanju, manjša je verjetnost ocenjenega tveganja. Tveganja pomembno napačne navedbe, za katera se lahko oceni, da imajo višje tveganje pri delovanju in se jih zato lahko opredeli kot bistveno tveganje, lahko izhajajo iz naslednjih zadev:

- poslov, za katere obstaja več sprejemljivih računovodskih obravnav, ki vključujejo pristranskost,

[56] MSR 220 (prenovljen), odstavki- 32 in A87-89.

[57] MSR 600, odstavka 30 in 31.

[58] MSR 240, odstavki 26–28.

- računovodskih ocen, ki imajo visoko ocenjevalno negotovost ali zapletene modele,
- zapletenosti pri zbiranju in obdelovanju podatkov za podporo saldov na kontih,
- saldov na kontih ali številčnih razkritij, ki vključujejo zapletene izračune,
- računovodskih načel, ki se lahko različno tolmačijo,
- sprememb v poslovanju organizacije, ki vključujejo spremembe v računovodstvu, na primer združitve in prevzemi.

Tveganja, pri katerih samo postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (glej odstavek 33)

Zakaj je treba prepoznati tveganja, pri katerih samo postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov

A222. Zaradi vrste tveganja pomembno napačne navedbe in kontrolnega delovanja, ki obravnava to tveganje, je v nekaterih okoliščinah edini način pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol. V skladu s tem mora revizor prepoznati taka tveganja zaradi vplivov na načrtovanje in izvedbo nadaljnjih revizijskih postopkov v skladu z MSR 330, da bi obravnaval tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

A223. Odstavek 26(a)(iii) zahteva tudi prepoznavanje kontrol, ki obravnavajo tveganja, pri katerih samo postopki preizkušanja podatkov ne morejo dati zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ker mora revizor v skladu z MSR 330[59] načrtovati in izvajati preizkuse takih kontrol.

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

A224. Kadar za rutinske posle velja visoko samodejno obdelovanje z malo ali brez ročnih posegov, morda ni mogoče izvajati samo postopkov preizkušanja podatkov v zvezi s tveganjem. To se lahko zgodi v okoliščinah, kjer se sproži, evidentira, obdeluje ali poroča o bistveni količini informacij organizacije le v elektronski obliki, kot na primer v informacijskem sistemu, ki vključuje visoko stopnjo integracije v njegove programe IT-ja. V takih primerih:

- so lahko revizijski dokazi na voljo samo v elektronski obliki, njihova zadostnost in primernost pa sta običajno odvisni od uspešnosti kontrol njihove točnosti in popolnosti;
- je lahko možnost neustreznega ustvarjanja ali spreminjanja informacij, ki bi se lahko zgodile in ne bi bile odkrite, večja, če delovanje primernih kontrol ni uspešno.

Primer

Samo na podlagi postopkov preizkušanja podatkov običajno ni možno pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, povezanih s prihodki v telekomunikacijski organizaciji. Gre za to, da dokazi o klicih ali podatkih ne obstajajo v opazujoči obliki. Namesto tega se običajno opravijo obsežna preizkušanja kontrol, kjer se določi, da so izvor, zaključek klicev in podatki pravilno zajeti (npr. minute klica ali količina prenosa) in pravilno evidentirani v obračunskem sistemu organizacije.

[59] MSR 330, odstavek 8.

A225. Prenovljeni MSR 540 nadalje vsebuje usmeritev v zvezi z računovodskimi ocenami o tveganjih, za katera samo postopki preizkušanja podatkov ne dajejo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.[60] V zvezi z računovodskimi ocenami to ne sme biti omejeno na samodejno obdelovanje, ampak se lahko uporablja tudi za zapletene modele.

Ocenjevanje tveganja pri kontroliranju (glej odstavek 34)

A226. Revizorjevi načrti za preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol temeljijo na pričakovanjih, da kontrole uspešno delujejo in da bo to predstavljalo podlago za njegovo ocenjevanje tveganja pri kontroliranju. Začetno pričakovanje uspešnosti delovanja kontrol temelji na njegovem ovrednotenju vzpostavitve in načina izvajanja prepoznanih kontrol v sestavinah kontrolnega delovanja. Ko bo revizor preizkusil uspešnost delovanja kontrol v skladu z MSR 330, bo lahko potrdil začetno pričakovanje uspešnosti delovanja kontrol. Če kontrole ne delujejo tako uspešno, kot se pričakuje, bo moral popraviti oceno tveganja pri kontroliranju v skladu z odstavkom 37.

A227. Revizorjevo ocenjevanje tveganja pri kontroliranju se lahko izvaja na različne načine, ki so odvisni od revizijskih tehnik ali metodologij, ki so mu ljubše, in se lahko uporabijo na različne načine.

A228. Če revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol, bo morda treba preizkusiti kombinacijo kontrol, ki bo potrdila njegovo pričakovanje, da kontrole uspešno delujejo. Revizor lahko načrtuje preizkušanje neposrednih in posrednih kontrol, vključno s splošnimi kontrolami IT-ja, in če je tako, upošteva skupni pričakovani učinek kontrol pri ocenjevanju tveganja pri kontroliranju. V obsegu, v katerem kontrola, ki jo je treba preizkusiti, ne obravnava ocenjenega tveganja pri delovanju v celoti, revizor določi vplive na načrtovanje nadaljnjih revizijskih postopkov za zmanjšanje revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko raven.

A229. Kadar revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja samodejne kontrole, lahko načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja ustreznih splošnih kontrol IT-ja, ki podpirajo nadaljnje delovanje te samodejne kontrole za obravnavanje tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, in za zagotavljanje podlage za njegovo pričakovanje, da je samodejna kontrola v celotnem obdobju delovala uspešno. Kadar revizor pričakuje, da povezane splošne kontrole IT-ja niso uspešne, lahko ta ocena vpliva na ocenjevanje tveganja pri kontroliranju na ravni uradnih trditev in njegovi nadaljnji postopki bodo morda morali vključevati postopke preizkušanja podatkov za obravnavanje ustreznih tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja. Nadaljnja usmeritev o postopkih, ki jih revizor lahko izvaja v teh okoliščinah, je navedena v MSR 330.[61]

Ovrednotenje revizijskih dokazov, pridobljenih pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj (glej odstavek 35)

Zakaj revizor ovrednoti revizijske dokaze iz postopkov ocenjevanja tveganj

A230. Revizijski dokazi, pridobljeni pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj, zagotavljajo podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. To zagotavlja podlago za revizorjevo načrtovanje vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov, ki se odzivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev v skladu z MSR 330. V skladu s tem revizijski dokazi, pridobljeni pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj, zagotavljajo podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditev.

---

[60] MSR 540 (prenovljen), odstavki A87–A89.

[61] MSR 330, odstavka A29–A30.

Ovrednotenje revizijskih dokazov

A231. Revizijski dokazi, pridobljeni pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj, vsebujejo informacije, ki podpirajo in potrjujejo uradne trditve poslovodstva in informacije, ki so v nasprotju s takimi uradnimi trditvami.[62]

Poklicna nezaupljivost

A232. Pri ovrednotenju revizijskih dokazov iz postopkov ocenjevanja tveganj revizor prouči, ali se je dovolj seznanil z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja in sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji, da bo lahko prepoznal tveganja pomembno napačne navedbe, in ali obstajajo nasprotujoči si dokazi, ki lahko kažejo na tveganje pomembno napačne navedbe.

Vrste poslov, saldi na kontih in razkritja, ki niso bistveni, ampak pomembni (glej odstavek 36)

A233. Kot je pojasnjeno v MSR 320,[63] se pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe in vrste poslov, saldov na kontih in razkritij upoštevata pomembnost in revijsko tveganje. Revizorjeva določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje in nanjo vpliva njegovo zaznavanje potreb uporabnikov računovodskih izkazov po računovodskih informacijah.[64] Za namene tega MSR-ja in odstavka 18 v MSR 330 so vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja pomembni, če bi lahko upravičeno pričakovali, da bodo opuščanje, napačno navajanje ali prikrivanje informacij o njih vplivali na gospodarske odločitve uporabnikov, ki jih sprejmejo na podlagi računovodskih izkazov kot celote.

A234. Obstajajo lahko vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja, ki so pomembni, vendar niso bili določeni kot bistvene vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja (tj. ustrezne uradne trditve niso prepoznane).

Primer

Organizacija razkriva nadomestilo za vodstvene delavce, za katero revizor ni prepoznal tveganja pomembno napačne navedbe. Kljub temu lahko določi, da je to razkritje pomembno na podlagi presoj v odstavku A233.

A235. Revizijske postopke, ki obravnavajo vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, ki so pomembni, vendar niso določeni kot bistveni, obravnava MSR 330.[65] Kadar se določi, da so vrsta poslov, saldi na kontih ali razkritja bistveni, kot zahteva odstavek 29, so ti prav tako pomembna vrsta poslov, saldi na kontih ali razkritja za namene odstavka 18 v MSR 330.

Popravljanje ocene tveganja (glej odstavek 37)

A236. Med revizijo se lahko revizor seznani z novimi ali drugačnimi informacijami, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na katerih temelji ocena tveganja.

---

[62] MSR 500, odstavek A1.

[63] MSR 320, odstavek A1.

[64] MSR 320, odstavek 4.

[65] MSR 330, odstavek 18.

Primer

Ocena tveganja v organizaciji lahko temelji na pričakovanju, da določene kontrole uspešno delujejo. Pri izvajanju preizkusov teh kontrol lahko revizor pridobi revizijske dokaze, da ob ustreznem času med revizijo kontrole niso delovale uspešno. Podobno lahko pri izvajanju postopkov preizkušanja podatkov revizor odkrije napačne navedbe v zneskih ali pogostosti, ki so višje, kot je skladno z revizorjevim ocenjevanjem tveganj. V takih okoliščinah ocenjevanje tveganj morda ne odraža primerno resničnih okoliščin organizacije in nadaljnji načrtovani revizijski postopki morda niso uspešni pri odkrivanju pomembno napačnih navedb. Odstavka 16 in 17 v MSR 330 navajata nadaljnjo usmeritev o ovrednotenju uspešnosti delovanja kontrol.

Dokumentacija (glej odstavek 38)

A237. Pri ponavljajočih se revizijah se določena dokumentacija po potrebi lahko prenese ali posodobi, da odraža spremembe v poslovanju ali postopkih organizacije.

A238. MSR 230 med drugimi presojami poudarja, da tudi kadar revizorjeva poklicna nezaupljivost morda na noben način ni dokumentirana, lahko revizijska dokumentacija kljub temu zagotavlja dokaze o njegovem ravnanju s poklicno nezaupljivostjo.[66] Kadar revizijski dokazi, pridobljeni iz postopkov ocenjevanja tveganj, vključujejo na primer dokaze, ki potrjujejo in nasprotujejo uradnim trditvam poslovodstva, dokumentacija lahko vključuje podatek, kako je revizor ovrednotil te dokaze, vključno s strokovnimi presojami, sprejetimi pri ovrednotenju, ali revizijski dokazi zagotavljajo primerno podlago za revizorjevo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. Primeri drugih zahtev v tem MSR-ju, za katere dokumentacija lahko zagotovi dokaze o ravnanju z revizorjevo poklicno nezaupljivostjo, vključujejo:

- odstavek 13 zahteva, da revizor načrtuje in izvaja postopke ocenjevanja tveganj na način, ki ni pristranski do pridobivanja revizijskih dokazov, ki lahko potrjujejo obstoj tveganj, ali do izključevanja revizijskih dokazov, ki bi lahko nasprotovali obstoju tveganj;
- odstavek 17 zahteva razpravo med ključnimi člani delovne skupine za posel o uporabi primernega okvira računovodskega poročanja in dovzetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo;
- odstavka 19(b) in 20 zahtevata, da se revizor seznani z razlogi za kakršne koli spremembe v računovodskih usmeritvah organizacije in ovrednoti, ali so računovodske usmeritve organizacije primerne in skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- odstavki 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) in 27 zahtevajo, da revizor na podlagi zahtevanega spoznavanja ovrednoti, ali so sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji primerne za okoliščine, upoštevajoč vrsto in zapletenost organizacije, in oceni, ali je bila prepoznana ena ali več pomanjkljivosti kontrol;
- odstavek 35 zahteva, da revizor upošteva vse revizijske dokaze, pridobljene iz postopkov ocenjevanja tveganj, če so potrditveni ali v nasprotju z uradnimi trditvami poslovodstva, in da ovrednoti, ali revizijski dokazi, pridobljeni iz postopkov ocenjevanja tveganj, zagotavljajo primerno podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe;

[66] MSR 230, odstavek A7.

- odstavek 36 zahteva, da revizor ovrednoti, kjer je primerno, ali ostaja ustrezna njegova ocena, da ni tveganj pomembno napačne navedbe za pomembno vrsto poslov, salde na kontih ali razkritja.

Stopnjevanost

A239. Na podlagi strokovne presoje revizor določi način dokumentiranja zahtev iz odstavka 38.

A240. V podporo utemeljitve zahtevnih presoj se lahko zahteva podrobnejša dokumentacija, ki je zadostna, da omogoča izkušenemu revizorju, ki nima predhodnih izkušenj z revizijo, razumeti vrsto, čas in obseg izvedenih revizijskih postopkov.

A241. Za revizije manj zapletenih organizacij sta oblika in obseg dokumentacije lahko enostavna in razmeroma kratka. Na obliko in obseg revizorjeve dokumentacije vplivajo vrsta, velikost in zapletenost organizacije in njen sistem notranjega kontroliranja, razpoložljivost informacij iz organizacije, revizijska metodologija in tehnologija, ki se uporabljata med revizijo. Celotnega revizorjevega poznavanja organizacije in zadev, povezanih z njo, ni treba dokumentirati. Ključni elementi[67] poznavanja, ki jih revizor dokumentira, lahko vključujejo tiste, na katerih temelji njegovo ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. Vendar pa mu ni treba dokumentirati vsakega dejavnika tveganja pri delovanju, ki je bil upoštevan pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

Primer

Pri revizijah enostavnih organizacij je lahko revizijska dokumentacija vključena v revizorjevo dokumentacijo splošne strategije in revizijskega načrta.[68] Podobno se lahko izidi ocenjevanja tveganj na primer ločeno dokumentirajo ali se lahko dokumentirajo kot del revizorjeve dokumentacije nadaljnjih revizijskih postopkov.[69]

[67] MSR 230, odstavek 8.

[68] MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavki 7, 9 in A11.

[69] MSR 330, odstavek 28.

Dodatek 1

Presojanje poznavanja organizacije in njenega poslovnega modela

Ta dodatek pojasnjuje cilje in področje poslovnega modela organizacije in navaja primere zadev, ki jih revizor lahko prouči pri seznanjanju z dejavnostmi organizacije, ki so lahko vključene v poslovni model organizacije. Revizorjevo poznavanje poslovnega modela organizacije in kako nanj vplivajo poslovna strategija in poslovni cilji, mu lahko pomaga pri prepoznavanju poslovnih tveganj, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze. Poleg tega mu to lahko pomaga pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe.

Cilji in področje poslovnega modela organizacije

1. Poslovni model organizacije opisuje, kako organizacija proučuje, na primer svoj organizacijski ustroj, poslovanje ali obseg dejavnosti, poslovna področja (vključno s konkurenti in kupci), postopke, priložnosti za rast, globalizacijo, regulativne zahteve in tehnologije. Poslovni model organizacije opisuje, kako organizacija ustvarja, ohranja in prikazuje finančno in širšo vrednost za svoje deležnike.

2. Strategije so pristopi, s katerimi poslovodstvo načrtuje doseganje ciljev organizacije, vključno s tem, kako organizacija načrtuje obravnavanje tveganj in priložnosti, s katerimi se sooča. Poslovodstvo sčasoma spremeni strategije organizacije, da se odzovejo na spremembe v njenih ciljih in v notranjih in zunanjih okoliščinah, v katerih posluje.

3. Opis poslovnega modela običajno vključuje:

   - obseg dejavnosti organizacije in zakaj jih izvaja;
   - strukturo organizacije in obseg njenega poslovanja;
   - trge ali geografska ali demografska področja in dele vrednostne verige, v kateri posluje, kako sodeluje s temi trgi ali področji (glavni izdelki, segmenti kupcev in prodajne metode), in podlago, na kateri tekmuje;
   - poslovne procese ali procese delovanja v organizaciji (npr. naložbeni, finančni procesi in procesi delovanja), ki se uporabljajo pri izvajanju njenih dejavnosti in se pri tem osredotočajo na tiste dele poslovnih procesov, ki so pomembni za ustvarjanje, ohranjanje in prikazovanje vrednosti;
   - vire (npr. finančne, človeške, intelektualne, okoljske in tehnološke) in druge vložke in razmerja (npr. kupci, konkurenti, dobavitelji in zaposleni), ki so potrebni ali pomembni za njen uspeh;
   - način, kako poslovni model organizacije vključuje IT v svoje sodelovanje s kupci, dobavitelji, posojilodajalci in drugimi deležniki z vmesniki IT-ja in drugimi tehnologijami.

4. Poslovno tveganje ima lahko takojšnje posledice za tveganje pomembno napačne navedbe za vrste poslov, salde na kontih in razkritja na ravni uradnih trditev ali ravni računovodskih izkazov. Poslovno tveganje, ki izhaja iz bistvenega padca vrednosti nepremičnin na trgu, lahko poveča tveganje pomembno napačne navedbe, povezano z uradno trditvijo o vrednotenju za dajalca srednjeročnih posojil, zavarovanih z nepremičninami. Vendar pa ima lahko isto tveganje dolgoročne posledice, zlasti v kombinaciji z velikim gospodarskim upadom, ki hkrati povečuje osnovno tveganje doživljenjskih kreditnih izgub pri posojilih. Posledična čista izpostavljenost kreditnim izgubam lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot

delujoče podjetje. Če je tako, to lahko vpliva na sklep poslovodstva in revizorja glede primernosti uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje v organizaciji in oceno, ali obstaja pomembna negotovost. Ali bi poslovno tveganje lahko povzročilo tveganje pomembno napačne navedbe, se torej presoja v luči okoliščin organizacije. Primeri dogodkov in okoliščin, ki lahko povzročijo tveganje pomembno napačne navedbe, so navedeni v **Dodatku 2**.

Dejavnosti organizacije

5. Primeri zadev, ki jih revizor lahko prouči pri seznanjanju z dejavnostmi organizacije (vključenimi v poslovni model organizacije), vključujejo:

(a) poslovanje, na primer:

- vrsta virov prihodkov, izdelkov ali storitev in trgov, vključno z vključenostjo v elektronsko poslovanje, kot so spletna prodaja in trženjske dejavnosti,
- vodenje operacij (na primer stopnje in metode proizvodnje ali dejavnosti, ki so izpostavljene okoljskim tveganjem),
- povezave, skupni podvigi in najem zunanjih izvajalcev dejavnosti,
- geografska razpršenost in razčlenjenost panoge,
- kraj proizvodnih obratov, skladišč in pisarn ter kraj in količine zalog,
- ključni kupci in pomembni dobavitelji blaga in storitev, dogovori o zaposlitvi (vključno z obstojem pogodb z Unijo, pokojninske in druge pozaposlitvene ugodnosti, delniške opcije ali spodbujevalne nagrade in vladni ukrepi v zvezi z zaposlovanjem),
- dejavnosti raziskav in razvoja ter izdatkov,
- posli s povezanimi osebami;

(b) naložbe in naložbene dejavnosti, na primer:

- načrtovani in nedavno izvršeni prevzemi ali odsvojitve,
- nakup in odtujitev vrednostnih papirjev in posojil,
- dejavnosti kapitalskih naložb,
- naložbe v nekonsolidirane organizacije, vključno z osebnimi družbami, skupnimi podvigi in organizacijami s posebnimi nameni;

(c) financiranje in vlaganja, na primer:

- lastniška struktura glavnih odvisnih družb in pridruženih organizacij, vključno s konsolidiranimi in nekonsolidiranimi strukturami,
- struktura dolgov in z njimi povezani pogoji, vključno z zunajbilančnim financiranjem in zakupnimi pogodbami,
- ekonomski lastniki (na primer krajevni, tuji, poslovni ugled in izkušnje) in povezane osebe,
- uporaba izpeljanih finančnih instrumentov.

Značilnost organizacij za poseben namen

6. Organizacija za poseben namen (včasih imenovana tudi namenska organizacija) je organizacija, ki je navadno ustanovljena za omejen ali 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 do 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.[70]

7. 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.

[70] MSR 550, odstavek A7.

Dodatek 2

(glej odstavke 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

(glej odstavke A61–A67)

Poznavanje dejavnikov tveganja pri delovanju

Ta dodatek navaja nadaljnje pojasnilo o dejavnikih tveganja pri delovanju, kot tudi zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri seznanjanju z dejavniki tveganja in uporabi le-teh pri delovanju pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev.

Dejavniki tveganja pri delovanju

1. Dejavniki tveganja pri delovanju so značilnosti dogodkov ali okoliščin, ki vplivajo na dovzetnost uradne trditve o vrsti poslov, saldih na kontih ali razkritjih za napačno navedbo zaradi prevare ali napake, in pred upoštevanjem kontrol. Taki dejavniki so lahko številčni ali opisni in vključujejo zapletenost, pristranskost, spremembo, negotovost ali dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva ali drugih dejavnikov tveganja prevare[71], če vplivajo na tveganje pri delovanju. Pri poznavanju organizacije in njenega okolja ter primernega okvira računovodskega poročanja in računovodske usmeritve organizacije v skladu z odstavkom 19(a)–(b) revizor tudi razume, kako dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo pri pripravi računovodskih izkazov.

2. Dejavniki tveganja pri delovanju v zvezi s pripravo informacij, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja (v tem odstavku se nanje sklicuje kot na »zahtevane informacije«), vključujejo:

   - *Zapletenost* izhaja bodisi iz vrste informacij ali iz načina, kako so informacije pripravljene, vključno s tem, da je take postopke priprave same po sebi težje uporabiti. Zapletenost lahko na primer nastane:

     - pri izračunavanju določb o popustih dobaviteljev, ker je pri številnih različnih dobaviteljih morda treba upoštevati različne komercialne pogoje ali številne medsebojno povezane pogoje, ki so vsi ustrezni pri izračunavanju zapadlih popustov; ali

     - kadar obstajajo številni morebitni viri podatkov z različnimi značilnostmi, ki se uporabijo pri izdelavi računovodske ocene, obdelovanje teh podatkov vključuje številne medsebojno povezane korake in je torej podatke same po sebi težje prepoznati, zajeti, razumeti, obdelati ter do njih dostopati.

   - *Pristranskost* izhaja iz notranjih omejitev pri sposobnosti pripravljanja zahtevanih informacij na nepristranski način zaradi omejitev pri razpoložljivosti znanja ali informacij, tako da bo poslovodstvo morda moralo izbrati ali pristransko presojati o primernem pristopu, ki ga je treba uporabiti, in o informacijah, ki jih mora vključiti v računovodske izkaze. Zaradi različnih načinov priprave zahtevanih informacij bi lahko nastali različni izidi pri ustrezni uporabi zahtev primernega okvira računovodskega poročanja. Ker se omejitve pri znanju ali podatkih povečujejo, se bosta povečali tudi pristranskost pri presojah, ki bi jih lahko

[71] MSR 240, odstavki A24–A27.

sprejeli dobro obveščeni in neodvisni posamezniki, in raznolikost morebitnih izidov teh presoj.

- *Sprememba* izvira iz dogodkov ali okoliščin, ki sčasoma vplivajo na poslovanje organizacije ali na poslovne ali gospodarske, računovodske, regulativne, panožne ali druge vidike okolja, v katerem posluje, kadar se učinki teh dogodkov ali okoliščin odražajo v zahtevanih informacijah. Taki dogodki ali okoliščine se lahko pojavijo v ali med obdobji računovodskega poročanja. Sprememba je na primer lahko posledica razvoja zahtev primernega okvira računovodskega poročanja ali organizacije in njenega poslovnega modela, ali okolja, v katerem organizacija posluje. Taka sprememba lahko vpliva na poslovodske predpostavke in presoje, vključno z izborom računovodskih usmeritev poslovodstva ali načinom izdelave računovodske ocene ali določenih povezanih razkritij.
- *Negotovost* se pojavi, ko zahtevanih informacij ni mogoče pripraviti le na podlagi dovolj natančnih in celovitih podatkov, ki so preverljivi z neposrednim opazovanjem. V teh okoliščinah je morda treba uporabiti način razpoložljivega znanja za pripravo informacij z uporabo dovolj natančnih in celovitih podatkov, ki jih je možno opazovati, do razpoložljivega obsega in sprejemljivih predpostavk, ki jih podpirajo najprimernejši razpoložljivi podatki, če je kako drugače.. Omejitve glede razpoložljivosti znanja ali podatkov, ki niso pod nadzorom poslovodstva (kjer je primerno, zanje veljajo stroškovne omejitve), so viri negotovosti in njihovega učinka na pripravljanje zahtevanih informacij ni mogoče odstraniti. Na primer, negotovost pri oceni se pojavi, ko zahtevanega denarnega zneska ni mogoče natančno določiti in izid ocene ni znan pred datumom zaključka računovodskih izkazov.
- *Dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva ali drugih dejavnikov tveganja prevare, če vplivajo na tveganje pri delovanju* – dovzetnost za pristranskost poslovodstva je posledica pogojev, ki ustvarjajo dovzetnost za namerno ali nenamerno napako poslovodstva, da se ohranja nevtralnost pri pripravljanju informacij. Pristranskost poslovodstva je pogosto povezana z določenimi pogoji, ki bi lahko povzročili, da poslovodstvo ne ohranja nevtralnosti pri presojanju (kazalniki morebitne pristranskosti poslovodstva), kar bi lahko privedlo do pomembno napačne navedbe informacij, ki bi bile prevarantske, če bi bile namerno pripravljene. Taki kazalniki vključujejo spodbude ali pritiske, če vplivajo na tveganje pri delovanju (na primer zaradi motivacije za doseganje želenega rezultata, kot je npr. želeni cilj glede dobička ali kapitalsko razmerje), in priložnost, da se ne ohrani nevtralnosti. Dejavniki, pomembni za dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi prevare v obliki prevarantskega računovodskega poročanja ali poneverbe sredstev, so opisani v odstavkih A1–A5 v MSR 240.

3. Kadar je zapletenost dejavnik tveganja pri delovanju, morda lahko obstaja stalna potreba po bolj zapletenih postopkih pri pripravljanju informacij in taki postopki se sami po sebi težko uporabijo. Zato lahko njihova uporaba zahteva posebne veščine ali znanja in veščaka poslovodstva.

4. Kadar je poslovodska presoja bolj pristranska, se lahko poveča dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi bodisi nenamerne ali namerne pristranskosti poslovodstva. Pri izdelavi računovodskih ocen, za katere je bilo ugotovljeno, da so povezane z visoko ocenjevalno negotovostjo, so lahko na primer bistvene poslovodske presoje, sklepi o metodah, podatki in predpostavke pa lahko odražajo nenamerno ali namerno pristranskost poslovodstva.

Primeri dogodkov ali okoliščin, ki lahko povzročijo obstoj tveganja pomembno napačne navedbe

5. V nadaljevanju so navedeni primeri dogodkov (vključno s posli) in okoliščin, ki lahko kažejo obstoj tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih na ravni računovodskih izkazov ali na ravni uradnih trditev. Primeri, ki vključujejo dejavnik tveganja pri delovanju, zajemajo širok razpon dogodkov in okoliščin; vsi dogodki in okoliščine pa vendar niso pomembni za vsak revizijski posel in seznam primerov ni nujno popoln. Dogodki in okoliščine so razvrščeni po dejavniku tveganja pri delovanju, ki imajo lahko največji učinek v določeni okoliščinah. Pomembno je, da za primer dogodkov in okoliščin veljajo ali nanje vplivajo drugi dejavniki tveganja pri delovanju v različnih stopnjah zaradi medsebojnih razmerji med dejavniki tveganja pri delovanju.

Pomemben dejavnik tveganja pri delovanju:	Primeri dogodkov ali okoliščin, ki lahko kažejo obstoj tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev:
Zapletenost	Regulativa: • poslovanje, za katero velja visoka stopnja zapletene ureditve. Poslovni model: • obstoj zapletenih povezav in skupnih podvigov. Primeren okvir računovodskega poročanja: • računovodska merjenja, ki vključujejo zapletene postopke. Posli: • uporaba zunajbilančnega financiranja organizacij s posebnim namenom in druge zapletene finančne ureditve.
Pristranskost	Primeren okvir računovodskega poročanja: • velik razpon morebitnih sodil za merjenje računovodske ocene. Na primer: poslovodsko pripoznavanje amortizacije ali prihodkov in odhodkov na področju gradbeništva; • poslovodska izbira tehnike vrednotenja ali modela za nekratkoročna sredstva, kot so naložbene nepremičnine.
Sprememba	Gospodarski pogoji: • poslovanje na področjih, ki so gospodarsko negotova, na primer države z bistvenim razvrednotenjem valute ali visoko inflacijskimi razmerami. Trgi: • poslovanje, izpostavljeno nestanovitnim trgom, na primer terminsko poslovanje. Izguba kupcev:

Pomemben dejavnik tveganja pri delovanju:	Primeri dogodkov ali okoliščin, ki lahko kažejo obstoj tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev:
	• delujoče podjetje in likvidnostne težave, vključno z izgubo bistvenih kupcev. Panožni model: • spremembe v panogi, v kateri organizacija posluje. Poslovni model: • spremembe v dobavni verigi; • razvijanje ali ponujanje novih izdelkov ali storitev ali premik v nove panoge/dejavnosti poslovanja. Geografija: • razširitev na nove lokacije. Ustroj organizacije: • spremembe v organizaciji, kot so veliki prevzemi ali reorganizacije ali drugi nenavadni dogodki; • organizacije ali poslovni odseki, ki bodo verjetno prodani. Usposobljenost človeških virov: • spremembe ključnega osebja, vključno z odhodom ključnih vodilnih oseb. IT: • spremembe v okolju IT-ja; • namestitev bistvenih novih programov IT-ja, povezanih z računovodskim poročanjem. Primeren okvir računovodskega poročanja: • uporaba novih računovodskih objav. Kapital: • nove ovire pri razpoložljivosti kapitala in posojila. Normativna ureditev: • začetek preiskav poslovanja organizacije ali finančnih rezultatov s strani regulativnih ali vladnih organov; • vpliv nove zakonodaje v zvezi z zaščito okolja.
Negotovost	Poročanje: • dogodki ali posli, ki vključujejo bistveno negotovost pri merjenju, vključno z računovodskimi ocenami in povezanimi razkritji;

Pomemben dejavnik tveganja pri delovanju:	Primeri dogodkov ali okoliščin, ki lahko kažejo obstoj tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev:
	• nerešeni sodni postopki in pogojne obveznosti, na primer prodajne garancije, finančne garancije in sanacija okolja.
Dovzetnost za pomembno napačno navedbo zaradi pristranskosti poslovodstva ali drugih dejavnikov tveganja prevare, če vplivajo na tveganje pri delovanju	Poročanje: • priložnosti za poslovodstvo in zaposlene, ki se ukvarjajo s prevarantskim računovodskim poročanjem, vključno z izpuščanjem ali prikrivanjem bistvenih informacij v razkritjih. Posli: • bistveni posli s povezanimi osebami; • bistveni znesek nerutinskih in nesistematičnih poslov, vključno z medpodjetniškimi posli in velikimi posli z vplivom na prihodke ob koncu obdobja; • posli, ki so evidentirani na podlagi namer poslovodstva, na primer refinanciranje dolgov, sredstva, ki bodo prodana, in razvrstitev tržljivih vrednostnih papirjev.

Drugi dogodki ali okoliščine, ki lahko kažejo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov:

- pomanjkanje osebja z ustreznimi veščinami v računovodstvu in računovodskem poročanju;
- pomanjkljivosti kontrol, zlasti v okolju kontroliranja, postopku ocenjevanja tveganja in postopku spremljanja, in še posebej tistih, ki jih poslovodstvo ne obravnava;
- pretekle napačne navedbe, napake v preteklosti ali bistveni zneski prilagoditev ob koncu obdobja.

Dodatek 3

(glej odstavke 12(m), 21–26, A90–A181)

Poznavanje sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

1. Sistem notranjega kontroliranja v organizaciji se lahko odraža v priročnikih o usmeritvi in postopkih, sistemih in oblikah ter informacijah, ki so vgrajene v sistem in nanj vplivajo ljudje. Sistem notranjega kontroliranja v organizaciji izvajajo poslovodstvo, pristojni za upravljanje in drugo osebje na podlagi ustroja organizacije. Na podlagi odločitev poslovodstva, pristojnih za upravljanje ali drugega osebja in v okviru pravnih ali regulativnih zahtev se lahko uporablja za poslovni model organizacije, pravni ustroj organizacije ali kombinacijo obojega.

2. Ta dodatek dalje pojasnjuje sestavine in omejitve sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, kot je navedeno v odstavkih 12(m), 21–26, in A90–A181 in kot se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov.

3. V sistem notranjega kontroliranja v organizaciji so vključeni vidiki, ki se nanašajo na cilje poročanja organizacije, vključno s cilji računovodskega poročanja. Vključuje pa lahko tudi vidike, ki so povezani z njenimi cilji poslovanja ali skladnosti, kadar so taki vidiki pomembni za računovodsko poročanje.

> **Primer**
>
> Kontrole skladnosti z zakoni in drugimi predpisi so lahko pomembne za računovodsko poročanje, kadar so pomembne za pripravljanje razkritij možnih pojavov v računovodskih izkazih organizacije.

Sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

Okolje kontroliranja

4. Okolje kontroliranja vključuje funkcije upravljanja in poslovodenja in odnose, ozaveščenost in ukrepe pristojnih za upravljanje in poslovodstva v zvezi s sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji in njegovo pomembnostjo v organizaciji. Okolje kontroliranja določa značaj organizacije, ki vpliva na kontrolno zavest njenih ljudi, in zagotavlja splošno podlago za delovanje nadaljnjih sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.

5. Na kontrolno zavest organizacije vplivajo pristojni za upravljanje, ker je ena izmed njihovih nalog izenačitev pritiskov na poslovodstvo v povezavi z računovodskim poročanjem, ki lahko izhaja iz zahtev trga ali iz sistema nagrajevanja. Uspešnost načrta okolja kontroliranja v zvezi z udeležbo pristojnih za upravljanje je zato odvisna od zadev, kot so:

   - neodvisnost od poslovodstva in njihova sposobnost ovrednotiti ravnanje poslovodstva,
   - poznavanje poslovanja organizacije,
   - obseg, do katerega ovrednotijo, ali so računovodski izkazi pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in ali računovodski izkazi vključujejo ustrezna razkritja.

6. Okolje kontroliranja zajema naslednje sestavine:

(a) *Kako se izvajajo poslovodske odgovornosti, kot je ustvarjanje in ohranjanje kulture organizacije in dokazovanje zavezanosti poslovodstva k neoporečnosti in etičnim vrednotam*? 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 ali kodeksov ravnanja v organizaciji, iz tega, kako je osebje z njimi seznanjeno (npr. s stališči o usmeritvi), in kako so uveljavljeni v splošni rabi (ukrepi poslovodstva za odstranitev ali zmanjšanje izzivov ali skušnjav, ki bi lahko spodbujali osebje k nepoštenim, nezakonitim ali neetičnim dejanjem). Seznanjanje osebja z usmeritvami organizacije glede neoporečnosti in etičnih vrednot lahko vključuje obveščanje o vedenjskih standardih s stališči o usmeritvi in kodeksi ravnanja ter z zgledom.

(b) *Kadar so pristojni za upravljanje ločeni od poslovodstva, kako pristojni za upravljanje izkazujejo neodvisnost od poslovodstva in izvajajo nadzor nad sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji*. Na kontrolno zavest organizacije vplivajo pristojni za upravljanje. Presoje lahko vključujejo podatek, ali obstaja zadostno število posameznikov, ki so neodvisni od poslovodstva in nepristranski pri njihovih ovrednotenjih in odločanju; kako pristojni za upravljanje prepoznajo in sprejemajo odgovornosti za nadzor in ali pristojni za upravljanje ohranjajo odgovornost za nadzor poslovodskega načrtovanja, izvedbe in vodenja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji. Pomembnost odgovornosti pristojnih za upravljanje se priznava v kodeksih ravnanja in drugih zakonih in predpisih ali usmeritvi, namenjeni pristojnim za upravljanje. Druge odgovornosti pristojnih za upravljanje vključujejo nadziranje zasnove in uspešnega delovanja postopkov opozarjanja.

(c) *Kako organizacija dodeli pristojnosti in odgovornost pri doseganju svojih ciljev?* To lahko vključuje presoje o:

- ključnih področjih pristojnosti in odgovornosti in ustreznih smereh poročanja;
- usmeritvah, povezanih z ustreznimi poslovnimi praksami, znanjem in izkušnjami ključnega osebja, in virih, zagotovljenih za izvajanje nalog;
- usmeritvah in sporočanju, usmerjenem v zagotavljanje, da celotno osebje pozna cilje organizacije, se zaveda, kako so njihova posamezna dejanja medsebojno povezana in kako prispevajo k tem ciljem, ter ve, kako in za kaj je odgovorno.

(d) *Kako organizacija pritegne, razvija in obdrži usposobljene posameznike v skladu s svojimi cilji?* To vključuje podatek, kako organizacija zagotavlja, da imajo posamezniki znanje in veščine, ki so potrebni za opravljanje nalog, ki opredeljujejo delo posameznika, kot so:

- standardi za zaposlovanje najbolj usposobljenih posameznikov s poudarkom na doseženi izobrazbi, predhodnih delovnih izkušnjah, preteklih dosežkih in dokazih neoporečnosti in etičnega vedenja;
- usmeritve za pripravljanje na predvidene naloge in odgovornosti, ki vključujejo praktične primere, kot so seminarji, ki ponazarjajo pričakovane ravni delovanja in obnašanja;
- napredovanja na podlagi rednega ocenjevanja dosežkov, ki kažejo zavezanost organizacije postavljanju usposobljenega osebja na višje ravne odgovornosti.

(e) *Kako so posamezniki v organizaciji odgovorni pri doseganju ciljev sistema notranjega kontroliranja v organizaciji?* To se na primer lahko doseže z:

- mehanizmi za komuniciranje in ohranjanje odgovornosti posameznikov za izvajanje odgovornosti za kontrole in po potrebi izvajanje popravljalnih ukrepov;
- vzpostavljanjem meril uspešnosti, spodbud in nagrad za osebe, ki so odgovorne za sistem notranjega kontroliranja v organizaciji, vključno s tem, kako se ukrepi ovrednotijo in ohranja njihovo ustreznost;
- s tem, kako pritiski, povezani z doseganjem ciljev kontroliranja, vplivajo na odgovornost posameznika in merila uspešnosti;
- s tem, kako se po potrebi disciplinirajo posamezniki.

Primernost zgoraj navedenih zadev se bo razlikovala med organizacijami glede na velikost, zapletenost ustroja in vrste dejavnosti.

Postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji

7. Postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji je ponavljajoč postopek za prepoznavanje in analiziranje tveganj za doseganje ciljev organizacije ter za oblikovanje podlage o tem, kako poslovodstvo ali pristojni za upravljanje določajo tveganja, ki jih je treba upravljati.

8. Za namene računovodskega poročanja postopek ocenjevanja tveganja v organizaciji vključuje podatek, kako poslovodstvo prepozna poslovna tveganja, ki so pomembna za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja v organizaciji, oceni njihovo bistvenost, ocenjuje verjetnost njihovega pojava in odloča o ukrepih za njihovo upravljanje in njihovih rezultatih. Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji lahko na primer obravnava, kako organizacija prouči možnost neevidentiranih poslov ali prepozna in analizira bistvene ocene, evidentirane v računovodskih izkazih.

9. Tveganja, pomembna za zanesljivo računovodsko poročanje, vključujejo zunanje in notranje dogodke, posle ali okoliščine, ki se lahko pojavijo in negativno vplivajo na sposobnost organizacije, da sklene, evidentira, obdeluje in poroča o računovodskih informacijah, ki so skladne z uradnimi trditvami poslovodstva v računovodskih izkazih. Poslovodstvo lahko začne načrtovanje, programe ali ukrepe za obravnavanje posebnih tveganj ali pa se lahko odloči prevzeti tveganje zaradi stroškov ali drugih razlogov. Tveganja se lahko pojavijo ali spremenijo zaradi okoliščin, kot so:

   - *spremembe v okolju poslovanja* – spremembe v zakonodaji, gospodarskem okolju ali okolju poslovanja lahko povzročijo spremembe v pritiskih konkurence in bistveno drugačnih tveganjih;
   - *novo osebje* – novo osebje se lahko drugače osredotoči ali drugače pozna sistem notranjega kontroliranja v organizaciji;
   - *nov ali prenovljen informacijski sistem* – bistvene in hitre spremembe v informacijskem sistemu lahko spremenijo tveganje v zvezi s sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji;
   - *hitra rast* – bistvena in hitra širitev poslovanja obremeni kontrole in poveča tveganja njihovega izpada;
   - *nova tehnologija* – vključevanje novih tehnologij v proizvodne procese ali informacijski sistem lahko spremeni tveganje, povezano s sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji;

- *novi poslovni modeli, izdelki ali dejavnosti* – vstopanje na nova poslovna področja ali posle, s katerimi ima organizacija malo izkušenj, lahko prinese nova tveganja, povezana s sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji;
- *prestrukturiranje podjetij* – prestrukturiranja lahko spremljajo zmanjšanje števila zaposlenih in spremembe v nadzoru in ločevanju nalog, ki lahko spremenijo tveganje, povezano s sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji;
- *razširjeno poslovanje v tujini* – razširitev ali prevzem poslovanja v tujini prinaša nova in pogosto enkratna tveganja, ki lahko vplivajo na notranje kontroliranje, na primer dodatna ali spremenjena tveganja zaradi poslov v tuji valuti;
- *nove računovodske objave* – sprejetje novih računovodskih načel ali spreminjanje računovodskih načel lahko vpliva na tveganja pri pripravi računovodskih izkazov;
- *uporaba IT-ja* – tveganja, povezana z:
    - ohranjanjem neoporečnosti in obdelovanja podatkov;
    - tveganji za poslovno strategijo organizacije, ki nastanejo, če strategija IT-ja v organizaciji ne podpira poslovne strategije organizacije;
    - spremembami ali prekinitvami v okolju IT-ja organizacije ali menjavo osebja IT-ja ali kadar organizacija ne pripravi potrebnih posodobitev okolja IT-ja ali take posodobitve niso pravočasne.

Postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

10. Postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji je neprekinjen postopek ovrednotenja uspešnosti sistema notranjega kontroliranja v organizaciji in pravočasnega sprejemanja popravljalnih ukrepov. Postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji je lahko sestavljen iz stalnih dejavnosti, ločenih ovrednotenj (ki se redno izvajajo) ali iz kombinacije obeh. Stalno spremljanje dejavnosti je pogosto vgrajeno v običajne ponavljajoče se dejavnosti organizacije in lahko vključuje redne poslovodske in nadzorne dejavnosti. Postopek organizacije se bo lahko spreminjal glede na področje, pogostost in glede na ocenjevanja tveganj organizacije.

11. Cilji in področje notranje revizije običajno vključujejo dejavnosti, načrtovane za ovrednotenje ali spremljanje uspešnosti sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.[72] Postopek spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji lahko vključuje dejavnosti, kot so pregled poslovodstva, ali so bančne uskladitve pravočasno pripravljene, ovrednotenje notranjih revizorjev o ravnanju prodajnega osebja v skladu z usmeritvami organizacije in pogoji prodajnih pogodb in nadzorom pravnega oddelka glede ravnanja v skladu z etičnimi ali poslovnimi praksami organizacije. Spremljanje se opravi tudi tako, da se zagotovi, da kontrole čez čas še naprej uspešno delujejo. Na primer, če se ne spremlja pravočasnost in točnost bančnih uskladitev, jih bo osebje verjetno prenehalo pripravljati.

12. Kontrole, povezane s postopkom spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, vključno s tistimi, ki spremljajo osnovne samodejne kontrole, so lahko samodejne ali ročne ali kombinacija obeh. Organizacija lahko, na primer, uporablja samodejno spremljanje kontrol

[72] MSR 610 (prenovljen 2013) in Dodatek 4 tega MSR-ja navajata nadaljnjo usmeritev v zvezi z notranjo revizijo.

dostopa do določene tehnologije s samodejnimi poročili o neobičajni dejavnosti poslovodstvu, ki ročno preišče prepoznane nepravilnosti.

13. Pri razlikovanju med dejavnostjo spremljanja in kontrolo v zvezi z informacijskim sistemom se upoštevajo osnovne podrobnosti o dejavnosti, zlasti kadar ta vključuje določeno raven nadzornega pregleda. Nadzorni pregledi niso samodejno opredeljeni kot spremljanje dejavnosti, in stvar presoje je, ali se pregled opredeli kot kontrola v zvezi z informacijskim sistemom ali spremljanje. Namen mesečne kontrole popolnosti bi bil na primer odkrivanje in popravljanje napak, kjer bi spremljanje spraševalo, zakaj se pojavljajo napake, in dodelilo odgovornost poslovodstvu za popravljanje postopka za preprečevanja napak v prihodnosti. Preprosto povedano, kontrola v zvezi z informacijskim sistemom se odziva na posebno tveganje, medtem ko spremljanje ocenjuje, ali kontrole delujejo v vsaki izmed petih sestavin sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, kot je predvideno.

14. Dejavnosti spremljanja lahko vključujejo informacije iz sporočanja zunanjih strank, ki lahko kažejo težave ali poudarijo področja, ki jih je treba izboljšati. Kupci brezpogojno potrjujejo obračunske podatke tako, da plačujejo račune ali se pritožujejo nad izdatki. Poleg tega lahko regulatorji obveščajo organizacijo o zadevah, ki vplivajo na delovanje sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, na primer obveščanje v zvezi s preiskovanji bančnih regulativnih agencij. Pri izvajanju dejavnosti spremljanja lahko poslovodstvo prouči obveščanje zunanjih revizorjev v zvezi s sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji.

Informacijski sistem in komuniciranje

15. Informacijski sistem, ki je pomemben za pripravo računovodskih izkazov, je sestavljen iz dejavnosti in usmeritev ter računovodskih in podpornih evidenc, ki so načrtovane in vzpostavljene za:

- sklenitev, evidentiranje in obdelovanje poslov organizacije (kot tudi pridobivanje, obdelovanje in razkrivanje informacij o dogodkih in okoliščinah, ki niso posli) in ohranjanje odgovornosti za povezana sredstva, obveznosti in kapital;
- odpravo nepravilnega obdelovanja poslov, na primer samodejnih začasnih datotek in postopkov, ki omogočijo pravočasen izbris začasnih postavk;
- obdelovanje in utemeljitev izogibanja sistema ali obhodov do kontrol;
- vključitev informacij iz obdelovanja poslov v glavni knjigi (npr. prenašanje nakopičenih poslov iz pomožnih poslovnih knjig);
- pridobivanje in obdelovanje informacij, ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov za dogodke in okoliščine, ki niso posli, kot sta amortizacija sredstev in spremembe v izterljivosti sredstev;
- zagotavljanje informacij, ki jih je treba razkriti s primernim okvirom računovodskega poročanja, ki so nabrane, evidentirane, obdelane, povzete v računovodskih izkazih, kjer se o njih tudi poroča.

16. Poslovni procesi organizacije vključujejo dejavnosti, načrtovane za:

- razvijanje, nabavo, proizvodnjo, prodajo in razporejanje izdelkov in storitev organizacije;
- zagotavljanje skladnosti z zakoni in drugimi predpisi;

- evidentiranje informacij, vključno z računovodskimi informacijami in informacijami računovodskega poročanja.

Posledica poslovanja organizacije so posli, ki so evidentirani, obdelani in predstavljeni v informacijskem sistemu.

17. Kakovost informacij vpliva na sposobnost poslovodstva, da sprejme primerne odločitve o vodenju in obvladovanju dejavnosti organizacije ter o pripravi zanesljivih računovodskih poročil.

18. Komuniciranje, ki vključuje zagotavljanje razumevanja vlog posameznikov in njihovih nalog, ki se nanaša na sistem notranjega kontroliranja v organizaciji, lahko poteka v obliki priročnika o usmeritvah, računovodskega priročnika, priročnika o računovodskem poročanju in memorandumov. Komuniciranje se lahko opravlja elektronsko, ustno ali z delovanjem poslovodstva.

19. Komuniciranje organizacije o vlogah v računovodskem poročanju, nalogah in bistvenih zadevah v zvezi z računovodskim poročanjem obsega razumevanje posameznih vlog in nalog, ki se nanašajo na sistem notranjega kontroliranja v organizaciji, ki je pomemben za računovodsko poročanje. Vključuje lahko take zadeve, kot so obseg, do katerega osebje razume, kako so njihove dejavnosti v informacijskem sistemu povezane z delom drugih, in načini poročanja o izjemah ustrezni višji ravni v organizaciji.

Kontrolno delovanje

20. Kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja se prepoznajo v skladu z odstavkom 26. Take kontrole vključujejo kontrole obdelovanja podatkov in splošne kontrole IT-ja, ki so lahko ročne ali samodejne. Večji ko je obseg samodejnih kontrol, ali kontrol, ki vključujejo samodejne vidike, ki jih poslovodstvo uporablja, in se nanje zanaša v zvezi s svojim računovodskim poročanjem, pomembneje lahko postane za organizacijo, da izvaja splošne kontrole IT-ja, ki obravnavajo stalno delovanje samodejnih vidikov kontrol obdelovanja podatkov. Kontrole v sestavinah kontrolnega delovanja se lahko nanašajo na:

- *Dovoljenja in odobritve* – dovoljenje potrjuje, da je posel veljaven (tj. predstavlja dejanski gospodarski dogodek ali je v okviru usmeritve organizacije). Dovoljenje je običajno v obliki odobritve višje ravni poslovodstva ali preverjanja in ugotavljanja, ali je posel veljaven. Na primer, nadzornik odobri poročilo o odhodkih po pregledu, ali se zdijo izdatki razumni in v okviru usmeritve. Primer samodejne odobritve je, ko se strošek za enoto na računu samodejno primerja s stroškom za enoto na povezanem nabavnem nalogu in v okviru vnaprej določene ravni tolerance. Računi v okviru ravni tolerance se samodejno odobrijo za plačilo. Računi izven ravni tolerance se označijo za dodatno preiskavo.

- *Uskladitve* – uskladitve primerjajo dva ali več podatkovnih elementov. Če se prepoznajo razlike, se sprejmejo ukrepi za usklajevanje podatkov. Uskladitve na splošno obravnavajo popolnost ali točnost poslov obdelovanja.

- *Preverjanja* – preverjanja medsebojno primerjajo dve ali več postavk ali pa postavko primerjano z usmeritvijo in morebiti vključujejo nadaljnje spremljanje, kadar se dve postavki ne ujemata ali kadar postavka ni skladna z usmeritvijo. Preverjanja na splošno obravnavajo popolnost, točnost ali veljavnost poslov obdelovanja.

- *Fizične ali logične kontrole, vključno s tistimi, ki obravnavajo varovanje sredstev pred nepooblaščenim dostopom, pridobitvijo/prevzemom, uporabo ali prodajo* – kontrole, ki vključujejo:
  - fizično varovanje sredstev, vključno z ustreznimi varovali, kot so objekti, zavarovani pred dostopom do sredstev in evidenc,
  - pooblastilo za dostop do računalniških programov in podatkovnih datotek (tj. logični dostop),
  - redno štetje in primerjavo z zneski, navedenimi v kontrolnih evidencah (na primer primerjavo rezultatov štetja gotovine, vrednostnih papirjev in zalog z računovodskimi evidencami).

  Obseg, do katerega so fizične kontrole, katerih namen je preprečiti krajo sredstev, pomembne za zanesljivost priprave računovodskih izkazov, je odvisen od okoliščin, kot je visoka dovzetnost sredstev za nezakonito prilastitev.
- *Ločevanje nalog* – 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.

  Na primer, direktor, ki odobri prodajo na kredit, ni odgovoren za vodenje evidenc terjatev ali ravnanje z gotovinskimi prejemki. Če ena sama oseba lahko izvaja vse te dejavnosti, bi ta oseba lahko na primer ustvarila izmišljeno prodajo, ki bi ostala neopažena. Prav tako prodajalci ne bi smeli imeti možnosti prilagajanja datotek s cenami izdelkov ali stopnjami provizije.

  Včasih ločevanje ni praktično, stroškovno uspešno ali izvedljivo. Manjše in enostavnejše organizacije morda, na primer, nimajo dovolj virov za doseganje idealne ločitve, stroški najema dodatnega osebja pa bi bili lahko pretirani. V teh okoliščinah lahko poslovodstvo uvede drugačne kontrole. V zgornjem primeru, če prodajalec lahko prilagodi datoteke s cenami izdelkov, se lahko uvede kontrole odkrivanja, da osebje, ki ni povezano s prodajo, redno pregleduje, ali in v kakšnih okoliščinah je prodajalec spremenil cene.

21. Določene kontrole so lahko odvisne od obstoja primernih nadzornih kontrol, ki jih vzpostavi poslovodstvo ali pristojni za upravljanje. Na primer, kontrole pooblastil se lahko prenesejo v skladu s sprejetimi smernicami, to so tudi sodila naložbenja, ki jih določijo pristojni za upravljanje; ali drugače, nerutinski posli, kot so veliki prevzemi ali odprodaje podjetij lahko zahtevajo posebno odobritev visoke ravni, v nekaterih primerih tudi odobritev delničarjev.

Omejitve notranjega kontroliranja

22. Sistem notranjega kontroliranja v organizaciji lahko ne glede na to, kako je uspešen, zagotovi organizaciji samo sprejemljivo zagotovilo o doseganju ciljev računovodskega poročanja v organizaciji. Na verjetnost njihovega doseganja vplivajo notranje omejitve notranjega kontroliranja. Te vključujejo dejstva, da je lahko človeško presojanje pri sprejemanju odločitev napačno in da se lahko pojavijo motnje pri notranjem kontroliranju zaradi človeških napak. Napaka se na primer lahko pojavi v zasnovi ali pri spremembi neke kontrole. Prav tako je lahko tudi samo delovanje neke kontrole neuspešno, kot v primeru, kjer se informacija, ki je bila pripravljena za notranje kontroliranje v organizaciji (na primer poročilo o izjemah), ne uporabi

učinkovito, ker odgovorna oseba za pregled informacij ne pozna njenega namena ali ne izvede primernih ukrepov.

23. Poleg tega so kontrole lahko onemogočene zaradi tajnega dogovora dveh ali več oseb ali zaradi neprimernega izogibanja kontroliranju s strani poslovodstva. Poslovodstvo lahko na primer sklene stranske dogovore s kupci, ki spreminjajo določila in pogoje v običajnih prodajnih pogodbah organizacije, kar lahko povzroči nepravilno priznavanje prihodkov. Tudi vgrajevanju kontrol v računalniškem programu, ki je načrtovan za prepoznavanje in predstavitev poslov, ki presegajo določeno mejo kreditiranja, se je mogoče izogniti ali ga onemogočiti.

24. Poleg tega lahko pri načrtovanju in vzpostavljanju kontrol poslovodstvo presoja o vrsti in obsegu kontrol ter o vrsti in obsegu predpostavljenih tveganj.

Dodatek 4

(glej odstavke 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Presojanje poznavanja funkcije notranjega revidiranja v organizaciji

Ta dodatek navaja nadaljnje presoje, povezane s poznavanjem notranjega revidiranja v organizaciji, kadar taka funkcija obstaja.

Cilji in področje notranjega revidiranja

1. Cilji in področje notranjega revidiranja, narava njegovih nalog in njegov položaj v organizaciji, vključno z njegovimi pristojnostmi in odgovornostjo, so zelo različni in odvisni od velikosti, zapletenosti in sestave organizacije ter od zahtev poslovodstva, in če je primerno, pristojnih za upravljanje. Te zadeve so lahko določene v notranjerevizijski temeljni listini ali v pravilniku o njegovih nalogah in pristojnostih.

2. Naloge notranjega revidiranja lahko vključujejo opravljanje postopkov in ovrednotenje izidov, ki poslovodstvu in pristojnim za upravljanje dajo zagotovilo glede načrtovanja in uspešnosti upravljanja tveganj, sistema notranjega kontroliranja in procesov vodenja. Če je tako, ima lahko notranje revidiranje pomembno vlogo pri spremljanju sistema notranjega kontroliranja v organizaciji. Po drugi strani pa so lahko naloge notranjega revidiranja osredotočene na ovrednotenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti poslovanja. V takem primeru delo notranjega revidiranja ni nujno neposredno povezano z računovodskim poročanjem organizacije.

Poizvedovanja pri izvajalcih notranjega revidiranja

3. Če ima organizacija notranje revidiranje, lahko poizvedovanja pri ustreznih izvajalcih zagotovijo informacije, ki so za revizorja uporabne pri seznanjanju z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja in sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji in pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditev. Pri opravljanju dela je verjetno, da izvajalci notranjega revidiranja dobijo vpogled v poslovanje organizacije in poslovna tveganja, zato bi na podlagi svojega dela lahko prišli do ugotovitev, kot so na primer prepoznane pomanjkljivosti kontrol ali tveganja, ki lahko dragoceno prispevajo k revizorjevemu poznavanju organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja, sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, revizorjeve ocene tveganj ali drugih vidikov revizije. Revizor zato poizveduje ne glede na svoja pričakovanja, ali bo uporabil delo notranjega revidiranja pri prilagajanju vrste ali časa ali pri zmanjševanju obsega predvidenih revizijskih postopkov.[73] Posebno pomembna bi lahko bila poizvedovanja o zadevah, ki so jih notranji revizorji obravnavali s pristojnimi za upravljanje, in o izidih njihovih postopkov ocenjevanja tveganj.

4. Če se na podlagi odzivov na revizorjeva poizvedovanja izkaže, da obstajajo ugotovitve, ki bi bile lahko pomembne za računovodsko poročanje organizacije in revizijo računovodskih izkazov, lahko revizor oceni, da je primerno prebrati poročila, povezana z notranjim revidiranjem. Primeri ustreznih poročil notranjega revidiranja vključujejo strateške in planske dokumente ter poročila, pripravljena za poslovodstvo ali pristojne za upravljanje, ki opisujejo ugotovitve pregledov notranjega revidiranja.

[73] Pomembne zahteve vsebuje MSR 610 (prenovljen 2013).

5. Poleg tega revizor v skladu z MSR 240[74] to upošteva pri svojem prepoznavanju tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, če iz notranjega revidiranja dobi informacije glede kakršne koli dejanske ali domnevne prevare ali suma zanjo.

6. Ustrezni izvajalci notranjega revidiranja, pri katerih revizor poizveduje, so tisti posamezniki, ki imajo po njegovi 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 organiziranje občasnih sestankov s takimi posamezniki primerno.

Upoštevanje notranjega revidiranja pri poznavanju okolja kontroliranja

7. Pri poznavanju okolja kontroliranja lahko revizor prouči, kako se je poslovodstvo odzivalo na ugotovitve in priporočila notranjega revidiranja glede prepoznanih pomanjkljivosti kontrol, ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, vključno s tem, ali in kako so bili taki odzivi uveljavljeni, in ali so bili z notranjim revidiranjem naknadno ovrednoteni.

Poznavanje vloge, ki jo ima notranje revidiranje v postopku spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

8. Če je narava nalog notranjega revidiranja in dejavnosti dajanja zagotovil povezana z računovodskim poročanjem organizacije, lahko revizor uporabi notranje revidiranje tudi za prilagoditev vrste ali časa ali za zmanjšanje obsega revizijskih postopkov, ki naj bi jih za pridobivanje revizijskih dokazov neposredno opravil sam. Revizor bo verjetno lažje uporabil notranje revidiranje organizacije, če se na primer na podlagi njegovih izkušenj iz prejšnjih revizij ali postopkov ocenjevanja tveganj izkaže, da ima organizacija notranje revidiranje, ki je glede na velikost organizacije in naravo njenega poslovanja ustrezno in primerno podprto z vsemi ustreznimi viri, povezanimi z zapletenostjo organizacije in vrsto njenega poslovanja ter neposredno poroča pristojnim za upravljanje.

9. 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.

10. Kot je podrobneje obravnavano v MSR 610 (prenovljen 2013), se dejavnosti notranjega revidiranja razlikujejo od drugih kontrol spremljanja, ki bi bile lahko pomembne za računovodsko poročanje, kot so na primer pregledi računovodskih informacij za poslovodstvo, ki so načrtovani zato, da prispevajo k preprečevanju ali odkrivanju napačnih navedb.

11. Vzpostavitev stikov z ustreznimi izvajalci notranjega revidiranja v organizaciji na začetku revizijskega posla in vzdrževanje teh stikov ves čas trajanja posla olajša uspešno skupno uporabo informacij. To ustvarja okolje, v katerem je revizor lahko obveščen o bistvenih zadevah, ki lahko vplivajo na njegovo delo. MSR 200 obravnava pomembnost njegovega načrtovanja in izvajanja revizije s poklicno nezaupljivostjo,[75] vključno s pozornostjo, usmerjeno v informacije, ki vzbudijo dvom o zanesljivosti dokumentov, in odzive na poizvedovanja, ki naj bi se uporabili kot revizijski dokazi. Zato lahko stalno medsebojno obveščanje z izvajalci notranjega revidiranja notranjemu revizorju zagotavlja priložnost, da ga opozori na take informacije. Revizor lahko potem upošteva take informacije pri svojem prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe.

---

[74] MSR 240, odstavek 19.

[75] MSR 200, odstavek 7.

Dodatek 5

(glej odstavke 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

Presojanje poznavanja informacijske tehnologije (IT)

Ta dodatek zagotavlja nadaljnje zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri seznanjanju z uporabo IT-ja v organizaciji in njenim sistemom notranjega kontroliranja.

Poznavanje uporabe informacijske tehnologije v organizaciji pri sestavinah sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

1. Sistem notranjega kontroliranja v organizaciji vključuje ročne in samodejne elemente (tj. ročne in samodejne kontrole in druge vire, ki se uporabljajo v sistemu notranjega kontroliranja organizacije). Kombinacija ročnih in samodejnih elementov se v organizaciji spreminja glede na vrsto in zapletenost uporabe informacijske tehnologije v organizaciji. Uporaba informacijske tehnologije v organizaciji vpliva na način obdelovanja, shranjevanja in sporočanja informacij, ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in zato vplivajo na način, kako se načrtuje in izvaja sistem notranjega kontroliranja v organizaciji. Vsaka sestavina sistema notranjega kontroliranja v organizaciji lahko v določeni meri uporablja informacijsko tehnologijo.

   Na splošno informacijska tehnologija koristi sistemu notranjega kontroliranja v organizaciji tako, da omogoča:

   - dosledno uporabo vnaprej določenih poslovnih pravil in pripravo zapletenih izračunov pri obdelovanju velikih količin poslov ali podatkov;
   - izboljšanje pravočasnosti, razpoložljivosti in točnosti informacij;
   - pospešitev dodatne analize informacij;
   - izboljšanje sposobnosti spremljanja dejavnosti organizacije in njenih usmeritev in postopkov;
   - zmanjšanje tveganja za izogibanje kontrolam;
   - izboljšanje sposobnosti za doseganje uspešnega ločevanja nalog z izvajanjem varnostnih kontrol v programih IT-ja, bazah podatkov in operacijskih sistemih.

2. Značilnosti ročnih ali samodejnih elementov so pomembne za revizorjevo prepoznavanje in ocenjevanje tveganja pomembno napačne navedbe in nadaljnje revizijske postopke, ki temeljijo na njih. Samodejne kontrole so morda zanesljivejše od ročnih, ker se jih ne da preprosto zaobiti, prezreti ali se jim izogniti in so manj dovzetne za enostavne napake. Samodejne kontrole so v naslednjih okoliščinah lahko uspešnejše od ročnih:

   - velika količina ponavljajočih se poslov ali v situacijah, kjer se z avtomatizacijo lahko preprečijo ali odkrijjoe in popravijo pričakovane ali predvidene napake,
   - kontrole, kjer je mogoče ustrezno načrtovati in avtomatizirati posebne načine za izvajanje kontrol.

Poznavanje informacijske tehnologije v informacijskem sistemu organizacije (glej odstavek 25(a))

3. Informacijski sistem organizacije lahko vključuje uporabo ročnih in samodejnih elementov, ki vplivajo tudi na način, kako poteka sklepanje, evidentiranje, obdelovanje in poročanje o poslih. Postopki za sklepanje, evidentiranje, obdelovanje in poročanje se zlasti lahko uveljavijo prek programov IT-ja, ki jih uporablja organizacija, in na način, kako je organizacija nastavila te programe. Poleg tega lahko evidence v obliki digitalnih informacij nadomestijo ali dopolnijo evidence v papirnati obliki.

4. Pri seznanjanju z okoljem IT-ja, ki je pomembno za poslovne tokove in obdelovanje informacij v informacijskem sistemu, revizor zbira informacije o vrsti in značilnostih uporabljenih programov IT-ja in njegovi podporni infrastrukturi. Spodnja preglednica vključuje zglede zadev, ki jih revizor lahko prouči pri spoznavanju okolja IT-ja in vključi primere glavnih značilnosti okolij IT-ja na podlagi zapletenosti programov IT-ja, ki jih organizacija uporabljajo v informacijskem sistemu. Take značilnosti so usmerjene in se lahko razlikujejo glede na vrsto posebnih programov IT-ja, ki jih uporablja organizacija.

	Primeri glavnih značilnosti		
	Nezapletena komercialna programska oprema	Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja	Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja)
Zadeve, povezane z obsegom samodejnosti in uporabo podatkov:			
• Obseg samodejnih postopkov za obdelovanje in zapletenost tistih postopkov, vključno s tem, ali obstaja visoko samodejno brezpapirno obdelovanje.	Se ne uporablja	Se ne uporablja	Obsežni in pogosto zapleteni samodejni postopki
• Obseg zanašanja organizacije na poročila, ki jih generira sistem pri obdelovanju informacij.	Enostavna, samodejna logika poročanja	Enostavna, primerna samodejna logika poročanja	Zapletena samodejna logika poročanja; programska oprema za pripravo poročil
• Kako se vnašajo podatki (tj. ročni vnos, vnos kupca ali prodajalca ali prenos datotek).	Ročni vnosi podatkov	Majhno število vnosov podatkov ali enostavni vmesniki	Veliko število vnosov podatkov ali zapleteni vmesniki

	Primeri glavnih značilnosti		
	Nezapletena komercialna programska oprema	Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja	Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja)
• Kako IT s sistemskimi vmesniki poenostavi komunikacijo med programi, bazami podatkov ali drugimi vidiki okolja IT, notranje in zunanje, kot je primerno.	Nesamodejni vmesniki (samo ročni vnosi)	Majhno število vnosov podatkov ali enostavni vmesniki	Veliko število vnosov podatkov ali zapleteni vmesniki
• Količina in zapletenost podatkov v digitalni obliki, ki jo obdeluje informacijski sistem, vključno s tem, ali se računovodske evidence ali druge informacije shranjujejo v digitalni obliki in kraj shranjevanja podatkov.	Majhna količina podatkov ali preprosti podatki, ki se jih lahko preveri ročno; podatki so na voljo lokalno.	Majhna količina podatkov ali preprosti podatki	Velika količina podatkov ali zapleteni podatki; skladišča podatkov;[76] uporaba notranjih ali zunanjih ponudnikov storitev IT-ja (npr. skladišče tretje stranke ali gostovanje podatkov)
Zadeve, povezane s programi IT-ja in njegova infrastruktura			
• Vrsta programa (npr. komercialni program z malo ali brez prilagoditev, ali visoko prilagojen ali visoko integriran program, ki bi bil lahko kupljen in prilagojen ali razvit v podjetju).	Kupljeni program z malo ali brez prilagoditev	Kupljeni program ali enostavni, starejši ali nizkokakovostni programi ERP-ja z malo ali brez prilagoditev	Programi, ki jih razvijejo kupci ali bolj zapleteni ERP-ji z bistvenimi prilagoditvami

[76] Skladišče podatkov se na splošno opiše kot centralno skladišče integriranih podatkov iz enega ali več različnih virov (npr. več baz podatkov), iz katerih se lahko pripravi poročila ali pa jih lahko uporabi organizacija za druge dejavnosti analiziranja. Pisec poročila je program IT, ki se uporablja za pripravo izvlečka podatkov iz enega ali več virov (npr. skladišče podatkov, baza podatkov ali program IT) in predstavitev podatkov v posebnem formatu.

	Primeri glavnih značilnosti		
	Nezapletena komercialna programska oprema	Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja	Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja)
• Zapletenost vrste programa IT-ja in osnovna infrastruktura IT-ja.	Majhna, preprosta rešitev za prenosnik ali strežnik kupca	Izpopolnjen in stabilen osrednji računalnik, majhen ali enostaven strežnik kupca, programska oprema kot oblačne storitve	Zapleten osrednji računalnik, velik ali zapleten strežnik kupca, spletni programi, infrastruktura kot oblačne storitve
• Ali obstaja gostovanje tretje stranke ali najem zunanjih izvajalcev IT-ja?	Če gre za zunanjega izvajalca, usposobljen, izpopolnjen, preizkušen (npr. ponudnik oblaka).	Če gre za zunanjega izvajalca, usposobljen, izpopolnjen, preizkušen (npr. ponudnik oblaka).	Usposobljen, izpopolnjen, preizkušen ponudnik za določen program in novi ali novoustanovljeni ponudnik za druge
• Ali organizacija uporablja nastajajoče tehnologije, ki vplivajo na njeno računovodsko poročanje?	Nastajajoče tehnologije se ne uporabljajo.	Omejena uporaba nastajajočih tehnologij v nekaterih programih	Mešana uporaba nastajajočih tehnologij na platformah
Zadeve, povezane s procesi IT-ja			
• Osebje, vključeno v vzdrževanje okolja IT-ja (število in raven veščin virov za podporo IT-ju, ki upravljajo varnost in spremembe v njegovem okolju).	Malo osebja z omejenim znanjem IT-ja na področju obdelave posodobitev kupcev in upravljanja dostopa	Omejeno osebje z veščinami IT-ja/dodeljeno IT-ju	Namenski oddelki IT-ja z usposobljenim osebjem, vključno z veščinami programiranja
• Zapletenost procesov za upravljanje pravic do dostopa.	Posameznik s skrbniškim dostopom upravljanja pravice do dostopa	Nekaj posameznikov s skrbniškim dostopom za upravljanje pravice do dostopa	Zapleteni procesi, ki jih upravlja oddelek IT-ja za pravice dostopa
• Zapletenost varnosti v okolju IT-ja, vključno z ranljivostjo njegovih programov, baz podatkov	Enostaven dostop na kraju samem brez zunanjih	Nekaj spletnih programov z večinoma enostavno	Več platform s spletnim dostopom in zapletenimi varnostnimi modeli

	Primeri glavnih značilnosti		
	Nezapletena komercialna programska oprema	Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja	Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja)
in drugih vidikov okolja IT-ja za kibernetska tveganja, zlasti kadar gre za spletne posle ali posle, ki vključujejo zunanje vmesnike.	elementov za spletne programe	varnostjo, ki temelji na vlogah.	
• Ali so bile programske spremembe narejene na način obdelave informacij in obseg takšnih sprememb v obdobju?	Komercialna programska oprema brez nameščene izvorne kode	Nekaj komercialnih programov brez izvorne kode in drugih izpopolnjenih programov z majhnim številom ali enostavnimi spremembami; tradicionalni razvojni cikel sistemov	Novo ali veliko število ali zapletene spremembe, več razvojnih ciklov vsako leto
• Obseg sprememb okolju IT-ja (npr. novi vidiki okolja IT-ja ali bistvene spremembe v njegovih programih ali osnovni infrastrukturi).	Spremembe, omejene na verzijo posodobitev komercialne programske opreme	Spremembe so sestavljene iz posodobitev komercialne programske opreme, posodobitev ERP-jeve verzije ali zapuščine izboljšav.	Novo ali veliko število ali zapletene spremembe, več razvojnih ciklov vsako leto, obsežne prilagoditve ERP-ja
• Ali je v tem obdobju obstajala velika pretvorba podatkov, in če je, vrsta in bistvenost narejenih sprememb in kako je bila pretvorba narejena?	Posodobitve programske opreme, ki jih zagotovi prodajalec; brez posebnosti pri pretvorbi podatkov za posodobitev.	Manjše posodobitve verzije za komercialno programsko opremo z omejenimi pretvorjenimi podatki	Velike posodobitve verzije, nova izdaja, sprememba platforme

Nastajajoče tehnologije

5. Organizacije lahko uporabljajo nastajajoče tehnologije (npr. veriženje blokov (blockchain), robotiko ali umetno inteligenco), saj take tehnologije lahko predstavljajo posebne priložnosti za povečanje učinkovitosti poslovanja ali izboljšanje računovodskega poročanje. Kadar se nastajajoče tehnologije uporabljajo v informacijskem sistemu organizacije, ki je pomemben za pripravo računovodskih izkazov, revizor lahko vključuje take tehnologije pri prepoznavanju

programov IT-ja in drugih vidikov okolja IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe. Medtem ko za nastajajoče tehnologije velja, da so lahko naprednejše in bolj zapletene v primerjavi z obstoječimi tehnologijami, pa ostaja revizorjeva odgovornost v zvezi s programi IT-ja in prepoznanimi splošnimi kontrolami IT-ja v skladu z odstavkom 26(b)–(c) nespremenjena.

Stopnjevanost

6. Seznanjanje z okoljem IT-ja organizacije je lažje v enostavni organizaciji, ki uporablja komercialno programsko opremo in kadar organizacija nima dostopa do izvorne kode za kakršne koli spremembe programa. Take organizacije morda nimajo namenskih virov IT-ja, ampak imajo le osebo, ki ji je dodeljena vloga skrbnika za podeljevanje dostopa zaposlenim ali namestitev posodobitev programa IT-ja, ki jih priskrbi prodajalec. Posebne zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri spoznavanju vrste komercialnega paketa za računovodstvo, ki je morda edini program IT-ja, in ki ga uporablja enostavna organizacija v svojem informacijskem sistemu, lahko vključujejo:

   - obseg, do katerega je programska oprema dobro vzpostavljena in velja za zanesljivo;
   - obseg, do katerega je možno, da organizacija prilagodi izvorno kodo programske opreme in v osnovno programsko opremo vključi dodatne module (tj. add-ons), ali da podatke neposredno spremeni;
   - vrsto in obseg prilagoditev, narejenih v programski opremi. Čeprav organizacija morda ne more prilagoditi izvorne kode programske opreme, pa številni paketi programske opreme omogočajo nastavitev (npr. nastavitev ali spremembo parametrov poročanja). Ti pa običajno ne vključujejo prilagoditev izvorne kode, vendar pa revizor lahko prouči obseg, do katerega lahko organizacija nastavi programsko opremo, ko obravnava popolnost in točnost informaciji, ki jih pripravi programska oprema, in se uporabljajo kot revizijski dokazi;
   - obseg, do katerega je možen neposredni dostop do podatkov, povezanih s pripravo računovodskih izkazov (tj. neposreden dostop do baze podatkov brez programa IT-ja) in količino podatkov, ki se obdelujejo. Večje ko so količine podatkov, verjetneje je, da organizacija lahko potrebuje kontrole, ki obravnavajo ohranjanje neoporečnosti podatkov, kar lahko vključuje splošne kontrole IT-ja za nepooblaščen dostop in spremembe podatkov.

7. Zapletena okolja IT-ja lahko vključujejo visoko prilagojene ali visoko integrirane programe IT-ja in lahko zahtevajo več napora pri razumevanju. Postopek računovodskega poročanja ali programe IT-ja se lahko vključi v druge programe IT-ja. Taka integracija lahko vključuje programe IT-ja, ki se uporabljajo v poslovnem delovanju organizacije in zagotavljajo informacije programom IT-ja, pomembnim za poslovne tokove in obdelovanje podatkov v informacijskem sistemu organizacije. V takih okoliščinah so lahko za pripravo računovodskih izkazov primerni tudi določeni programi IT-ja, ki se uporabljajo pri poslovnem delovanju organizacije. Zapletena okolja IT-ja lahko tudi zahtevajo namenske oddelke IT-ja, ki imajo strukturirane procese IT-ja, ki jih podpira osebje, ki pozna razvoj programske opreme in ima veščine za vzdrževanje okolja IT-ja. V drugih primerih lahko organizacija za upravljanje določenih vidikov ali procesov IT-ja v svojem okolju IT-ja uporablja notranje ali zunanje ponudnike storitev (npr. gostovanje tretjih strank).

Prepoznavanje programov IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe

8. S poznavanjem vrste in zapletenosti okolja IT-ja organizacije, vključno z vrsto in obsegom kontrol obdelovanja podatkov, lahko revizor oceni, na katere programe IT-ja se organizacija zanaša, da natančno obdeluje in ohranja neoporečnost računovodskih informacij. Prepoznavanje programov

IT-ja, na katere se zanaša organizacija, lahko vplivajo na revizorjevo odločitev o preizkušanju samodejnih kontrol v takih programih, če samodejne kontrole obravnavajo prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe. Nasprotno pa, če se organizacija ne zanaša na program IT-ja, je malo verjetno, da bodo samodejne kontrole v takem programu primerne ali dovolj natančne za uspešnost delovanja preizkusov. Samodejne kontrole, ki se lahko prepoznajo v skladu z odstavkom 26(b), lahko vključujejo, na primer, samodejne izračune ali kontrole vnosa, obdelovanja in izhodnih podatkov, kot je tristransko ujemanje nabavnega naloga, prodajalčevega odpremnega dokumenta in računa prodajalca. Kadar revizor prepozna samodejne kontrole in s poznavanjem okolja IT-ja oceni, da se organizacija zanaša na program IT-ja, ki vključuje te samodejne kontrole, je za revizorje verjetneje, da prepoznajo program IT-ja kot tak program, za katerega veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe.

9. Pri presojanju, ali za programe IT-ja, za katere je revizor prepoznal samodejne kontrole, veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, bo revizor verjetno presojal, ali ima organizacija lahko dostop do izvorne kode, ki omogoča poslovodstvu, da izvede programske spremembe pri takih kontrolah ali programih IT-ja in kakšen je obseg tega. Pomembno je lahko tudi presojanje obsega, v katerem organizacija spreminja program ali nastavitev ter obseg, do katerega so procesi IT-ja v zvezi s takimi sprememba določeni. Revizor bo verjetno upošteval tveganje neprimernega dostopa ali sprememb podatkov.

10. Poročila, ki jih generira sistem in jih namerava revizor uporabiti kot revizijske dokaze, lahko vključujejo, na primer poročilo o starosti terjatev ali poročilo o vrednotenju zalog. Z vsebinskim preizkušanjem vnosov in izhodnih podatkov poročila si lahko revizor za taka poročila pridobi revizijske dokaze o popolnosti in točnosti poročil. V drugih primerih lahko revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol pri pripravljanju in vzdrževanju poročila in v tem primeru bodo za program IT, iz katerega je poročilo izdelano, verjetno veljala tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja. Poleg preizkušanja popolnosti in točnosti poročila lahko revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja splošnih kontrol IT-ja, ki obravnavajo tveganja, povezana z neprimernimi ali nepooblaščenimi spremembami ali spremembami podatkov v poročilu.

11. Nekateri programi IT-ja lahko vključujejo funkcionalnost pisanja poročil, medtem kot nekatere organizacije lahko uporabljajo tudi programe za ločeno pisanje poročil (tj. pisci poročil). V takih primerih bo revizor morda moral določiti vire sistemsko generiranih poročil (tj. program, ki pripravi poročilo in vire podatkov, ki jih poročilo uporabi), da določi programe IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe.

12. Viri podatkov, ki jih uporabljajo programi IT-ja, so lahko baze podatkov, do katerih se lahko dostopa na primer prek programov ali pa do njih dostopa osebje IT-ja s pravicami za upravljanje baze podatkov. V drugih primerih je vir podatkov lahko skladišče podatkov, ki je samo po sebi lahko označeno kot program IT-ja, za katerega veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe.

13. Revizor je morda prepoznal tveganje, za katero samo postopki preizkušanja podatkov ne zadoščajo, ker organizacija uporablja visoko samodejno in brezpapirno obdelovanje poslov, ki lahko vključuje več integriranih programov IT-ja. V takih okoliščinah je verjetno, da kontrole, ki jih prepozna revizor vključujejo samodejne kontrole. Prav tako se organizacija lahko zanaša na splošne kontrole IT-ja za ohranjanje neoporečnosti obdelanih poslov in drugih informacij, ki se uporabljajo pri obdelovanju. V takih primerih je verjetno, da za programe IT-ja, vključene v obdelovanje in shranjevanje informacij, veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja.

Izračunavanje pri končnih uporabnikih

14. Čeprav so revizijski dokazi lahko na voljo tudi v obliki izhodnih podatkov, ki jih generira sistem in se uporabljajo za izračun, ki ga izvede računalniško orodje končnega uporabnika (npr. programska oprema za preglednice ali preproste baze podatkov), taka orodja običajno niso prepoznana kot programi IT-ja v smislu odstavka 26(b). Načrtovanje in izvajanje kontrol v zvezi z dostopom in spreminjanjem računalniških orodij končnega uporabnika je lahko zahtevno in take kontrole so redko enake ali tako uspešne kot splošne kontrole IT-ja. Namesto tega lahko revizor prouči kombinacijo kontrol obdelovanja podatkov in upošteva namen in zapletenost vključenega izračunavanja pri končnih uporabnikih, na primer:

- kontrole obdelovanja podatkov pri uvodni nastavitvi in obdelava izvornih podatkov, vključno z ustreznimi samodejnimi ali vmesniškimi kontrolami do točke, od koder se pridobivajo podatki (tj. skladišče podatkov);
- kontrole za preverjanje, da logika deluje, kot je predvideno, na primer, kontrole, ki »dokazujejo« pridobivanje podatkov, kot je usklajevanje poročila s podatki, iz katerih poročilo izhaja, s primerjavo posameznih podatkov iz poročila z izvornimi in obratno, in kontrole, ki preverjajo formule ali makre;
- uporaba programskih orodij za preverjanje veljavnosti, ki sistematično preverjajo formule in makre, kot so orodja za neoporečnost preglednic.

Stopnjevanost

15. Sposobnost organizacije, da ohranja neoporečnost informacij, shranjenih in obdelanih v informacijskem sistemu, se lahko spreminja na podlagi zapletenosti in obsega povezanih poslov in drugih informacij. Večja ko sta zapletenost in količina podatkov, ki podpirata bistvenost vrste poslov, saldov na kontih ali razkritij, manj verjetno postaja za organizacijo, da ohrani neoporečnost teh informacij samo s kontrolami obdelovanja podatkov (npr. kontrole vnosov in izhodnih podatkov ali kontrole pregledovanja). Manj verjetno je tudi, da bo revizor lahko pridobil revizijske dokaze o popolnosti in točnosti takih informacij samo s preizkušanjem podatkov, kadar se take informacije uporabijo kot revizijski dokazi. V nekaterih okoliščinah, kadar sta obseg in zapletenost poslov manjša, ima poslovodstvo lahko kontrolo obdelovanja podatkov, ki zadošča za preverjanje točnosti in popolnosti podatkov (npr. posamezna prodajna naročila, ki so obdelana in zaračunana, se lahko uskladijo s tiskano obliko, ki je bila prvotno vnesena v program IT-ja). Kadar se organizacija zanaša na splošne kontrole IT-ja za ohranjanje neoporečnosti določenih informacij, ki jih uporabljajo programi IT-ja, lahko revizor določi, da so programi IT-ja, ki ohranjano te informacije, izpostavljeni tveganjem, ki izhajajo iz uporabe IT-ja.

Primeri značilnosti programa IT-ja, za katerega verjetno ne veljajo tveganja, ki izhajajo iz njega	Primeri značilnosti programa IT-ja, za katerega verjetno veljajo tveganja, ki izhajajo iz njega
• Samostojni programi. • Količina podatkov (posli) ni bistvena. • Funkcionalnost programa ni zapletena. • Vsak posel podpira originalna dokumentacija v tiskani obliki.	• Programi so povezani. • Količina podatkov (poslov) je bistvena. • Funkcionalnost programa je zapletena, ker: – program samodejno sproži transakcije, – obstajajo različni zapleteni izračuni kot osnova za samodejne vnose.
Za program IT-ja verjetno ne veljajo tveganja, ki izhajajo iz njega, ker: • količina podatkov ni bistvena, zato se poslovodstvo ne zanaša na splošne kontrole IT-ja za obdelovanje ali ohranjanje podatkov; • se poslovodstvo ne zanaša na samodejne kontrole ali drugo samodejno funkcionalnost. Revizor ni prepoznal samodejne kontrole v skladu z odstavkom 26(a); • čeprav poslovodstvo pri svojih kontrolah uporablja poročila, ki jih generira sistem, se ne zanaša na ta poročila. Namesto tega usklajuje poročila z dokumentacijo v tiskani obliki in preverja izračune v poročilih; • bo revizor neposredno preizkusil informacije, ki jih pripravi organizacija, in se uporabljajo kot revizijski dokazi.	Za program IT-ja verjetno veljajo tveganja, ki izhajajo iz njega, ker: • se poslovodstvo zanaša na sistem programov za obdelavo in ohranjanje podatkov, ker je količina podatkov bistvena; • se poslovodstvo zanaša na sistem programov za izvajanje določenih samodejnih kontrol, ki jih je revizor tudi prepoznal.

Drugi vidiki okolja IT-ja, za katero veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe

16. Kadar revizor prepozna programe IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njegove uporabe, pa za druge vidike okolja prav tako veljajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja. Infrastruktura IT-ja vključuje baze podatkov, operacijski sistem in omrežje. Baze podatkov shranjujejo podatke, ki jih uporabljajo programi IT-ja in so lahko sestavljene iz številnih medsebojno povezanih podatkovnih preglednic. Podatki v bazah podatkov so dostopni tudi neposredno prek sistemov za upravljanje baz podatkov ali pa do njih dostopa drugo osebje s pravicami do skrbništva baz podatkov. Operacijski sistem je odgovoren za upravljanje komunikacij med strojno opremo, programi IT-ja in drugo programsko opremo, ki se uporablja v omrežju. Programe IT-ja kot take in baze podatkov se lahko neposredno dostopajo prek operacijskega sistema. Omrežje se uporablja v infrastrukturi IT-ja za prenos in izmenjavo podatkov, virov in storitev prek skupne komunikacije povezave. Omrežje običajno vzpostavi raven logične varnosti (ki jo omogoča operacijski sistem) za dostop do osnovnih virov.

17. Kadar revizor prepozna programe IT-ja, za katere veljajo tveganja, ki izhajajo iz njega, je baza podatkov, ki shranjuje podatke, ki jih je obdelal prepoznani program, običajno tudi prepoznana. Ker je zmogljivost programa IT-ja za delovanje pogosto odvisna od operacijskega sistema in programov IT-ja in ker se do baze podatkov lahko neposredno dostopa iz operacijskega sistema, veljajo za operacijski sistem običajno podobna tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja. Omrežje se lahko prepozna, kadar je osrednja točka dostopa do prepoznanih programov IT-ja in povezanih baz podatkov ali kadar se program IT-ja po spletu sproti odziva na prodajalce ali zunanje stranke ali kadar revizor prepozna spletne programe IT-ja.

Prepoznavanje tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, in splošnih kontrol IT-ja

18. Primeri tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja, vključujejo tveganja, povezana z neustreznim zanašanjem na programe IT-ja, kot so netočno obdelovanje podatkov, obdelovanje netočnih podatkov ali oboje, na primer:

- nepooblaščen dostop do podatkov, ki lahko povzroči uničenje podatkov ali neustrezne spremembe podatkov, vključno z evidentiranjem nepooblaščenih ali neobstoječih transakcij, ali netočnim evidentiranjem poslov. Posebna tveganja se lahko pojavijo, kadar več uporabnikov dostopa do skupne baze podatkov;
- možnost osebja IT, da pridobi pravice do dostopa, ki presegajo tiste, ki so potrebne za opravljanje dodeljenih nalog, s čimer se prekine ločevanje nalog;
- nepooblaščene spremembe podatkov v glavnih datotekah;
- nepooblaščene spremembe v programih IT-ja ali drugih vidikih okolja IT-ja;
- neizvedba potrebnih sprememb v programih IT-ja ali drugih vidikih okolja IT-ja,
- neprimeren ročni poseg;
- morebitna izguba podatkov ali nezmožnost dostopa do podatkov, kot je bilo zahtevano.

19. Revizorjevo presojanje nepooblaščenega dostopa lahko vključuje tveganja, povezana z nepooblaščenim dostopom notranjih ali zunanjih strank (pogosto imenovana tveganja kibernetske varnosti). Za taka tveganja ni nujno, da vplivajo na računovodsko poročanje, ker okolje IT-ja v organizaciji lahko vključuje tudi programe IT-ja in povezane podatke, ki obravnavajo poslovne potrebe in potrebe po skladnosti. Pomembno je omeniti, da se kibernetski incidenti običajno najprej pojavijo na zunanjih in notranjih ravneh omrežja, ki se običajno odstranijo iz programa IT-ja, baze podatkov in operacijskih sistemov, ki vplivajo na pripravo računovodskih izkazov. Če so bile prepoznane informacije o kršitvi varnosti, revizor običajno prouči, koliko bi taka kršitev lahko vplivala na računovodsko poročanje. Če lahko vpliva na računovodsko poročanje, se revizor lahko odloči, da se bo seznanil s povezanimi kontrolami in jih preizkusil ter ugotovil možen vpliv ali področje morebitnih napačnih navedb v računovodskih izkazih ali pa lahko oceni, da je organizacija zagotovila ustrezna razkritja v zvezi s tako kršitvijo varnosti.

20. Poleg tega lahko zakoni in drugi predpisi, ki imajo lahko neposreden ali posreden vpliv na računovodske izkaze organizacije, vključujejo zakonodajo o varstvu podatkov. Upoštevanje skladnosti organizacije s takimi zakoni in drugimi predpisi v skladu s prenovljenim MSR 250[77] lahko vključuje poznavanje procesov IT-ja v organizaciji in splošne kontrole IT-ja, ki jih je organizacija izvajala za obravnavanje ustreznih zakonov ali drugih predpisov.

[77] MSR 250 (prenovljen).

21. Splošne kontrole IT-ja se izvajajo za obravnavanje tveganj, ki izhajajo iz njegove uporabe. V skladu s tem revizor uporablja poznavanje, pridobljeno o prepoznanih programih IT-ja in drugih vidikih njegovega okolja in primernih tveganjih, ki izhajajo iz uporabe IT-ja pri določanju splošnih kontrol IT-ja za prepoznavanje. V nekaterih primerih lahko organizacija uporablja skupne procese IT-ja v svojem okolju ali v določenih programih IT-ja in v tem primeru se lahko prepoznajo skupna tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja in splošnih kontrol IT-ja.

22. Na splošno je verjetno, da se prepozna večje število splošnih kontrol IT-ja, povezanih s programi IT-ja in bazami podatkov, kot za druge vidike okolja IT-ja. Ta pa zato, ker ti vidiki najbolj zadevajo obdelovanje in shranjevanje podatkov v informacijskem sistemu organizacije. Pri prepoznavanju splošnih kontrol IT-ja lahko revizor prouči kontrole dejanj končnih uporabnikov in osebja IT-ja organizacije ali ponudnikov storitev IT-ja.

23. **Dodatek 6** vsebuje nadaljnjo razlago vrste splošnih kontrol IT-ja, ki se običajno izvajajo za različne vidike njegovega okolja. Poleg tega so navedeni primeri splošnih kontrol IT-ja za različne procese IT-ja.

Dodatek 6

(glej odstavke 25(c)(ii), A173–A174)

Presojanje poznavanja splošnih kontrol informacijske tehnologije

Ta dodatek vsebuje nadaljnje zadeve, ki jih revizor lahko prouči pri seznanjanju s splošnimi kontrolami IT-ja.

1. Vrsta splošnih kontrol IT-ja, ki se običajno izvajajo za vsakega izmed vidikov njegovega okolja:

   (a) Programi

   Splošne kontrole IT-ja na ravni programov IT-ja bodo povezane z vrsto in obsegom funkcionalnosti programov in potmi dostopa, ki so dovoljene v tehnologiji. Na primer, za visoko-integrirane programe IT-ja z zapletenimi varnostnimi možnostmi bo ustreznih več kontrol kot pa za starejše programe IT-ja, ki podpirajo majhno število saldov na kontih z metodami dostopa samo prek transakcij.

   (b) Baza podatkov

   Splošne kontrole IT-ja na ravni baz podatkov običajno obravnavajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja zaradi nepooblaščenih posodobitev informacij o računovodskem poročanju v bazi podatkov z neposrednim dostopom do baze podatkov ali izvedbo zaporedja ukazov ali programa.

   (c) Operacijski sistem

   Splošne kontrole IT-ja na ravni operacijskega programa običajno obravnavajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja v zvezi s skrbniškim dostopom, ki lahko omogočijo izogibanje drugim kontrolam. To vključuje dejanja, kot je ogrožanje podatkov za prijavo drugih uporabnikov, dodajanje novih nepooblaščenih uporabnikov, nalaganje zlonamernih zaporedij ukazov ali njihovo izvajanje ali izvajanje drugih nepooblaščenih programov.

   (d) Omrežje

   Splošne kontrole IT-ja na ravni omrežja običajno obravnavajo tveganja, ki izhajajo iz uporabe IT-ja v zvezi z razčlenitvijo omrežja, dostopom na daljavo, in overitvijo dostopanja. Kontrole omrežja so lahko pomembne, kadar ima organizacija spletne programe, ki se uporabljajo za računovodsko poročanje. Kontrole omrežja so lahko pomembne tudi, kadar ima organizacija bistvene odnose s poslovnimi partnerji ali zunanjimi izvajalci pri tretjih strankah, kar lahko poveča prenose podatkov in potrebo po dostopu na daljavo.

2. Primeri splošnih kontrol IT-ja, ki lahko obstajajo in jih organizira proces IT-ja, vključujejo:

   (a) Postopek upravljanja dostopa:

   - *Verodostojnost*

     Kontrole, ki uporabniku zagotavljajo dostop do programa IT-ja ali drugih vidikov okolja IT-ja, uporabljajo uporabnikove lastne podatke za prijavo (tj. uporabnik za prijavo ne uporablja podatkov drugega uporabnika).

- *Pristojnost*

  Kontrole, ki omogočajo uporabnikom, da dostopajo samo do informacij, ki jih potrebujejo za odgovornosti pri svojem delu in nič več, kar olajša ustrezno ločevanje nalog.

- *Omogočanje uporabe*

  Kontrole, ki pooblaščajo nove uporabnike, in prilagoditve obstoječih pravic dostopa, ki jih imajo uporabniki.

- *Onemogočanje uporabe*

  Kontrole, ki ob ukinitvi ali prenosu odstranijo dostop uporabnika.

- *Privilegirani dostop*

  Kontrole skrbniškega dostopa ali dostopa naprednih uporabnikov.

- *Pregledi uporabniških dostopov*

  Kontrole za ponovno potrditev ali ovrednotenje uporabniškega dostopa za trajno odobritev v določenem časovnem obdobju.

- *Kontrole varnostne nastavitve*

  Vsaka tehnologija ima na splošno ključne nastavitve, ki pomagajo omejiti dostop do okolja.

- *Fizični dostop*

  Kontrole fizičnega dostopa do podatkovnega centra in strojne opreme, saj se tak dostop lahko uporabi za izogibanje drugim kontrolam.

(b) Proces upravljanja programskih ali drugih sprememb v okolju IT-ja:

- *Postopek upravljanja sprememb*

  Kontrole procesa za načrtovanje, programiranje, preizkušanje in prenos sprememb v produkcijsko okolje (tj. končnemu uporabniku).

- *Ločevanje nalog pri prenosu sprememb*

  Kontrole, ki ločujejo dostop za izvedbo in prenos sprememb v produkcijsko okolje.

- *Razvoj ali pridobitev ali izvedba sistemov*

  Kontrole začetnega razvoja ali izvajanja programa IT-ja (ali v zvezi z drugimi vidiki okolja IT-ja).

- *Pretvorba podatkov*

  Kontrole pretvorbe podatkov med razvojem, izvedbo ali posodobitvami v okolju IT-ja.

(c) Proces za upravljanje operacij IT-ja

- *Razporejanje opravil*

  Kontrole dostopa do razporeda in sprožitve opravil ali programov, ki lahko vplivajo na računovodsko poročanje.

- *Spremljanje opravil*

  Kontrole spremljanja opravil, povezanih z računovodskim poročanjem, ali programov za uspešno izvedbo.

- *Varnostno kopiranje in obnovitev*

  Kontrole za zagotavljanje pravočasnega varnostnega kopiranja podatkov računovodskega poročanja in so taki podatki na voljo, pri izpadu elektrike ali napada je možen dostop do njih zaradi pravočasne obnovitve.

- *Odkrivanje vdorov*

  Kontrole za spremljanja ranljivosti in/ali vdorov v okolje IT-ja.

Spodnja tabela prikazuje primere splošnih kontrol IT-ja za obravnavanje primerov tveganj, ki izhajajo iz njegove uporabe, vključno z različnimi programi IT-ja na podlagi njihove vrste.

Postopek	**Tveganja**	**Kontrole**	**Programi IT-ja**		
Postopek IT-ja	**Primer tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja**	**Primer splošne kontrole IT-ja**	**Nezapletena komercialna programska oprema – se uporablja (da/ne)**	**Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja – se uporabljajo (da/ne)**	**Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja) – se uporabljajo (da/ne)**
Upravljanje dostopa	Pravice do uporabniškega dostopa: uporabniki, imajo pravice do dostopa, ki presegajo tiste, ki so potrebne za izvajanje njihovih dodeljenih nalog, kar	Poslovodstvo odobri vrsto in obseg pravic do uporabniškega dostopa za nov in prilagojen uporabniški dostop, vključno s standardnimi profili/ vlogami programov, kritičnim posli računovodskega poročanja in ločevanjem nalog	Da – namesto pregledov uporabniških dostopov, ki so navedeni spodaj.	Da	Da
		Dostop za ukinjene ali prenesene uporabnike je odstranjen ali pravočasno prilagojen.	Da – namesto pregledov uporabniških dostopov, ki so navedeni spodaj.	Da	Da

Postopek	**Tveganja**	**Kontrole**	**Programi IT-ja**		
Postopek IT-ja	**Primer tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja**	**Primer splošne kontrole IT-ja**	**Nezapletena komercialna programska oprema – se uporablja (da/ne)**	**Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja – se uporabljajo (da/ne)**	**Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja) – se uporabljajo (da/ne)**
	lahko povzroči neustrezno ločevanje nalog.	Uporabniški dostop se redno pregleduje.	Da – namesto kontrol zagotavljanja/ukinitve zagotavljanja zgoraj.	Da – za določene programe	Da
		Ločevanje nalog se spremlja in nasprotujoči si dostop se odstrani ali preslika na kontrole za zmanjšanje, ki so dokumentirane in preizkušene.	Se ne uporablja – sistem ne omogoča ločevanja.	Da – za določene programe	Da
		Dostop na privilegirani ravni (npr. skrbniki za nastavitev, podatke in varnost) je pooblaščen in ustrezno omejen.	Da – verjetno samo na ravni programa IT-ja	Da – na ravni programa IT-ja in določenih ravneh okolja IT-ja za platformo	Da – na vseh ravneh okolja IT za platformo
Upravljanje dostopa	Neposreden dostop do podatkov: neprimerne spremembe se izvedejo neposredno v računovodskih podatkih s sredstvi, razen s	Dostop do podatkovnih datotek o programih ali baze podatkov/predmeti/preglednice/ podatki so omejeni na pooblaščeno osebje na podlagi njihove odgovornosti, povezane z opravili in dodeljeno vlogo, in tak dostop odobri poslovodstvo.	Se ne uporablja.	Da – za določene programe in baze podatkov	Da

Postopek	Tveganja	Kontrole	Programi IT-ja		
Postopek IT-ja	**Primer tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja**	**Primer splošne kontrole IT-ja**	**Nezapletena komercialna programska oprema – se uporablja (da/ne)**	**Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja – se uporabljajo (da/ne)**	**Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja) – se uporabljajo (da/ne)**
	programskimi transakcijami.				
Upravljanje dostopa	Sistemske nastavitve: sistemi niso ustrezno postavljeni ali posodobljeni, da bi omejili sistemski dostop do pravilno pooblaščenih in primernih uporabnikov.	Dostop se potrdi z edinstvenimi uporabniškimi imeni in gesli ali drugimi metodami, npr. mehanizem za preverjanje veljavnosti, da so uporabniki pooblaščeni za dostop do sistema. Parametri gesla ustrezajo standardom podjetja ali panoge (npr. minimalna dolžina gesla in zapletenost, potek, zaklepanje računa)	Da - samo verodostojnost gesla	Da – kombinacija verodostojnosti gesla in več dejavnikov	Da
		Ključni atributi varnostne nastavitve so primerno izvedeni.	Se ne uporablja – nastavitve tehnične varnosti ne obstajajo.	Da – za določene programe in baze podatkov	Da
Upravljanje sprememb	Spremembe programov: neprimerne spremembe se izvedejo na programskih sistemih ali programih, ki vsebujejo	Spremembe programov so primerno preizkušene in odobrene pred premikom v okolje produkcije.	Se ne uporablja – preveri se, ni nameščena izvorna koda	Da – za nekomercialno programsko opremo	Da
		Dostop za izvedbo sprememb v okolju produkcije programov je primerno omejen in razmejen od okolja razvoja.	Se ne uporablja.	Da – za nekomercialno	Da

Postopek	Tveganja	Kontrole	Programi IT-ja		
Postopek IT-ja	**Primer tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja**	**Primer splošne kontrole IT-ja**	**Nezapletena komercialna programska oprema – se uporablja (da/ne)**	**Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja – se uporabljajo (da/ne)**	**Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja) – se uporabljajo (da/ne)**
	ustrezne samodejne kontrole (tj. nastavitve, ki se jih da nastaviti, samodejni algoritmi, samodejni izračuni in samodejno pridobivanje podatkov) ali logiko poročanja.			programsko opremo	
Upravljanje sprememb	Spremembe baze podatkov: neprimerne spremembe so izvedene v sestavi baze podatkov in odnosov med podatki.	Spremembe baze podatkov so primerno preizkušene in odobrene pred premikom v okolje produkcije.	Se ne uporablja – spremembe baze podatkov niso izvedene v organizaciji.	Da – za nekomercialno programsko opremo	Da
Upravljanje sprememb	Spremembe sistemske programske opreme: neprimerne spremembe	Spremembe sistemske programske opreme so primerno preizkušene in odobrene pred premikom v produkcijo.	Se ne uporablja – spremembe sistemske programske opreme so	Da	Da

Postopek	**Tveganja**	**Kontrole**	**Programi IT-ja**		
Postopek IT-ja	**Primer tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja**	**Primer splošne kontrole IT-ja**	**Nezapletena komercialna programska oprema – se uporablja (da/ne)**	**Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja – se uporabljajo (da/ne)**	**Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja) – se uporabljajo (da/ne)**
	so izvedene v programski opremi (npr. operacijski sistem, omrežje, programska oprema za upravljanje sprememb, programska oprema za kontrole dostopa).		izvedene v organizaciji.		
Upravljanje sprememb	Pretvorba podatkov: podatki, pretvorjeni iz starejših sistemov ali predhodnih verzij, uvajajo napake v podatke, če so prenosi pretvorb nepopolni, odvečni, zastareli ali netočni podatki.	Poslovodstvo odobri rezultate pretvorbe podatkov (npr. dejavnosti izravnave in uskladitve) iz starega programskega sistema ali sestave podatkov v nov programski sistem ali sestavo podatkov in spremljanje, da je pretvorba izvedena v skladu z uveljavljenimi usmeritvami in postopki pretvorb.	Se ne uporablja – obravnavano z ročnimi kontrolami.	Da	Da

Postopek	**Tveganja**	**Kontrole**	**Programi IT-ja**		
Postopek IT-ja	**Primer tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja**	**Primer splošne kontrole IT-ja**	**Nezapletena komercialna programska oprema – se uporablja (da/ne)**	**Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja – se uporabljajo (da/ne)**	**Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja) – se uporabljajo (da/ne)**
Postopek IT-ja	Omrežje: omrežje nepooblaščenim uporabnikom ne preprečuje ustrezno neprimerneg a dostopa do informacijskih sistemov.	Dostop se potrdi z edinstvenimi uporabniškimi imeni in gesli ali drugimi metodami, npr. mehanizem za preverjanje veljavnosti, da so uporabniki pooblaščeni za dostop do sistema. Parametri gesla ustrezajo standardom podjetja ali panoge (npr. minimalna dolžina gesla in zapletenost, potek, zaklepanje računa).	Se ne uporablja – ločena metoda za potrjevanje verodostojnosti omrežja ne obstaja	Da	Da
		Omrežje je zasnovano za razmejitev spletnih programov iz notranjega omrežja, kjer se dostopa do ustreznih programov ICFR-ja.	Se ne uporablja – razmejitev omrežja se ne uporablja.	Da – s presojo	Da – s presojo
		Skupina za upravljanje omrežij redno izvaja preglede ranljivosti območja omrežja, ki tudi preiskuje morebitne ranljivosti.	Se ne uporablja.	Da – s presojo	Da – s presojo
		Opozorila se redno pripravljajo, navajajo obvestila o grožnjah, ki jih prepoznajo sistemi za odkrivanje vdorov. Te grožnje preiskuje skupina za upravljanje omrežja.	Se ne uporablja.	Da – s presojo	Da – s presoj o
		Kontrole se izvajajo za omejevanje dostopa virtualnega zasebnega omrežja	Se ne uporablja – brez VZO-ja.	Da – s presojo	Da – s presojo

Postopek	**Tveganja**	**Kontrole**	**Programi IT-ja**		
Postopek IT-ja	**Primer tveganj, ki izhajajo iz uporabe IT-ja**	**Primer splošne kontrole IT-ja**	**Nezapletena komercialna programska oprema – se uporablja (da/ne)**	**Srednje in zmerno zapletena komercialna programska oprema ali programi IT-ja – se uporabljajo (da/ne)**	**Veliki ali zapleteni programi IT-ja (npr. sistemi ERP-ja) – se uporabljajo (da/ne)**
		(VZO) pooblaščenim in primernim uporabnikom.			
Postopek IT-ja	Varnostno kopiranje in obnovitev podatkov: računovodskih podatkov ni mogoče obnoviti ali do njih pravočasno dostopati, če se izgubijo.	Računovodski podatki se redno varnostno kopirajo v skladu z uveljavljenim urnikom in pogostostjo.	Se ne uporablja – finančna skupina se ne zanaša na ročne varnostne kopije.	Da	Da
Postopek IT-ja	Razporejanje opravil: proizvodni sistemi, programi ali opravila, ki povzročajo netočno, nepopolno ali nepooblaščeno obdelovanje podatkov.	Samo pooblaščeni uporabniki imajo dostop do posodobitve opravil v paketih (vključno z opravili na vmesnikih) v programski opremi za razporejanje opravil.	Se ne uporablja – ni opravil v paketih.	Da – za določene programe	Da
		Spremljajo se kritični sistemi, programi ali opravila; napake pri obdelovanju se popravijo, da se zagotovi uspešno dokončanje.	Se ne uporablja – brez spremljanja opravil.	Da – za določene programe	Da