Mitja SKITEK

NOVI MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA (240, 300, 315, 330, 500)

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 8. in 9. september 2005

UVOD

V tem delu bodo predstavljeni štirje standardi, ki prinašajo na področje revizorjevega dela veliko novosti, predvsem pa odgovornosti. To so Mednarodni standard revidiranja 240 - Revizorjeva odgovornost za odkrivanje prevar pri revidiranju računovodskih izkazov (odslej MSR 240), Mednarodni standard revidiranja 300 - Načrtovanje revizije računovodskih izkazov (odslej MSR 300), Mednarodni standard revidiranja 315 - Poznavanje poslovanja podjetja in njegovega okolja ter ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb (odslej MSR 315), Mednarodni standard revidiranja 330 - Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja (odslej MSR 330) in Mednarodni standard revidiranja 500 - Revizijski dokazi (odslej MSR 500).

Novosti, ki jih prinašajo, so predvsem posledica sprememb videnja vloge revizorja pri revidiranju računovodskih izkazov in pa pomanjkljivosti, ki so se pri opravljanju revizijskega dela pojavile v nekaterih odmevnih primerih. Nove zahteve standardov se bodo morale odraziti tudi v spremenjenih revizijskih metodologijah, ki jih uporabljajo posamezne revizijske družbe.

V nadaljevanju bo predstavljen vsak standard posebej, in sicer bo najprej podanih nekaj splošnih ugotovitev o predpisanih spremembah, nato pa bodo prikazane bistvene novosti. V primeru, da je standard obstajal že prej, bodo le-te prikazane na podlagi primerjave z določbami starega standarda, če pa gre za novo sprejeti standard, bodo na kratko opisane njegove zahteve v zvezi z nalogami revizorja oziroma revizijske ekipe.

1. MSR 240 - REVIZORJEVA ODGOVORNOST ZA ODKRIVANJE PREVAR PRI REVIDIRANJU RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

1.1. Splošno

MSR 240 je revizijski standard, ki je doživel že veliko sprememb in dopolnitev, in kateremu je bilo tudi v tokratni, obsežnejši prenovi, posvečeno največ pozornosti. Še vedno ostaja med najobsežnejšimi, predvsem v delu, ki se nanaša na pojasnjevalno besedilo temeljnih načel in pomembnih postopkov. Če ga pogledamo s tehnične plati, lahko ugotovimo, da obsega 112 členov (prejšnji 76) in da od tega 28 členov vsebuje zapisana temeljna načela oziroma pomembne postopke (prejšnji 17).

Prva pomembna novost je, da ne govori več o revizorjevi odgovornosti za obravnavanje napak pri reviziji računovodskih izkazov temveč samo o njegovi odgovornosti za obravnavanje prevar. Ta novost je nedvomno posledica dejstva, da so tako ali tako vsi ostali standardi naravnani tako, da revizorja napotujejo na odkrivanje napak v računovodskih izkazih, kar je tudi smisel revizije. Prevaram, kot namernim napakam, pa je potrebno v standardih vseeno dati posebno mesto, saj so zaradi njihove značilnosti težje ugotovljive, ter imajo pomembnejše vplive na računovodske izkaze.

Standard v glavnem obdeluje področja, ki jih je tudi doslej, vendar veliko bolj podrobno. Revizorju se z njim postavljajo naslednje glavne zahteve:

- izvesti mora postopke za pridobitev informacij, na podlagi katerih bo lahko ugotovil tveganje pomembne napake izvirajoče iz prevare, ter razmisliti o nalogah in nadzoru revizijskega osebja.

- ugotoviti in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe izvirajoče iz prevare, tako na nivoju računovodskih izkazov, kot na nivoju posameznih trditev poslovodstva. Prav tako mora ovrednotiti vzpostavljene kontrole, ki naj bi preprečevale napačne navedbe izvirajoče iz prevar, ter ugotovit, ali delujejo,
- dati splošne odgovore na tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, izvirajoče iz prevar
- predvideti in izvesti mora ustrezne postopke, ki bodo upoštevali tveganje, da se poslovodstvo izogne kontrolam,
- opredeliti mora svoje odgovore na ocenjena tveganja napačnih navedb izvirajočih iz prevar,
- presoditi mora, ali ugotovljene napačne navedbe lahko kažejo na morebitne prevare,
- pridobiti mora pisno poslovodsko predstavitev v zvezi s prevarami, in
- poročati mora pristojnim za upravljanje in poslovodenje.

Standard se začne uporabljati za revidiranje računovodskih izkazov podjetij, katerih poslovno leto se je začelo 15. decembra 2004 ali kasneje.

1.2. Bistvene novosti

Kot novost, ki poglavitno vpliva na vsebino novega standarda, je potrebno omeniti predvsem to, da je osredotočen izključno na revizorjevo obravnavanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov. Zato so odpadle vse določbe, ki so obravnavale revizorjeve naloge v zvezi s tveganjem napak v revidiranih računovodskih izkazih.

Posebno pozornost standard že v uvodu daje njegovi tesni povezanosti z MSR 315 (obravnava odgovornost revizorja v zvezi s poznavanjem poslovanja podjetja in njegovega okolja ter iz tega izhajajočih tveganj pomembnih napak v računovodskih izkazih) ter MSR 330 (obravnava revizorjeve postopke oziroma njihovo prilagajanje ocenam tveganja pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih). Prav skupna uporaba teh treh standardov naj bi zagotovila ustrezno znižanje tveganja, da pomembne napake, ki izvirajo iz prevar, med revidiranjem ne bi bile odkrite.

Glede opredelitve prevar, ter njihove delitve na poslovodske in zaposlenske prevare ter na prevare, izvirajoče iz prevaranskega računovodskega poročanja in tiste, izvirajoče iz poneverbe sredstev, standard ne ponuja nobenih novosti. Ponuja pa natančnejše usmeritve glede povzročitevljev posameznih vrst prevar, in sicer naj bi bilo s prevarantskim računovodskim poročanjem povezano predvsem poslovodstvo, s poneverbo sredstev pa tako poslovodstvo, kot tudi zaposleni, vendar slednji predvsem z manjšimi, nepomembnimi vrednostmi. Vsekakor iz tega izhaja, da je potrebno predvsem posvetiti pozornost tistim prevara, ki jih povzroča poslovodstvo, ker imajo le-te večji vpliv na računovodske izkaze.

Stališče glede revizorjeve obveznosti za odkrivanje prevar tudi s tem standardom ostaja nespremenjeno. Revizor mora revizijo opraviti v skladu z MSR in v tem pogledu dobiti zadostne dokaze, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačnih navedb, izvirajočih tako iz napak, kot tudi iz prevar. Pri tem pa standard daje močan poudarek na stalnem in večjem strokovnem dvomu revizorja, pri pridobivanju zadostnih zagotovil v zvezi s trditvami v računovodskih izkazih. Revizor mora tekom revidiranja ohranjati strokovni dvom z namenom, da prepozna možnost pomembno napačni navedb, izvirajočih iz prevar, kljub njegovim preteklim izkušnjam glede poštenosti in neoporečnosti odgovornih za poslovodenje in upravljanje v podjetju[1]. Pri tem mora biti revizor predvsem pozoren na spremenjene okoliščine v poslovanju podjetja, poleg tega pa mora proučiti sprejemljivost odgovorov

[1] MSR 240.24

oziroma informacij, ki jih je pridobil od poslovodstva ter njihove skladnosti z drugimi informacijami, ki jih je pridobil tekom revidiranja.

Močan poudarek je v standardu dan tudi razpravam med člani revizijske ekipe, kjer se zahteva tudi prisotnost in vključevanje partnerja na projektu, katerega naloga je, da razmisli o zadevah, ki bi morale biti predmet razprave med člani, pa niso bile[2]. Predvideva se, da so v razpravo vključeni predvsem ključni člani revizijske ekipe, predvsem tisti z več izkušnjami, s čimer se zagotovi, da so zadeve obravnavane z vseh potrebnih zornih kotov. S posameznimi zaključki je potrebno seznaniti tudi ostale člane revizijske ekipe, glede na njihove pristojnosti in naloge v revizijski ekipi. Razprava naj bi zajemala predvsem:

- kateri segmenti računovodskih izkazov so bolj podvrženi tveganju napačnih navedb zaradi prevar,
- na kakšen način lahko poslovodstvo prevarantsko računovodsko poroča oziroma kako so lahko sredstva podjetja poneverjena,
- okoliščine, ki bi lahko kazale na upravljanje poslovnega izida in na običaje, ki jim poslovodstvo sledi pri tem, ter bi lahko vodili v prevarantsko računovodsko poročanje,
- vpliv zunanjih in notranjih dejavnikov podjetja na povzročanje prevar,
- kako poslovodstvo nadzira zaposlene, ki imajo dostop do denarja ali drugih sredstev, v zvezi s katerimi obstaja verjetnost poneverbe,
- morebitne spremembe v obnašanju ali načinu življenja poslovodstva ali zaposlenih, ki so pritegnile pozornost članov revizijske ekipe,
- kako ustrezno vključiti oziroma povečati sestavine nenapovedljivosti v čas, vrsto in obseg revizijskih postopkov,
- katere vrste revizijskih postopkov je možno prilagajati glede na verjetnost napačnih navedb zaradi prevar in kateri postopki so učinkovitejši,
- vse domneve o možnih prevarah, ki jih je zasledil revizor, in
- tveganje, da poslovodstvo izogne kontrolam.

Posebno poglavje je namenjeno postopkom ocenjevanja tveganja (*Risk Assessment Procedures*), ki naj bi zajemali predvsem naslednja področja:

- poznavanje izvajanja nadzora s strani odgovornih za poslovodenje in upravljanje,
- preučevanje dejavnikov tveganja prevar,
- preučevanje nenavadnih in nepričakovanih razmerij, in
- preučevanje drugih informacij.

V zvezi s poznavanjem izvajanja nadzora s strani odgovornih za poslovodenje in upravljanje, mora revizor pri spoznavanju podjetja in njegovega okolja, vključno s sistemom notranjih kontrol, pri poslovodstvu poizvedovati:

- o ocenah poslovodstva glede tveganja, da računovodski izkazi vključujejo napačne navedbe, izvirajoče iz prevar,
- o postopkih, ki jih izvaja poslovodstvo za ugotavljanje in odzivanje na tveganja prevar v podjetju, vključno z morebitnimi posebnimi tveganji prevar, ki jih je zaznalo poslovodstvo oziroma o saldih na kontih, vrstah transakcij oziroma razkritji, v zvezi s katerimi obstaja večja verjetnost prevar,
- o razgovorih poslovodstva s pristojnimi za upravljane v zvezi s postopki in odgovori na tveganja prevar v podjetju, in
- razgovorih poslovodstva z zaposlenimi o njihovih pogledih na poslovanje in etično obnašanje.

Pri tem naj bi bil revizor pozoren na vrsto, obseg in pogostost kontrol, ki jih izvaja poslovodstvo na segmentih, kjer je tveganje prevar večje. To je odvisno tudi od velikosti podjetja in od njegove lokacijske razdrobljenosti. V večjih podjetjih so kontrole bolj pogoste,

[2] MSR 240.29

kot v manjših, je pa v slednjih lahko tudi večje tveganje prevar s strani poslovodstva, saj je sistem notranjih kontrol bolj neformalen.

Standard od revizorja tudi zahteva, da se seznani s tem, ali poslovodstvo, notranja revizija ali kdorkoli drug v podjetju ve za storjene prevare, oziroma sumi ali domneva, da so bile storjene[3]. S takimi poizvedovanji naj bi revizor prišel do podrobnejših informacij o saldih na kontih, ki so z vidika prevar bolj tvegani, prav tako pa naj bi preveril, ali se pogledi na tveganje prevar posameznikov v podjetju približno ujemajo, ali pa so si nasprotujoči. Razen pri poslovodstvu in notranji reviziji, naj bi revizor poizvedoval predvsem pri:

- osebju, ki ni direktno povezano z računovodskim poročanjem,
- zaposlenih na različnih nivojih upravljanja,
- zaposlenih, ki sprožajo, izvajajo ali beležijo zapletene ali nenavadne poslovne dogodke, ter pri tistih, ki te zaposlene nadzirajo,
- pravnih svetovalcih v podjetju,
- osebi ali osebah, ki se ukvarjajo z informacijami o prevarah.

Revizor mora razumeti kako odgovorni za upravljanje nadzirajo aktivnosti poslovodstva glede ugotavljanja in odzivanja na ugotovljena tveganja prevar v podjetju, ter kako nadzirajo notranje kontrole, ki jih je poslovodstvo vzpostavilo za zmanjšanje teh tveganj[4]. Pri tem mora revizor v skladu z MSR 260 razumeti sistem upravljanja podjetja. Poznavanje aktivnosti odgovornih za upravljanje podjetja revizorju omogoča razumevanje tveganja poslovodskih prevar v podjetju, primernosti kontrol, ki to preprečujejo ter primernosti in neporočenosti poslovodstva.

Prav tako mora od pristojnih za upravljanje pridobiti informacije o njihovem poznavanju morebitnih prevarah v podjetju oziroma sumih ali domnevah, da so bile prevare v podjetju storjene.

V zvezi s proučevanjem dejavnikov tveganja prevar standard od revizorja zahteva, da mora revizor pri spoznavanju podjetja in njegovega okolja ter notranjih kontrol, proučiti, ali pridobljene informacije ne nakazujejo na prisotnost katerega od dejavnikov tveganja prevar[5]. Storjene prevare je pogosto težko zaznati, ker se prikrivajo, vendar pa mora revizor pri spoznavanju podjetja in njegovih notranjih kontrol biti pozoren na določene okoliščine, ki lahko nakazujejo na spodbujanje ali siljenje k povzročitvi prevare. Take pokazatelje standard imenuje "*dejavnike tveganja prevar*", ter jih nekaj navaja[6]:

- zahteva po izpolnjevanju pričakovanj tretjih glede zagotavljanja dodatnega financiranja premoženja,
- obljubljanje posebnih bonitet za doseganje rezultatov, ki niso realni, in
- neučinkovito kontrolno okolje.

V okviru proučevanja nenavadnih in nepričakovanih razmerij, mora revizor pri izvajanju analitičnih postopkov, s katerimi si zagotavlja razumevanje podjetja, njegovega okolja in notranjih kontrol, upoštevati tudi morebitne nenavadna ali nepričakovana razmerja z drugimi, ki lahko nakazujejo na tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare[7]. Kot neobičajna razmerja standard pojmuje predvsem neobičajne transakcije ali dogodke, zneske, kvociente ali trende, ki lahko nakazujejo na zadeve, ki vplivajo na računovodske izkaze in s tem tudi na njihovo revidiranje. Zato si mora v zvezi z podjetjem revizor oblikovati neka

[3] MSR 240.38
[4] MSR 240.43
[5] MSR 240.48; ta zahteva pomeni, da se revizor s tveganjem prevar začne ukvarjati že pri spoznavanju samega podjetja.
[6] Podrobneje standard dejavnike tveganja prevar opisuje v prilogah.
[7] MSR 240.53

pričakovanja o razmerjih, transakcijah in dogodkih, ki so za podjetje pričakovana in temeljijo na poznavanju podjetja in njegovega okolja.

V okviru proučevanja drugih informacij, mora biti revizor pri spoznavanju podjetja, njegovega okolja in notranjih kontrol, upoštevati tudi morebitne druge pridobljene informacije, ki lahko nakazujejo na tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare[8]. S tem se v ocenjevanje tveganja prevar vključujejo praktično vse informacije, ki jih revizor pridobi od podjetja oziroma njegovega okolja in lahko pripomorejo k objektivnejši oceni tveganja.

Pomembna naloga revizorja v zvezi z odkrivanjem in ocenjevanjem tveganj pomembno napačne navedbe izhajajoče iz prevare, tako na nivoju računovodskih izkazov, kot tudi na nivoju posameznih saldov na kontih, trditev in razkritij, je tudi ovrednotenje kontrol podjetja, ki ta tveganja zmanjšujejo, ter izvajanja aktivnosti v okviru posamezne kontrole[9]. Revizor se pri tem zanaša predvsem na svojo strokovno presojo informacij, ki jih je pridobil o podjetju, njegovem okolju ter sistemu notranjih kontrol. Iz poznavanja kontrolnega sistema, ki je namenjen preprečevanju in odkrivanju napačnih navedb zaradi prevar, lahko revizor dobi tudi pomembne informacije o področjih, ki se poslovodstvu zdijo tvegana in njihovem mnenju glede načina zmanjševanja teh tveganj.

Standard, predvsem v prilogi, posveča posebno pozornost prevarantskemu računovodskemu poročanju z neustreznim pripoznavanjem prihodkov, zato od revizorja zahteva ohranjanje stalnega dvoma o ustreznosti izkazovanja prihodkov. Naloga revizorja je, da presodi, pri katerih vrstah prihodkov, s prihodki povezanih transakcijah ali razkritjih, je tveganje napačnih navedb zaradi prevar lahko večje. Če revizor v zvezi s pripoznavnajem prihodkov v določenih okoliščinah ne odkrije tveganja napačne navedbe zaradi prevare, mora to ustrezno dokumentirati.

Ko revizor zaključi z ocenjevanjem tveganja pomembno napačne navedbe izvirajoče iz prevare, pripravi splošne odgovore, ki so povezani s tveganji pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov ter oblikuje in izvede nadaljnje revizijske postopke, katerih vrsta, čas in obseg odražajo ocenjena tveganja na nivoju posameznih trditev v računovodskih izkazih[10]. Revizor se na zaznana tveganja prevar odziva z večjim strokovnim dvomom, s prilagoditvijo vrste, časa in obsega revizijskih postopkov, z natančnejšim izbiranje vrste in obsega dokumentacije, ki je predmet njegovega pregleda, ter z obsežnejšimi in pogostejšimi pojasnili poslovodstva o pomembnih zadevah.

Pri pripravi splošnih odgovorov, povezanih s tveganjem pomembno napačnih navedb izvirajočih iz prevar na ravni računovodskih izkazov, revizor:
- prouči zadolžitve in nadzor osebja,
- prouči računovodske politike podjetja, ter
- vključi sestavino nenapovedljivosti pri izbiranju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov[11].

Na splošno v takih primerih revizor predvsem razmišlja o povečanju obsega preveritev ter o vključevanju osebja s posebnimi znanji v revidiranje. Pozoren je tudi na računovodske politike podjetja, predvsem tiste, ki temeljijo na subjektivnih ocenah posameznikov oziroma so povezane z zahtevnejšimi poslovnimi dogodki. Preverja tudi, ali izbrane računovodske politike ne nakazujejo na prevarantsko računovodsko poročanje. Tveganje napačnih navedb

[8] MSR 240.55
[9] MSR 240.57
[10] MSR 240.61
[11] MSR 240.66

izhajajočih iz prevar na ravni posameznih trditev v računovodskih izkazih pa revizor zmanjšuje[12]:

- s pridobivanjem bolj zanesljivih revizijskih dokazov in dodatnimi z njimi povezanimi informacijami,
- z večjim poudarkom na fizičnemu preverjanju in opazovanju posameznih sredstev, računalniško podprtim revizijskim tehnikam, ter postopkom, ki zagotavljajo dodatne informacije o posameznih zadevah,
- s prilagajanjem časa izvajanja bistvenih revizijskih postopkov, ter
- z razširitvijo revizijskih postopkov, ki predstavljajo odgovor na večje tveganje napak zaradi prevar.

Poseben poudarek je namenjen poslovodskemu izogibanju kontrol, zato revizor kot odgovor na ta tveganja oblikuje in izvede revizijske postopke, in sicer:

- preveri pravilnost vnosov v glavno knjigo in prilagoditev pri pripravi računovodskih izkazov,
- razišče pristranskost računovodskih ocen, ki bi lahko pomenile prevaro in iz nje izvirajočo pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih, ter
- razume poslovno utemeljenost posameznih pomembnih poslovnih dogodkov, ki jih je zaznal in ki pomenijo odstop od običajnega poslovanja podjetja, oziroma se mu glede na njegovo poznavanje poslovanja podjetja, zdijo neobičajne[13].

Pri preverjanju vpisov v poslovne knjige mora revizor v prvi vrsti:

- razumeti proces računovodskega poročanja v podjetju in kontrole, ki so povezane z vpisovanjem v poslovne knjige,
- ovrednotiti te kontrole in preveriti, ali se izvajajo,
- pri posameznikih, povezanih z računovodskim poročanjem, poizvedovati o nepravilnih ali nenavadnih dejanjih, povezanih z beleženjem podatkov v poslovne knjige,
- določiti obdobje, ki bo predmet pregleda, in
- izbrati zapise v poslovnih knjigah, ki bodo predmet pregleda.

Pri proučevanju računovodskih ocen, ki so podlaga za računovodsko poročanje, je vloga revizorja predvsem ta, da preveri njihovo upravičenost oziroma sprejemljivost, saj je prevaranstsko računovodsko poročanje pogosto povezano z namernimi napačnimi računovodskimi ocenami. Če revizor zazna določene anomalije pri poslovodstvu, ki sprejema računovodske ocene, presodi, ali okoliščine, ki so privedle do teh anomalij lahko pomenijo tveganje pomembno napačne navedbe izhajajoče iz prevare.

Tretji pomemben vidik, ki ga revizor proučuje pri preverjanju poslovodstva, je poslovna utemeljenost pomembnih poslovnih dogodkov. Na podlagi poznavanja poslovanja revizor lahko zazna poslovne dogodke, ki vodijo v prevarantsko računovodsko poročanje ali poneverbo sredstev.

V zvezi z ovrednotenjem revizijskih dokazov standard od revizorja zahteva, da na podlagi pridobljenih dokazov ugotovi, ali tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare lahko ostane na ravni ocenjenega. To je revizorjeva strokovna presoja. Revizor mora tudi presoditi, ali analitični postopki, ki so opravljeni na koncu oziroma blizu zaključka revizije, ko oblikuje splošne zaključke o tem ali so računovodski izkazi kot celota skladni z njegovim poznavanjem poslovanja, kažejo na prej neugotovljena tveganja pomembno napačnih navedb zaradi prevar[14]. Ko revizor odkrije napačno navedbo, presodi, ali le-ta lahko nakazuje na prevaro, in če je temu tako, prouči vplive take napačne navedbe na ostale vidike revizije,

---

[12] MSR 240 v prilogi 2 podrobneje opisuje možne revizijske postopke, s katerimi se revizor odziva na tveganje pomembno napačnih navedb zaradi prevar.
[13] MSR 240.76
[14] MSR 240.85

predvsem na zanesljivost ravnateljskih predstavitev[15]. Revizor pri ugotovljenih napakah, ki izhajajo iz prevare, nikoli ne sme sklepati, da je to osamljen primer. Če ugotovljene napake izhajajoče iz prevare kot celota niso pomembne, pa mora ovrednotiti posledice (na nadaljnje postopke), predvsem tiste, ki izhajajo iz položaja posameznika, ki je vpleten, v podjetju. Kadar revizor potrdi, ali pa ne more sprejeti zaključka ali so računovodski izkazi pomembno napačni zaradi prevare, mora presoditi vplive na nadaljevanje revizije[16].

Glede ravnateljskih predstavitev, poročanja poslovodstvu in pristojnim za upravljanje ter nadzornim institucijam in organom pregona, ter revizorjevo nezmožnostjo dokončanja posla, novi standard ne vsebuje bistvenih novosti.

Se pa veliko večji poudarek da na dokumentaciji, ki je obdelana v kar štirih členih (doslej v enem). V tem delu se standard močno navezuje na MSR 315 in MSR 330. Revizor mora dokumentirati vse postopke, ki jih je opravil v povezavi z ocenjevanjem tveganj pomembno napačnih navedb izhajajočih iz prevare ter njihovim odkrivanje, predvsem pa mora dokumentirati:

- poznavanje podjetja, njegovega okolja ter oceno tveganj pomembno napačnih navedb izhajajočih iz prevar (odločitve tveganjih prevar, temelječe na razpravi med člani revizijske ekipe, oceno tveganja prevar na ravni računovodskih izkazov ter na ravni posameznih trditev),
- odgovore na ocenjena tveganja pomembno napačnih navedb izhajajočih iz prevar (splošne odgovore, vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, ter povezavo teh postopkov z ocenjenim tveganjem prevar, rezultate revizijskih postopkov),
- poročanje poslovodstvu, pristojnim za upravljanje, nadzornim institucijam oziroma drugim, ter
- razloge za neutemeljenost domneve tveganja pomembno napačne navedbe izhajajoče iz prevar v zvezi s prihodki, v okviru revizijskega posla.

2. MSR 300 - NAČRTOVANJE REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

2.1. Splošno

Tudi omenjeni standard je, glede na prejšnjo različico, nekoliko spremenjen, predvsem pa obsežnejši. Obdeluje naslednja področja:

- uvodne aktivnosti,
- načrtovanje dela, ter
- dodatne presoje pri prvih revizijah.

Na splošno se od revizorja zahteva, da revizijo načrtuje tako, da lahko uspešno opravi revizijo[17], standard pa daje revizorju napotke, kako to doseči. Ključna dokumenta načrtovanja še vedno ostajata celovit revizijski načrt ter revizijski program.

Standard se začne uporabljati za revidiranje računovodskih izkazov podjetij, katerih poslovno leto se je začelo 15. decembra 2004 ali kasneje.

[15] MSR 240.86
[16] MAR 240.89
[17] MSR 300.2

2.2. Bistvene novosti

Na začetku revizijskega posla (uvodne aktivnosti) mora revizor:
- izvesti postopke glede stalnosti razmerja z naročnikom in posebnosti revizijskega posla,
- oceniti skladnost z etičnimi zahtevami, vključno z neodvisnostjo, ter
- razumeti določbe revizijskega posla.

Te zahteve MSR 300 tesno povezujejo z MSR 220 - Obvladovanje kakovosti revizijskega dela in MSR 210 - Določbe o revizijskih poslih. Namen teh postopkov je zagotoviti, da revizor presoja vse dogodke ali okoliščine, ki lahko škodljivo vplivajo na revizorjevo zmožnost načrtovanja in izvedbe revizijskega posla z namenom, da se zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo raven.

Kot že rečeno, v okviru načrtovanja revizijskega dela, glavna dokumenta ostajata celovit revizijski načrt ter revizijski program. Njuna vloga in vsebina se z novim standardom ne spreminjata, kljub temu pa standard po novem v prilogi vsebuje primere zadev, na katere mora biti revizor pozoren pri njuni izdelavi.

Je pa v okviru načrtovanja revizijskega dela v MSR 300 dan večji poudarek nadzoru članov revizijske ekipe ter poročanju poslovodstvu in pristojnim za upravljanje.

Revizor mora načrtovati vrsto, čas in obseg dodeljevanja ter nadziranja izvajanja nalog članov revizijske ekipe in pregledovanja njihovega dela[18]. Pri tem upošteva temeljna načela in postopke, predpisane v MSR 220, velikost revidiranega podjetja, oceno tveganja pomembno napačne navedbe ter zmožnosti in sposobnosti posameznega člana revizijske ekipe.

Revizor lahko o načrtovanju revizijskega dela poroča tudi poslovodstvu ali pristojnim za upravljanje. Tako poročanje ponavadi vsebuje predvsem elementi celovitega revizijskega načrta. Če pa revizor poroča tudi o revizijskem programu, v katerem so opisani vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov, mora biti pozoren na to, da z razkrivanjem le-teh, revizija ne bo postala preveč predvidljiva.

Kadar pa revizor prvič sodeluje z naročnikom, mora še pred sprejetjem take revizije:
- izvesti postopke, vezane na sprejemljivost razmerja z naročnikom in sprejemljivost samega revizijskega posla, ter
- v primeru, da je šlo za zamenjavo revizorja, komunicirati s predhodnim revizorjem glede skladnosti z etičnimi zahtevami[19].

Ti postopki so pri novih naročnikih potrebni predvsem zaradi pomanjkanja predhodnih izkušenj z njimi.

[18] MSR 300.18
[19] MSR 300.28

3. MSR 315 - POZNAVANJE POSLOVANJA PODJETJA IN NJEGOVEGA OKOLJA TER OCENJEVANJE TVEGANJA POMEMBNO NAPAČNIH NAVEDB

3.1. Splošno

Mednarodni standard revidiranja 315 - *Poznavanje poslovanja podjetja in njegovega okolja ter ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb*, nadomešča prejšnji MSR 310 - *Poznavanje poslovanja* in deloma MSR 400 - *Ocenjevanje tveganj in notranje kontroliranje*.

Tudi omenjeni standard je eden izmed obsežnejših in zahtevnejših, saj vsebuje kar 124 členov, v katerih obdeluje predvsem postopke ocenjevanja tveganj pomembno napačnih navedb, vire, na podlagi katerih revizor pridobiva znanja o podjetju, njegovem okolju in sistemu notranjih kontrol, komuniciranju in poročanju poslovodstvu in pristojnim za upravljanje in drugo.

Glavna zahteva standarda je, da revizor dovolj spozna podjetje, njegovo okolje in notranje kontrole, da lahko oceni tveganje pomembno napačne navedbe izhajajoče tako iz prevare kot tudi iz napake, ter da na tej podlagi lahko oblikuje in izvede ustrezne revizijske postopke. Obseg potrebnega poznavanja podjetja, okolja in notranjega kontroliranja je prepuščeno revizorjevi strokovni presoji.

Standard se začne uporabljati za revidiranje računovodskih izkazov podjetij, katerih poslovno leto se je začelo 15. decembra 2004 ali kasneje.

3.2. Bistvene novosti

V zvezi s postopki, ki jih mora revizor opraviti pri ocenjevanju tveganja, standard izpostavlja predvsem[20]:
- poizvedovanje o poslovodstvu in drugih v podjetju,
- analitične postopke, in
- opazovanja in pregledovanja.

Revizor se sam odloča, katere od omenjenih postopkov bo uporabil za pridobivanje posameznih informacij, ki mu bodo pomagale pri ocenjevanju tveganj, saj vsak postopek zagotavlja določene informacije z določeno stopnjo zanesljivosti.

Kadar pa revizor namerava uporabiti informacije o podjetju, njegovem okolju in notranjem kontroliranju, pridobljene v preteklih obdobjih, mora preveriti, ali ni prišlo do sprememb, ki bi lahko vplivale na verodostojnost takih informacij v tekoči reviziji[21].

Pomemben postopek ocenjevanja tveganja pomembno napačne navedbe je tudi razpravljanje med člani revizijske ekipe[22]. S tem izkušenejši člani posredujejo svoje informacije in pretekle izkušnje ostalim članom revizijske ekipe in jim pomagajo razumeti tveganja pomembno napačnih navedb zaradi napak ali prevar v računovodskih izkazih, na področjih, ki so jim dodeljena v pregled. Pri odločanju o članih, ki bodo vključeni v razprave, o obsegu razprave in o tem kako in kdaj se bo opravila, je prepuščeno revizorjevi strokovni presoji.

[20] MSR 315.7
[21] MSR 315.12
[22] MSR 315.14

V zvezi s poznavanjem podjetja, njegovega okolja in notranjih kontrol, standard od revizorja zahteva, da si pridobi predvsem znanja o:

- panogi, nadzornih institucijah in drugih zunanjih dejavnikih, vključno z uporabljenim okviroma računovodskega poročanja[23],
- vrsti podjetja (njegovih poslih, lastništvu, upravljanju, izvedenih in nameravanih investicijah, načinu financiranja, …)[24],
- sprejetih in uporabljenih računovodskih politikah, pri čemer mora proučiti njihovo ustreznost glede na vrsto poslovanja in glede na skladnost s sprejetim okvirom računovodskega poročanja[25],
- namenu poslovanja podjetja in njegovih načrtih, ter z njimi povezanimi tveganji, ki lahko povzročijo pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih[26],
- obsegu in nadzoru finančnih operacij podjetja[27], ter
- notranjih kontrolah, primernih za revidiranje[28].

O vsem naštetem, predvsem pa o pridobivanju informacij, povezanih z notranjimi kontrolami, standard vsebuje obsežno pojasnjevalno gradivo.

V zvezi z notranjimi kontrolami, standard najprej opisuje kontrole, primerne za revidiranje ter intenzivnost razumevanja notranjih kontrol. Predvsem pomen kontrol z vidika revidiranja predstavlja novost pri spoznavanju in preverjanju delovanja kontrolnega sistema. Standard namreč loči kontrole na tiste, katerih poznavanje in zaupanje v njihovo delovanje je pomembno za ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb in na tiste, ki s tega vidika niso pomembne. Kontrole, ki so pomembne z vidika revidiranja, so tiste, ki vplivajo na pripravo računovodskih izkazov za zunanje potrebe v smislu njihove resničnosti in poštenosti (skladnosti s sprejetim okviroma računovodskega poročanja) ter tiste, ki uravnavajo tveganja, povezana s pomembno napačnimi navedbami v računovodskih izkazih. Natančna opredelitev teh kontrol je s standardom prepuščena revizorjevi strokovni presoji, pri čemer pa naj bi upošteval:

- oceno pomembnosti,
- velikost podjetja,
- naravo poslovanja, ter značilnosti organizacije in lastništva podjetja,
- razpršenost in zapletenost poslovanja podjetja,
- upoštevane pravne zahteve in zahteve nadzornih institucij, ter
- vrsto in zapletenost posameznih delov sistema notranjih kontrol, vključno z uporabo storitvenih organizacij.

V pojasnilih temeljnih načel in pomembnih postopkov tega standarda najdemo tudi pomen značilnosti ročnih in avtomatiziranih postopkov notranjega kontroliranja na revizorjevo ocenjevanje tveganja ter opis omejitev notranjega kontroliranja.

V standardu so opisane tudi sestavine notranjih kontrol, v zvezi s katerimi si mora revizor pridobiti ustrezna znanja, in sicer predvsem o:

- kontrolnem okolju[29],
- postopkih ocenjevanja tveganj v podjetju[30],

[23] MSR 315.22
[24] MSR 315.25
[25] MSR 315.28
[26] MSR 315.30
[27] MSR 315.35
[28] MSR 315.41
[29] MSR 315.67
[30] MSR 315.76

- informacijskem sistemu podjetja in z njim povezanimi poslovnimi procesi, pomembnimi za računovodsko poročanje ter komuniciranje[31],
- kontrolnih postopkih[32],
- načinu nadziranja notranjih kontrol, predvsem tistih, povezanih z računovodskim poročanjem, ter o odpravljanju pomanjkljivosti[33].

Kontrolno okolje zajema upravljanje in poslovodenje nalog in vedenja, zavedanja ter dejanj pristojnih za upravljanje in poslovodenje, glede notranjih kontrol in njihovega pomena za podjetje. Procesi ocenjevanja tveganja predstavljajo podlago za opredeljevanje tveganj v podjetju, ki jih mora poslovodstvo obvladovati. Še posebej natančen pa je standard pri spoznavanju informacijskega sistema podjetja, saj od revizorja zahteva, da v zvezi s tem prouči naslednja področja:
- vrste transakcij podjetja, pomembnih za računovodske izkaze,
- postopke, tako v informacijski tehnologiji kot ročne, s katerimi se take transakcije začenjajo, beležijo, izvajajo ter poročajo,
- z njimi povezane računovodske evidence, tako elektronske kot ročne, podporne informacije, in bistvene salde na kontih,
- kako računovodski sistem zajema dogodke in okoliščine, značilne za računovodske izkaze, ter
- postopke računovodskega poročanja, ki se uporabljajo za pripravo računovodskih izkazov, skupaj z računovodskimi ocenami in razkritji.

Temeljni kontrolni postopki notranjega kontroliranja, ki jih standard navaja, so predvsem potrjevanje, preverjanje, informiranje, fizično kontroliranje in razmejevanje dolžnosti.

Revizor mora na podlagi do sedaj opravljenih postopkov poznavanja podjetja, njegovega okolja in notranjih kontrol, spoznati in oceniti tveganja napačnih navedb, in sicer na ravni računovodskih izkazov, uradnih trditev v zvezi s posamezno vrsto poslovnih dogodkov, salda na kontih in razkritij[34]. Na tej podlagi mora nato revizor opredeliti tista izmed zaznanih tveganj, ki po njegovi presoji zahtevajo posebno pozornost pri reviziji (tako imenovana pomembna tveganja)[35]. Na odločitev v zvezi s tem vpliva predvsem verjetnost, da je posamezno tveganje povezano s tveganjem prevare, zapletenostjo poslovnih dogodkov, razmerji s povezanimi strankami, subjektivnostjo pri ocenjevanju oziroma merjenju poslovnih kategorij, in podobno. S temi tveganji so povezani tudi nerutinski (neobičajni glede velikosti, vrste ali pogostosti) poslovni dogodki. V zvezi s pomembnimi tveganji mora revizor, če tega še ni storil, ovrednotiti ustroj notranjih kontrol, postopke, predvidene v okviru posameznih kontrol in preveriti, ali se le-ti tudi izvajajo[36]. Kot del celotnega ocenjevanja tveganja, mora revizor ovrednotiti sistem notranjih kontrol ter preveriti izvajanje postopkov tudi v zvezi s tistimi tveganji, za katere po njegovi strokovni presoji, z revizijskimi dokazi, pridobljenimi samo s preizkušanjem podatkov, ni mogoče ali ni smotrno zmanjševati tveganja pomembno napačne navedbe na nivoju uradne trditve na sprejemljivo nizko raven[37].

Revizorjeva naloga je, da poslovodstvo in pristojne za upravljanje na ustrezni ravni odgovornosti, seznani z vsemi pomembnimi slabostmi glede ustroja in izvajanja notranjih kontrol, ki jih je zaznal[38].

---

[31] MSR 315.81
[32] MSR 315.90
[33] MSR 315.96
[34] MSR 315.100
[35] MSR 315.108
[36] MSR 315.113
[37] MSR 315.115
[38] MSR 315.120

V zvezi s potrebo po dokumentiranju revizorjevih aktivnosti in ugotovitev iz tega standarda, ki ga standard obdeluje v posebnem členu, se izpostavlja zahteva po dokumentiranju:
- razpravo med člani revizijske ekipe o verjetnosti pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih podjetja zaradi prevare ali napake, ter zaključke, ki so bili sprejeti,
- ključne zadeve, pomembne za razumevanje poslovanja podjetja in njegovega okolja, iz člena 20, in vseh sestavinah notranjih kontrol iz člena 43, da bi se lahko ocenilo tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih; tudi vir informacij iz katerih izhajajo ugotovitve; in postopke ocenjevanja tveganj,
- zaznanih in ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na nivoju računovodskih izkazov in na nivoju uradne trditve, kot to zahteva člen 100, ter
- zaznana tveganja in z njimi povezani kontrolni postopki, ovrednoteni na podlagi zahtev iz člena 113 in 115[39].

4. MSR 330 - REVIZORJEVI POSTOPKI KOT ODGOVOR NA OCENJENA TVEGANJA

4.1. Splošno

Namen standarda je podati pravila in napotke za odločanje o vseh odgovorih in načrtovanje ter izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov kot odgovor na ocenjena tveganja pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih in na ravneh uradnih trditev pri reviziji računovodskih izkazov. Predstavlja nadaljevanje postopkov, opravljenih z MSR 315, kjer je glavni cilj opravljenih postopkov spoznati poslovanje podjetja in oceniti tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, z upoštevanjem temeljnih načel, opisanih v MSR 330 pa revizor oblikuje take revizijske postopke, s katerimi bo tveganja (ugotovljena na podlagi MSR 315) znižal na sprejemljivo raven. Standard revizorju daje napotke v zvezi z:
- splošnimi odgovori,
- revizijskimi postopki, ki odgovarjajo na tveganja pomembno napačnih navedb,
- ovrednotenjem zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov, ter
- dokumentiranjem.

Močan poudarek je v standardu dan preizkusu kontrol, kar je tudi razumljivo, saj nadomešča MSR 400, ki je bil decembra 2004 umaknjen.

Standard se začne uporabljati za revidiranje računovodskih izkazov podjetij, katerih poslovno leto se je začelo 15. decembra 2004 ali kasneje.

4.2. Bistvene novosti

Glavna zahteva standarda je, da revizor na podlagi ocenjenih tveganj na ravni računovodskih izkazov, pripravi (ustrezne) splošne odgovore na ta tveganja ter načrtuje in izvaja revizijske postopke, kot odgovor na ocenjena tveganja na ravni uradnih trditev[40].

Splošni odgovori na ocenjena tveganja na ravni računovodskih izkazov naj bi se odražali v potrebi:
- po ohranjanju strokovnega dvoma pri zbiranju in ovrednotenju dokazov,
- da je revizijska skupina sestavljena iz dovolj izkušenih oseb ali oseb s posebnimi znanji,

[39] MSR 315.122
[40] MSR 330.3

- da je zagotovljen večji nadzor,
- da so vključene dodatne sestavine nenapovedljivosti pri izboru revizijskih postopkov, ter
- da se spreminja vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov.

Tudi načrtovani revizijski postopki (vrsta, čas in obseg) morajo odgovarjati (ustrezati) oceni tveganja napačnih navedb na ravni uradnih trditev[41]. Standard kot najpomembnejši odgovor na ocenjena tveganja smatra vrsto revizijskih postopkov.

Pri odzivanju na ocenjena tveganja standard revizorju dopušča odločitev, ali bo zadovoljive dokaze in učinkovit odgovor na ocenjena tveganja dobil s preizkusom kontrol, s preverjanjem podatkov ali kombinirano. To zavisi od vrste tveganja in uradne trditve, v zvezi s katero obstaja tveganje. Ne glede na to, pa mora za vsako pomembno vrsto poslov, saldov na kontih ali razkritij, opraviti preizkus podatkov.

Standard daje revizorju tudi usmeritve pri izbiri ustrezne vrste, časa in obsega revizijskih postopkov. V zvezi z izbiro vrste revizijskih postopkov je pomembno, ali bo revizor postopke preizkušanja podatkov izbiral na podlagi domneve o delujočih kontrolah ali ne. Če revizor pričakuje nizko tveganje, da se pojavijo pomembno napačne navedbe zaradi uspešnih kontrol, mora njihovo delovanje tudi preveriti.

V primeru, da revizor tveganje pomembno napačnih navedb oceni kot visoko, je primerneje, da več revizijskih postopkov opravi konec obdobja, ki je predmet revidiranja, pri tem pa upošteva:
- okolje kontroliranja,
- kdaj so na voljo informacije,
- vrsto tveganja, in
- obdobje ali datum, na katerega se nanašajo dokazi.

Izbiro vrste, časa in obsega revizijskih postopkov standard v nadaljevanju podrobneje obrazloži posebej za preizkuse kontrol in posebej za postopke preizkušanja podatkov. Prav tako o izvajanju teh dveh fazah revidiranja daje nekaj novih napotkov.

4.2.1. Preizkusi kontrol

Kadar revizorjeva ocena pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev vključuje pričakovanje, da kontrole delujejo uspešno, revizor opravi preizkuse kontrol, da bi pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da so kontrole delovale uspešno ob ustreznem času v obdobju, ki je predmet revizije[42].

Kadar se revizor odloči, da ni možno ali izvedljivo z revizijskimi dokazi, pridobljenimi zgolj s postopki preizkušanja podatkov, zmanjšati pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev na sprejemljivo nizko raven, opravi revizor preizkuse ustreznih kontrol, da bi pridobil revizijske dokaze o uspešnosti njihovega delovanja[43].

Revizor mora pri revidiranju upoštevati, da neodkritje napačnih navedb samo po sebi še ne pomeni uspešnosti delovanja notranjih kontrol, da pa na drugi strani odkritje napačnih navedb kaže na njihovo neuspešnost.

Standard v zvezi s časom preizkusov kontrol da kar nekaj novih napotkov, predvsem v smeri natančnejše opredelitve, kdaj oziroma v kakšnih primerih je potrebno oziroma ni potrebno opraviti njihovega preizkusa.

---

[41] MSR 330.7
[42] MSR 330.23
[43] MSR 330.25

Kadar revizor preizkus kontrol opravlja med letom, mora odločiti, katere dodatne revizijske dokaze mora pridobiti za preostalo obdobje[44]. S tem standard napeljuje na zaključek, da mora biti preveritev delovanja preverjena preko celotnega obdobja, ki ga pokriva revizija.

Če se revizor naslanja na ugotovitve o delovanju kontrol iz prejšnjih revizij, mora pridobiti revizijske dokaze o morebitnih spremembah pri teh kontrolah v tekočem obdobju[45]. V primeru, da so se katere od kontrol spremenile, preizkusi uspešnost njihovega delovanja v tekočem obdobju[46].

Pomembna novost, ki jo uvaja standard in ki je nekako že bila prisotna v dosedanji revizijski praksi pa je, da je potrebno kontrole, na katerih uspešnost delovanja se zanašamo, pa se niso spreminjale, preveriti najmanj enkrat pri vsaki tretji reviziji[47]. Pri pogostosti preverjanja takih kontrol revizor upošteva tudi dejavnike, kot so:
- uspešnost delovanja drugih sestavin notranjega kontroliranja,
- tveganja, ki izvirajo iz značilnosti kontroliranja,
- uspešnosti splošnih kontrol informacijskega sistema, …

Kadar obstaja več kontrol, za katere je v preteklosti preveril, da uspešno delujejo, in na katere se bo revizor zanašal, mora preizkusiti uspešnost delovanja nekaterih izmed njih pri vsaki reviziji[48]. Kar z drugimi besedami pomeni, da ne sme priti do tega, da pri eni reviziji sploh ne bi preverjal uspešnosti delovanja notranjih kontrol, pa bi se zanašal na njihovo delovanje na podlagi preteklih izkušenj.

Kadar pa gre za uradne trditve, pri katerih obstaja pomembno tveganje napačne navedbe, revizor pa se namerava zanašati na delovanje kontrol, ki znižujejo ta tveganja, jih mora preveriti v tekočem letu[49]. Kar zopet z drugimi besedami pomeni, da mora biti uspešnost delovanja kontrol na vseh bistvenih področjih preverjena vsako leto.

4.2.2. Postopki preizkušanja podatkov

V zvezi s preizkušanjem podatkov standard določa, da mora revizor ne glede na ocenjeno tveganje pomembno napačnih navedb, oblikovati in izvesti postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje[50]. Ta zahteva se pojavlja predvsem zato, ker tudi pri notranjem kontroliranju obstajajo določene omejitve, predvsem pa možnost poslovodstva, da se jim izogne.

Ko revizor opravlja preizkuse, povezane z zaključevanjem računovodskih izkazov, mora izvesti naslednje postopke:
- usklajevanje računovodskih izkazov s temeljnimi računovodskimi razvidi, in
- preiskovanje pomembnih vpisov v dnevnik in drugih prilagoditev, opravljenih med izdelovanjem računovodskih izkazov[51].

---

[44] MSR 330.37
[45] MSR 330.39
[46] MSR 330.40
[47] MSR 330.41
[48] MSR 330.43
[49] MSR 330.44
[50] MSR 330.49
[51] MSR 330.50

Glede časa postopkov preizkušanja podatkov je potrebno poudariti, da mora revizor, kadar so ti postopki izvedeni na medletni ravni, opraviti nadaljnje preizkuse ali pa jih kombinirati s preizkusi kontrol, da bi pokril preostalo obdobje[52].

Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov in dobljenih revizijskih dokazov mora revizor presoditi, ali so ocene tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev še ustrezne[53].

Vsekakor pa, kar sproti nisem posebej poudarjal, mora revizor vse pomembne zadeve (splošne dogovore, vrsto čas in obseg revizijskih postopkov, predvsem pa sklep, da se bo opiral na uspešnost delovanja kontrole, ki ga je preveril v preteklih letih) dokumentirati[54].

5. MSR 500 - REVIZIJSKI DOKAZI

5.1. Splošno

Prenovljeni MSR 500 ostaja po svojem namenu nespremenjen. Glavno vodilo, ki ga daje revizorju je pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za oblikovanje revizijskega mnenja. Je pa pomembna sprememba v tem, da prenovljeni standard veliko večji poudarek daje presojanju zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov, kakor pa prejšnji, seveda pa končno sodbo prepušča revizorjevi strokovni presoji.

Prav tako ni več govora o dveh fazah revizijskega posla (preizkusu kontrol in preizkušanju podatkov), v okviru katerih se dokazi pridobivajo, temveč je poudarek na to, kje v podjetju se dokazi lahko nahajajo ter v kakšni obliki.

Na splošno bil lahko rekli, da je standard preoblikovan oziroma dopolnjen predvsem v delu, ki se nanaša na presojo dokazov in ne toliko v delu, ki obravnava načine njihovega pridobivanja.

Standard se začne uporabljati za revidiranje računovodskih izkazov podjetij, katerih poslovno leto se je začelo 15. decembra 2004 ali kasneje.

5.2. Bistvene novosti

Lahko bi rekli, da se je nekoliko razširil, ali pa v tem smislu vsaj bolj jasno opredelil, pojem revizijskih dokazov. Poudarjeno je namreč, da se kot revizijski dokazi smatrajo vsi dokazi oziroma informacije, s katerimi razpolaga revizor, deli pa jih na tiste, ki se pridobivajo v okviru posameznega revizijskega posla in tiste, ki jih je revizor pridobil že v prejšnjih revizijah oziroma v okviru postopkov sprejemanja naročnika.

Poudarjena je odgovornost poslovodstva za pripravo računovodskih izkazov na podlagi računovodskih evidenc, ki služijo tudi kot osnova za pridobivanje revizijskih dokazov, s tem, da revizor najprej preveri skladnost računovodskih izkazov z računovodskimi evidencami.

---

[52] MSR 330.56
[53] MSR 330.66
[54] MSR 330.73

V zvezi z zanesljivostjo revizijskih dokazov je dodano napotilo, da so dokazi, videni v originalu zanesljivejši od tistih, v obliki fotokopij ali faksimilov. Kljub temu, da revizor ne presoja pristnosti dokumenta, pa mora vseeno presoditi njegovo zanesljivost kot revizijskega dokaza.

Prenovljeni standard pa na novo od revizorja zahteva, da mora v zvezi z vsemi informacijami, ki jih priskrbi podjetje, in na katerih bo opravil revizijske postopke, pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o njihovi točnosti in popolnosti.

Revizor mora trditve za vrste poslov, salde na kontih ter predstavitve in razkritja, uporabiti do takih podrobnosti, da na njihovi podlagi lahko oceni tveganje pomembno napačne navedbe ter oblikuje in izvede nadaljnje revizijske postopke[55]. Trditve poslovodstva se na novo delijo v tri skupine, in sicer:

a) trditve o vrstah poslov in dogodkov v revidiranem poslovnem letu;
b) trditve o saldih na kontih na koncu; ter
c) trditve v predstavitvah in razkritjih.

V posamezno skupino pa sodijo samo nekatere izmed naslednjih trditev:

- *Dogajanje*: posel ali dogodek se nanaša na organizacijo v obdobju;
- *Popolnost:* vse transakcije in dogodki ki bi morali biti knjiženi, so bili knjiženi.
- *Točnost*: Zneski in drugi podatki o knjiženih transakcijah ali dogodkih so ustrezno knjiženi.
- *Presek*: transakcije in dogodki so knjiženi v ustreznem obračunskem obdobju.
- *Razvrstitev*: transakcije in dogodki so knjiženi na ustreznih kontih.
- *Obstoj*: sredstva, obveznosti in kapital obstajajo.
- *Pravice in dolžnosti*: organizacija ima ali obvladuje pravice do sredstev, obveznosti pa so obveza organizacije.
- *Vrednotenje in razporejanje*: sredstva obveznosti in kapital so prikazani v računovodskih izkazih v ustreznih zneskih, končno vrednotenje ali prerazporejanja pa so ustrezno knjižena.
- *Razvrstitev in razumljivost*: računovodska informacija je ustrezno predstavljena in opisana, razkritja pa so jasno izražena.

Pomen posamezne trditve pa je odvisen od skupine v okviru katere jo obravnavamo.

V zvezi z revizijskimi postopki, ki jih standard predvideva kot način pridobivanja revizijskih dokazov, ni posebnih novosti, res pa je, da se je s prenovljenim standardom pojavil nov, katerega so revizorji v praksi že izvajali, zato gre pri tem predvsem za prilagajanje dejanskemu stanju, kot pa za nove zahteve. Ta postopek je "*ponovno izvajanje*", pri čemer je mišljeno revizorjevo neodvisno izvajanje postopkov ali kontrol, ki se izvajajo kot del notranjih kontrol organizacije, bodisi ročno ali s pomočjo računalniško podprtih revizijskih postopkov.

6. ZAKLJUČEK

Predstavljeni standardi prinašajo kar nekaj novosti, predvsem pa dajejo na nekaterih področjih revizijskega dela podrobnejša navodila glede potrebnih postopkov, ki omogočajo revizorju uspešno izvedbo posla. Glede na povedano lahko ugotovimo, da:

- se v zvezi s tveganjem napačnih navedb zaradi prevar posebno pozornost posveča poslovodskim prevaram in nevarnostim izogibanja kontrol, ter manj zaposlenskim

[55] MSR 500.16

prevaram, prav tako pa ovrednotenju nadziranja poslovodstva s strani tistih, pristojnih za upravljanje in poslovodenje;
- je na večih mestih izpostavljen pomen nenapovedljivosti vrste, časa in obsega revizijskih postopkov;
- je spoznavanje zanesljivosti delovanja notranjih kontrol ločena na njihovo spoznavanje (MSR 315) in na njihovo preverjanje (MSR 330);
- je natančno opredeljeno, kako pogosto je potrebno preverjati delovanje posameznih delov ustroja notranjih kontrol;
- mora biti na tak ali drugačen način preverjeno celotno obdobje, ki se ga revidira, in ne samo posamezni časovni izseki;
- kljub posebnemu standardu, ki obravnava revizijsko dokumentacijo (MSR 230), in daje splošne napotke v zvezi z njo, vsak standard še posebej navaja, kaj v zvezi z opravljenimi postopki, ki so z njim predpisani, mora revizor dokumentirati; ter
- se velik poudarek posveča komunikaciji med člani revizijske skupine in predvsem vlogi partnerja na projektu.

Vse to nas vodi k jasnemu zaključku, da je v primerjavi s prejšnjimi standardi načelo delovanja revizorja v skladu z njegovo strokovno presojo, nekoliko bolj omejeno.