

Odbor za
mednarodne
standarde
revidiranja in
dajanja zagotovit

MSR 200
December 2009

Mednarodni standard revidiranja

MSR 200

**GLAVNI CILJI
NEODVISNEGA REVIZORJA
IN IZVAJANJE REVIZIJE
V SKLADU Z MEDNARODNIMI
STANDARDI REVIDIRANJA**



International Federation
of Accountants

Ta MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 200 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 200 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 200 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 200 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 200 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 200 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 200 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 200**GLAVNI CILJI NEODVISNEGA
REVIZORJA IN IZVAJANJE REVIZIJE V
SKLADU Z MEDNARODNIMI STANDARDI
REVIDIRANJA**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1–2
Revizija računovodskih izkazov	3–9
Datum uveljavitve	10
Glavni cilji revizorja	11–12
Opredelitev pojmov	13
Zahteve	
Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov	14
Poklicna nezaupljivost	15
Strokovna presoja	16
Zadostni in ustrezni revizijski dokazi in revizijsko tveganje	17
Izvajanje revizije v skladu z MSR	18–24
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Revizija računovodskih izkazov	A1–A13

Glavni cilji in izvajanje revizije v skladu z MSR	MSR 200
Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov	A14–A17
Poklicna nezaupljivost	A18–A22
Strokovna presoja	A23–A27
Zadostni in ustrezni revizijski dokazi in revizijsko tveganje	A28–A52
Izvajanje revizije v skladu z MSR	A53–A76

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava vse naloge neodvisnega revizorja pri opravljanju revizije računovodskih izkazov v skladu z MSR. Opredeljuje zlasti glavne cilje neodvisnega revizorja ter pojasnjuje naravo in obseg revizije, zasnovane tako, da neodvisnemu revizorju omogoča doseči te cilje. Pojasnjuje tudi obseg, veljavo in zgradbo MSR ter vključuje zahteve, ki določajo splošno odgovornost neodvisnega revizorja, veljavno za vse revizije, vključno z obveznostjo, da ravna v skladu z MSR. Neodvisni revizor je v nadaljevanju imenovan kar »revizor«.
2. MSR so pisani v kontekstu revizije računovodskih izkazov, ki jo izvaja revizor. Kadar se uporabljajo za revizije drugih računovodskih informacij iz preteklosti, jih je treba okoliščinam primerno prilagoditi. MSR ne obravnavajo nalog revizorja, ki se na primer nanašajo na javno ponudbo vrednostnih papirjev in so morda določene v zakonodaji, drugih predpisih ali kako drugače. Take naloge se lahko razlikujejo od nalog, ki jih določajo MSR. Revizor si tudi v takih okoliščinah sicer lahko pomaga s stališči iz MSR, vendar je njegova odgovornost, da zagotovi skladnost z vsemi ustreznimi zakonskimi, regulativnimi ali strokovnimi obveznostmi.

Revizija računovodskih izkazov

3. Namen revizije je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze. To se doseže z izraženim mnenjem revizorja o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih sestavljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Pri večini okvirov za splošni namen

je to mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno oziroma ali so resničen in pošten prikaz v skladu s tem okvirom. Revizija, opravljena v skladu z MSR, in ustrezne etične zahteve omogočajo revizorju, da oblikuje tako mnenje. (Glej odstavek A1.)

4. Računovodski izkazi, ki so revidirani, so izkazi organizacije, ki jih je pripravilo poslovodstvo organizacije pod nadzorom pristojnih za upravljanje. MSR ne nalagajo odgovornosti poslovodstvu ali pristojnim za upravljanje in ne razveljavljajo zakonov in drugih predpisov, ki urejajo njihovo odgovornost. Toda revizija v skladu z MSR se opravlja ob predpostavki, da so poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje potrdili določeno odgovornost, ki je temeljna za izvajanje revizije. Revizija računovodskih izkazov ne odvezuje poslovodstva ali pristojnih za upravljanje njihove odgovornosti. (Glej odstavke A2–A11.)
5. MSR zahtevajo, da revizor kot podlago za svoje mnenje pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Sprejemljivo zagotovilo je visoka raven zagotovila. Pridobljeno je, ko je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je revizijsko tveganje (to je tveganje, da revizor izrazi neustrezno mnenje, kadar so v računovodskih izkazih pomembne napačne navedbe) zmanjšal na sprejemljivo nizko raven. Toda sprejemljivo zagotovilo ni absolutna raven zagotovila, ker ima vsaka revizija tudi naravne omejitve, ki večinoma izhajajo iz revizijskih dokazov, iz katerih revizor oblikuje svoje sklepe in na katerih temelji revizorjevo mnenje in ki so prej prepričljivi kot neizpodbitni. (Glej odstavke A28–A52.)
6. Zamisel pomembnosti uporablja revizor tako pri načrtovanju kot pri opravljanju revizije, pa tudi pri ovrednotenju učinka ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze.¹ Na splošno se napačne navedbe vključno z opustitvami štejejo za pomembne, če bi za vsako zase ali za vse skupaj lahko utemeljeno pričakovali, da bodo vplivale na poslovne odločitve, ki jih uporabniki sprejemajo na podlagi računovodskih izkazov.

¹ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, in MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*.

O pomembnosti se presoja glede na okoliščine, na presoje pa vplivata revizorjevo zaznavanje potreb uporabnikov računovodskih izkazov po računovodskih informacijah in velikost ali vrsta napačne navedbe ali kombinacija obeh. Revizorjevo mnenje se nanaša na računovodske izkaze kot celoto, zato revizor ni odgovoren za odkrivanje napačnih navedb, ki niso pomembne za računovodske izkaze kot celoto.

7. MSR vsebujejo cilje, zahteve in uporabo ter drugo pojasnjevalno gradivo, namenjeno podpori revizorju pri pridobivanju sprejemljivega zagotovila. MSR zahtevajo, da revizor izvaja strokovno presojo in ohranja poklicno nezaupljivost ves čas načrtovanja in izvajanja revizije in da med drugim:
 - na podlagi poznavanja organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem organizacije, prepozna in ocenjuje tveganja pomembne napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
 - z oblikovanjem in izvajanjem ustreznih odzivov na ocenjena tveganja pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali obstajajo pomembne napačne navedbe;
 - na podlagi ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov oblikuje mnenje o računovodskih izkazih.
8. Oblika mnenja, ki ga izrazi revizor, bo odvisna od primernega okvira računovodskega poročanja in od ustreznega zakona ali drugega predpisa. (Glej odstavka A12–A13.)
9. Revizor ima lahko tudi nekatere druge naloge obveščanja in poročanja uporabnikom, poslovodstvu, pristojnim za upravljanje ali strankam zunaj organizacije v zvezi z zadevami, ki izhajajo iz revizije. Te so lahko določene v MSR ali v ustreznem zakonu ali drugem predpisu.²

Datum uveljavitve

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

² Glej na primer MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*; in MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 43.

Glavni revizorjevi cilji

11. Glavni revizorjevi cilji pri opravljanju revizije računovodskih izkazov so:
 - a) pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembne napačne navedbe zaradi prevare ali napake, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, in
 - b) poročati o računovodskih izkazih in obveščati v skladu z revizorjevimi ugotovitvami, kot to zahtevajo MSR.
12. V vseh primerih, kadar ni mogoče pridobiti sprejemljivega zagotovila in mnenje s pridržki v revizorjevem poročilu v danih okoliščinah ne zadošča za namene poročanja predvidenim uporabnikom računovodskih izkazov, MSR zahtevajo, da revizor mnenje zavrne ali odstopi (ali se umakne)³ od posla, če je odstop po ustreznem zakonu ali drugem predpisu mogoč.

Opredeleitev pojmov

13. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) Primeren okvir računovodskega poročanja – okvir računovodskega poročanja, ki so ga sprejeli poslovodstvo, in kjer je to ustrezno, pristojni za upravljanje za pripravljanje računovodskih izkazov in ki je sprejemljiv glede na vrsto organizacije in na cilje računovodskih izkazov, ali ki ga zahteva zakon ali drug predpis.

Izraz »okvir poštene predstavitve« se uporablja za okvir računovodskega poročanja, ki zahteva ravnanje v skladu z zahtevami iz tega okvira in:

 - i) izrecno ali posredno potrjuje, da utegne biti za pošteno predstavitev računovodskih izkazov potrebno, da poslovodstvo zagotovi dodatna razkritja poleg tistih, ki jih okvir izrecno zahteva, ali
 - ii) izrecno potrjuje, da utegne biti potrebno, da pri kakšni zahtevi poslovodstvo odstopa od tega okvira,

³ V MSR je uporabljen samo izraz »odstop«.

da bi s tem zagotovilo pošteno predstavitev računovodskih izkazov; pričakuje se, da bodo taki odmiki od zahtev potrebni le v izredno redkih okoliščinah.

Izraz »okvir skladnosti« se uporablja za okvir računovodskega poročanja, ki zahteva ravnanje v skladu z zahtevami iz tega okvira, vendar ne vsebuje potrditev iz zgornjih točk (i) ali (ii).

- b) Revizijski dokazi – informacije, ki jih uporabi revizor pri oblikovanju sklepov, na katerih je zasnovano njegovo mnenje. Revizijski dokazi zajemajo tako informacije, ki jih vsebujejo računovodske evidence, ki so podlaga za računovodske izkaze, kot tudi druge informacije. Za namene MSR je:
- i) zadostnost revizijskih dokazov merilo količine revizijskih dokazov; na potrebno količino revizijskih dokazov vpliva revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe in tudi kakovost takšnih revizijskih dokazov;
 - ii) ustreznost revizijskih dokazov merilo kakovosti revizijskih dokazov, to je njihove primernosti in zanesljivosti pri zagotavljanju podpore ugotovitvam, na katerih temelji revizorjevo mnenje.
- c) Revizijsko tveganje – tveganje, da bo revizor izrazil neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi pomembno napačni. Revizijsko tveganje je odvisno od tveganj pomembno napačne navedbe in od tveganja pri odkrivanju.
- d) Revizor – izraz »revizor« se uporablja za opis osebe ali oseb, ki izvajajo revizijo, navadno za partnerja, zadolženega za posel, ali druge člane delovne skupine za posel ali, kjer je to primerno, za podjetje. Kadar MSR vsebuje izrecno zahtevo ali nalogo, ki jo mora izpolniti partner, zadolžen za posel, se namesto izraza »revizor« uporablja izraz »partner, zadolžen za posel«. Kjer je to primerno, je treba izraza »partner, zadolžen za posel« in »podjetje« brati kot njima enakovredna izraza v javnem sektorju.

- e) Tveganje pri odkrivanju – tveganje, da postopki, ki jih revizor izvaja za zmanjšanje revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko raven, ne bodo odkrili obstoječe napačne navedbe, ki utegne biti posamično ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna.
- f) Računovodski izkazi – strukturirana predstavitev računovodskih informacij iz preteklosti, vključno z ustreznimi pojasnili, ki je namenjena poročanju o sredstvih ali obveznostih organizacije v določenem času ali o njihovih spremembah v obdobju v skladu z okvirom računovodskega poročanja. Ustrezna pojasnila običajno obsegajo povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije. Izraz »računovodski izkazi« se običajno nanaša na celoto računovodskih izkazov, kot jih določajo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, pa tudi na posamezni računovodski izkaz.
- g) Računovodske informacije iz preteklosti – informacije finančne narave v zvezi z določeno organizacijo, ki izhajajo predvsem iz njene računovodske ureditve, in sicer o poslovnih dogodkih v preteklih obdobjih ali o gospodarskih razmerah ali okoliščinah v določenem času v preteklosti.
- h) Poslovodstvo – ena ali več oseb, ki imajo nalogo vodenja poslovanja organizacije. Pri nekaterih organizacijah v nekaterih pravnih ureditvah vključuje poslovodstvo nekatere ali vse pristojne za upravljanje, na primer izvršilne člane upravnega odbora, ali lastnika – poslovodjo.
- i) Napačna navedba – razlika med zneskom, razvrstitvijo, predstavitev ali razkritjem kake postavke, o kateri se poroča v računovodskih izkazih, in med zneskom, razvrstitvijo, predstavitev ali razkritjem te postavke, kot to zahteva primerni okvir računovodskega poročanja. Napačna navedba lahko nastane zaradi napake ali zaradi prevare.

Kadar revizor izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno oziroma ali so resničen in pošten prikaz, vključujejo napačne navedbe tudi tiste prilagoditve zneskov,

razvrstitev, predstavitev ali razkritij, ki so po revizorjevi presoji potrebne, da bi bili računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno oziroma da bi bili resničen in pošten prikaz.

- j) Predpostavka v zvezi z odgovornostmi posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, ki je podlaga za izvajanje revizije – Posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje so potrdili in razumejo, da imajo naslednjo odgovornost, ki je temeljna za izvajanje revizije v skladu z MSR. To je odgovornost:
- i) za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitevjo, kjer je to ustrezno;
 - ii) za tako notranje kontroliranje, kot ga posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje določijo kot potrebno, da je omogočena priprava računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in
 - iii) za zagotovitev revizorju:
 - a. dostopa do vseh informacij, za katere posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje vedo, da so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve,
 - b. dodatnih informacij, ki bi jih utegnil revizor za namene revizije zahtevati od posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, in
 - c. neomejenega dostopa do oseb v organizaciji, od katerih je po revizorjevi presoji treba pridobiti revizijske dokaze.

Če se uporabi okvir poštene predstavitve, se besedilo točke (i) lahko preoblikuje v »za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z okvirom računovodskega poročanja« ali »za pripravo

računovodskih izkazov, ki *so resničen in pošten prikaz* v skladu z okvirom računovodskega poročanja.«

»Predpostavka v zvezi z odgovornostmi posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, ki je podlaga za izvajanje revizije«, se navaja tudi samo kot »predpostavka«.

- k) Strokovna presoja – uporaba ustreznih usposobljenosti, znanja in izkušenj v kontekstu, ki ga opredeljujejo revizijski, računovodski in etični standardi pri sprejemanju premišljenih odločitev o nadaljnjih postopkih, primernih glede na okoliščine revizijskega posla.
- l) Poklicna nezaupljivost – odnos, ki vključuje preiskovalno razmišljanje, ki je pozorno na razmere, ki bi utegnile kazati možno napačno navedbo zaradi napake ali prevare, ter kritično presojo dokazov.
- m) Sprejemljivo zagotovilo – v povezavi z revizijo računovodskih izkazov visoka, vendar ne absolutna raven zagotovila.
- n) Tveganje pomembno napačne navedbe – tveganje, da vsebujejo računovodski izkazi pred revizijo pomembno napačne navedbe. To tveganje ima na ravni uradne trditve dve sestavini, ki sta opisani kot:
 - i) tveganje pri delovanju – dovzetnost uradne trditve o vrsti posla, saldu na kontu ali razkritju za napačno navedbo, ki utegne biti posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna pred upoštevanjem vseh ustreznih kontrol;
 - ii) tveganje pri kontroliranju – tveganje, da notranje kontroliranje v organizaciji ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo ter popravilo napačne navedbe, ki se lahko pojavi v uradni trditvi o vrsti posla, saldu na kontu ali razkritju in ki je lahko posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna.
- o) Pristojni za upravljanje – ena oseba ali več oseb ali organizacij (na primer pooblaščenec), katerih naloga je nadziranje strateškega usmerjanja organizacije in obveznosti, povezanih z njeno odgovornostjo. To vključuje

tudi nadziranje postopka računovodskega poročanja. Pri nekaterih organizacijah v nekaterih pravnih ureditvah lahko pristojni za upravljanje vključujejo tudi poslovodno osebje, na primer izvršilne člane upravnega odbora v organizaciji zasebnega ali javnega sektorja, ali lastnika – poslovodjo.

Zahteve

Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov

14. Revizor ravna v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi glede neodvisnosti v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov. (Glej odstavke A14–A17.)

Poklicna nezaupljivost

15. Revizor načrtuje in opravlja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, zavedajoč se, da lahko obstajajo okoliščine, zaradi katerih so lahko računovodski izkazi pomembno napačni. (Glej odstavke A18–A22.)

Strokovna presoja

16. Revizor uporablja strokovno presojo pri načrtovanju in opravljanju revizije računovodskih izkazov. (Glej odstavke A23–A27.)

Zadostni in ustrezni revizijski dokazi in revizijsko tveganje

17. Da pridobi sprejemljivo zagotovilo, mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in da s tem lahko pride do utemeljenih ugotovitev, na podlagi katerih oblikuje revizorjevo mnenje. (Glej odstavke A28–A52.)

Izvajanje revizije v skladu z MSR

Ravnanje v skladu z MSR, ki se nanašajo na revizijo

18. Revizor ravna v skladu z vsemi MSR, ki so ustrezni za neko revizijo. Posamezen MSR je ustrezen za revizijo, če velja in če obstajajo okoliščine, ki jih tak MSR obravnava. (Glej odstavke A53–A57.)
19. Revizor mora poznati celotno besedilo MSR, vključno z njegovo uporabo in drugim pojasnjevalnim gradivom, da razume njegove cilje in pravilno uporablja njegove zahteve. (Glej odstavke A58–A66.)

20. Revizor v svojem poročilu ne sme navesti ravnanja v skladu z MSR, če ni ravnal v skladu z zahtevami tega MSR in vseh drugih MSR, ki so pomembni za revizijo.

Cilji, navedeni v posameznih MSR

21. Da lahko doseže glavne revizorjeve cilje, mora revizor pri načrtovanju in izvajanju revizije uporabiti cilje, navedene v ustreznih MSR in ob tem upoštevati medsebojne povezave med MSR, da: (Glej odstavke A67–A69.)
- ugotovi, ali so poleg revizijskih postopkov, navedenih v MSR, potrebni še kakšni drugi postopki, da se dosežejo cilji, določeni v MSR, in (Glej odstavek A70.)
 - ovrednoti, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi. (Glej odstavek A71.)

Ravnanje v skladu z ustreznimi zahtevami

22. Ob upoštevanju odstavka 23 ravna revizor v skladu z vsako zahtevo iz posameznega MSR, razen če v okoliščinah revizije:
- celoten MSR ni ustrezen ali
 - zahteva ni ustrezna, ker se nanaša na pogoj, ki ne obstaja. (Glej odstavek A72–A73.)
23. V izjemnih okoliščinah lahko revizor presodi, da je treba odstopiti od ustrezne zahteve v posameznem MSR. V takšnih okoliščinah revizor izvede nadomestne revizijske postopke, da doseže namen take zahteve. Pričakuje se, da mora revizor odstopiti od ustrezne zahteve le, kadar se ta nanaša na določen postopek, ki ga je treba opraviti, in bi bil v posebnih okoliščinah revizije tak postopek za doseglo namena te zahteve neučinkovit. (Glej odstavek A74.)

Neuresničitev cilja

24. Če cilja ustreznega MSR ni mogoče uresničiti, mora revizor oceniti, ali mu to preprečuje uresničiti glavne revizorjeve cilje in bo moral v skladu z MSR prilagoditi revizorjevo mnenje ali odstopiti od posla (kadar je odstop po ustreznem zakonu ali drugem predpisu mogoč). Neuresničitev cilja pomeni bistveno zadevo, ki jo je treba dokumentirati v skladu z MSR 230.⁴ (Glej

⁴ MSR 230 – Revizijska dokumentacija, odstavek 8(c).

odstavka A75–A76.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Revizija računovodskih izkazov

Obseg revizije (Glej odstavek 3.)

- A1. Revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih obravnava vprašanje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Tako mnenje je skupno za vse revizije računovodskih izkazov. Zato revizorjevo mnenje na primer ne zagotavlja niti prihodnjega uspešnega delovanja organizacije niti učinkovitosti ali uspešnosti, s katero je poslovodstvo vodilo poslovanje organizacije. V nekaterih pravnih ureditvah pa lahko ustrezen zakon ali drug predpis zahteva, da revizorji dajejo mnenja tudi o drugih posebnih zadevah, kot je na primer učinkovitost notranjega kontroliranja ali skladnost ločenega poročila poslovodstva z računovodskimi izkazi. MSR sicer vsebuje zahteve in navodila v zvezi s takimi zadevami, če so pomembne za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, vendar pa bi moral revizor opraviti še nadaljnje delo, če bi mu bila naložena dodatna odgovornost, da predloži taka mnenja.

Priprava računovodskih izkazov (Glej odstavek 4.)

- A2. Zakon ali drug predpis lahko določi odgovornost poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje v zvezi z računovodskim poročanjem. Toda obseg te odgovornosti ali način, kako je opisana, je lahko v posameznih pravnih ureditvah zelo različen. Kljub tem razlikam se revizija v skladu z MSR izvaja ob predpostavki, da so poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje potrdili in razumejo, da so odgovorni:
- a) za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitevijo, kjer je to ustrezno;
 - b) za tako notranje kontroliranje, kot ga poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje določijo kot

potrebno, da je omogočena priprava računovodskih izkazov brez pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake, in

- c) za zagotovitev revizorju:
- i) dostopa do vseh informacij, za katere poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje, vedo, da so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve,
 - ii) dodatnih informacij, ki bi jih utegnil revizor za namene revizije zahtevati od poslovodstva, in kjer je to primerno, od pristojnih za upravljanje, in
 - iii) neomejenega dostopa do oseb v organizaciji, od katerih je po revizorjevi presoji treba pridobiti revizijske dokaze.

A3. Priprava računovodskih izkazov poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje zahteva:

- opredelitev primernega okvira računovodskega poročanja v povezavi z vsemi ustreznimi zakoni ali drugimi predpisi,
- pripravo računovodskih izkazov v skladu s takim okvirom,
- vključitev ustreznega opisa takega okvira v računovodske izkaze.

Priprava računovodskih izkazov terja od poslovodstva presojo pri oblikovanju računovodskih ocen, ki so v danih okoliščinah primerne, kakor tudi pri izbiri in uporabi primernih računovodskih usmeritev. Presoje morajo biti povezane s primernim okvirom računovodskega poročanja.

A4. Računovodski izkazi so lahko pripravljene v skladu z okvirom računovodskega poročanja, ki je zasnovan tako, da zadosti:

- splošnim potrebam širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah (to so »računovodski izkazi za splošen namen«) ali

- potrebam posebnih uporabnikov po računovodskih informacijah (to so »računovodski izkazi za poseben namen«).
- A5. Primeren okvir računovodskega poročanja pogosto obsega standarde računovodskega poročanja, ki jih je določila pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo, ali zakonske ali regulativne zahteve. V nekaterih primerih lahko obsega okvir računovodskega poročanja tako standarde računovodskega poročanja, ki jih je določila pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo, kakor tudi zakonske ali regulativne zahteve. V drugih virih so lahko vsebovane usmeritve za uporabo primernega okvira računovodskega poročanja. V nekaterih primerih so v primeren okvir računovodskega poročanja taki drugi viri lahko že vključeni, ali pa je primerni okvir računovodskega poročanja celo sestavljen samo iz takih virov. Med takimi drugimi viri so lahko:
- pravno in etično okolje, vključno z zakoni, drugimi predpisi, sodnimi odločbami in poklicnimi etičnimi obveznostmi v zvezi z računovodskimi zadevami,
 - objavljena računovodska pojasnila različnih organov, ki so jih izdale organizacije za standardizacijo in strokovne ali regulativne organizacije,
 - objavljena mnenja različnih organov o novih vprašanih računovodenja, ki so jih izdale organizacije za standardizacijo in strokovne ali regulativne organizacije,
 - široko priznana in prevladujoča splošna in panožna praksa in
 - računovodska strokovna literatura.

Če pride do navzkrižja med okvirom računovodskega poročanja in viri, iz katerih je mogoče dobiti usmeritve za njegovo uporabo, ali med viri, ki že vsebujejo okvir računovodskega poročanja, prevlada vir z največjo veljavo.

- A6. Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja določajo obliko in vsebino računovodskih izkazov. Čeprav okvir morda ne določa natančno, kako je treba obračunavati ali razkriti vse posle ali dogodke, pa praviloma vsebuje dovolj široka načela, ki so lahko podlaga za pripravo in uporabo računovodskih usmeritev,

ki so skladne z zamislimi, na katerih temeljijo zahteve iz tega okvira.

- A7. Nekateri okviri računovodskega poročanja so okviri poštene predstavitve, drugi pa so okviri skladnosti. Okviri računovodskega poročanja, ki vsebujejo predvsem standarde računovodskega poročanja, določene s strani organizacije, pooblaščne ali priznane za uveljavitev standardov, ki jih organizacije uporabljajo za pripravo računovodskih izkazov za splošni namen, so pogosto zasnovani tako, da dosegajo zahteve poštene predstavitve; taki so na primer Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB).
- A8. Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja določajo tudi, kaj sestavlja celoto računovodskih izkazov. Pri mnogih okvirih so računovodski izkazi namenjeni zagotavljanju informacij o finančnem stanju, finančni uspešnosti in denarnih tokovih organizacije. Za take okvire bi celota računovodskih izkazov obsegala bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz sprememb kapitala, izkaz denarnih tokov in z njimi povezana pojasnila. Za nekatere druge okvire računovodskega poročanja pa bi lahko že en sam računovodski izkaz in pojasnila k temu izkazu sestavljali celoto računovodskih izkazov:
- Mednarodni računovodski standard za javni sektor (IPSAS) – *Računovodsko poročanje na osnovi računovodenja po načelu denarnih tokov (Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting)*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor, na primer določa, da je glavni računovodski izkaz, kadar organizacija javnega sektorja pripravi svoje računovodske izkaze v skladu s tem IPSAS, izkaz denarnih prejemkov in izdatkov.
 - Drugi primeri posamičnega računovodskega izkaza, ki naj bi vključeval tudi pojasnila k temu izkazu, so:
 - bilanca stanja,
 - izkaz poslovnega izida ali izkaz izida iz poslovanja,
 - izkaz prenesenega čistega dobička,
 - izkaz denarnih tokov,

- izkaz sredstev in obveznosti brez lastniškega kapitala,
 - izkaz sprememb lastniškega kapitala,
 - izkaz prihodkov in odhodkov,
 - izkaz poslovanja po skupinah izdelkov.
- A9. MSR 210 postavlja zahteve in daje navodila za ugotavljanje sprejemljivosti primernega okvira računovodskega poročanja.⁵ MSR 800 obravnava posebne presoje, kadar so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom za poseben namen.⁶
- A10. Zaradi pomembnosti predpostavke za izvajanje revizije, mora revizor pridobiti soglasje poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, da potrjujejo in poznajo svojo odgovornost iz odstavka A2 kot predpogoj za sprejem revizijskega posla.⁷

Upoštevanje posebnosti revizij v javnem sektorju

- A11. Pooblastila za revizije računovodskih izkazov organizacij javnega sektorja so lahko širša od tistih za druge organizacije. Zato lahko predpostavka o odgovornosti poslovodstva, na podlagi katere se opravlja revizija računovodskih izkazov organizacije javnega sektorja, vključuje še dodatno odgovornost, kot je odgovornost za izvedbo poslov in dogodkov v skladu z zakonom, predpisom ali drugim pravnim aktom.⁸

Oblika revizorjevega mnenja (Glej odstavek 8.)

- A12. Mnenje, ki ga izrazi revizor, se nanaša na to, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Oblika revizorjevega mnenja pa bo odvisna od primerne okvira računovodskega poročanja in ustreznega zakona ali drugega predpisa. Večina okvirov računovodskega poročanja vsebuje zahteve v zvezi s predstavitvijo računovodskih izkazov; za take

⁵ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 6(a).

⁶ MSR 800 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 8.

⁷ MSR 210, odstavek 6(b).

⁸ Glej odstavek A57.

okvire velja, da *priprava* računovodskih izkazov v skladu primernim okvirom računovodskega poročanja vključuje tudi *predstavitev*.

- A13. Kadar je okvir računovodskega poročanja okvir poštene predstavitve, kar je običajno za računovodske izkaze za splošen namen, je po MSR zahtevano mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni oziroma ali so resničen in pošten prikaz. Kadar pa je okvir računovodskega poročanja okvir skladnosti, je zahtevano mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s tem okvirom. Če ni posebej navedeno drugače, se sklicevanja na revizorjevo mnenje v MSR nanašajo na obe obliki mnenja.

Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov (Glej odstavek 14.)

- A14. Revizor mora ravnati v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi glede neodvisnosti v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov. Ustrezne etične zahteve praviloma vključujejo dela A in B *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake* Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (Kodeks etike IFAC) v zvezi z revizijo računovodskih izkazov skupaj z nacionalnimi zahtevami, ki so strožje.
- A15. Del A Kodeksa etike IFAC vsebuje temeljna načela poklicne etike, ki veljajo za revizorja pri opravljanju revizije računovodskih izkazov, in daje pojmovni okvir za uporabo teh načel. Temeljna načela Kodeksa etike IFAC, po katerih se je revizor dolžan ravnati, so:
- a) neoporečnost,
 - b) nepristranskost,
 - c) strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost,
 - d) zaupnost in
 - e) strokovno obnašanje.

Del B Kodeksa etike IFAC ponazarja, kako je treba ta pojmovni okvir uporabljati v določenih okoliščinah.

- A16. V primeru revizijskega posla je v javnem interesu in zato tudi med zahtevami Kodeksa etike IFAC, da je revizor neodvisen od

organizacije, v kateri se izvaja revizija. Kodeks etike IFAC opisuje neodvisnost kot pojem, ki ga sestavljata neodvisnost mišljenja in zaznana neodvisnost. Revizorjeva neodvisnost od organizacije varuje revizorjevo zmožnost, da oblikuje revizijsko mnenje brez vplivov, ki bi lahko škodljivo vplivali na to mnenje. Neodvisnost obsega revizorjevo zmožnost, da deluje neoporečno, je nepristranski in ohranja pristop poklicne nezaupljivosti.

- A17. Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK 1⁹) ali zahteve v državi, ki so najmanj enako stroge,¹⁰ obravnavajo odgovornosti podjetja, da vzpostavi in vzdržuje svojo ureditev obvladovanja kakovosti za revizijske posle. MSOK 1 določa odgovornost podjetja za določitev usmeritev in postopkov, zasnovanih z namenom, da mu dajejo sprejemljivo zagotovilo, da podjetje in njegovo osebje ravnata v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost.¹¹ MSR 220 določa odgovornosti partnerja, zadolženega za posel, glede ustreznih etičnih zahtev. Med njimi je zahteva, da partner, zadolžen za posel, s pomočjo opazovanja in nujnega poizvedovanja ostaja pozoren na znake neupoštevanja etičnih zahtev članov delovne skupine za posel, da določi primeren način ukrepanja, če zazna zadeve, ki nakazujejo, da se člani delovne skupine za posel niso ravnali po ustreznih etičnih zahtevah, in da oblikuje sklep o usklajenosti z zahtevami po neodvisnosti, ki veljajo za revizijski posel.¹² MSR 220 priznava, da se ima delovna skupina za posel pri izpolnjevanju svojih nalog v zvezi s postopki za obvladovanje kakovosti, ki se nanašajo na posamezen revizijski posel, pravico zanesti na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju, če informacije, ki jih dobi iz podjetja ali od drugih, ne nakazujejo drugače.

Poklicna nezaupljivost (Glej odstavek 15.)

- A18. Poklicna nezaupljivost vključuje pozornost, na primer na:

⁹ Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*.

¹⁰ MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavek 2.

¹¹ MSOK 1, odstavki 20–25.

¹² MSR 220, odstavki 9–12.

- revizijske dokaze, ki so v nasprotju za drugimi pridobljenimi revizijskimi dokazi;
 - informacije, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedbe, ki naj bi se uporabili kot revizijski dokazi;
 - razmere, ki lahko kažejo možno prevaro;
 - okoliščine, zaradi katerih bodo verjetno potrebni še dodatni revizijski postopki poleg tistih, ki jih zahtevajo MSR.
- A19. Ohranjanje poklicne nezaupljivosti ves čas revizije je potrebno, če naj revizor na primer zmanjša tveganja:
- spregleda nenavadnih okoliščin,
 - pretiranega posploševanja pri sklepanju na podlagi revizijskih opažanj,
 - uporabe neustreznih predpostavk pri določanju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov in ovrednotenju njihovih izidov.
- A20. Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično oceno revizijskih dokazov. To vključuje ponovno preverjanje nasprotujočih si revizijskih dokazov in dvom v zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedbe in drugih informacij, pridobljenih od poslovodstva in pristojnih za upravljanje. Vključuje tudi premislek o zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov glede na okoliščine, kadar so na primer prisotni dejavniki tveganja prevare in je en sam dokument, dozeten za prevaro, edini podporni dokaz za pomemben znesek v računovodskem izkazu.
- A21. Revizor lahko sprejme evidence in dokumente kot verodostojne, če nima razloga za drugačno mnenje. Kljub temu pa mora revizor proučiti zanesljivost informacij, ki jih bo uporabil kot revizijske dokaze.¹³ Kadar revizor podvomi v zanesljivost informacij ali če obstajajo znaki morebitne prevare (če na primer revizor na podlagi razmer, ugotovljenih med revizijo, meni, da dokument morda ni pristen ali da so bila določila v njem ponarejena), mora revizor po zahtevah MSR nadaljevati preiskovanje in določiti,

¹³ MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavki 7–9.

katere spremembe ali dopolnila revizijskih postopkov so potrebni za rešitev zadeve.¹⁴

- A22. Od revizorja ni mogoče pričakovati, da ne bi upošteval preteklih izkušenj glede poštenosti in neoporečnosti posloводства organizacije in pristojnih za upravljanje v njej. Kljub temu pa prepričanje, da so posloводство in pristojni za upravljanje pošteni in neoporečni, revizorja ne odvezuje stalne poklicne nezaupljivosti oziroma se revizor zaradi tega pri pridobivanju sprejemljivega zagotovila ne sme zadovoljiti z manj kot prepričljivimi revizijskimi dokazi.

Strokovna presoja (Glej odstavek 16.)

- A23. Strokovna presoja je bistvena za pravilno izvajanje revizije. Nujna je zato, ker ustreznih etičnih zahtev in MSR ni mogoče razlagati ter preišljenih odločitev, ki so potrebne med opravljanjem revizije, ni mogoče sprejemati brez ustreznega znanja in izkušenj glede dejstev in okoliščin. Strokovna presoja je potrebna zlasti pri odločanju o:

- pomembnosti in revizijskem tveganju;
- vrsti, času in obsegu revizijskih postopkov, uporabljenih za izpolnjevanje zahtev MSR in za zbiranje revizijskih dokazov;
- oceni, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi in ali je treba storiti še več, da se dosežejo cilji MSR in s tem tudi glavni revizorjevi cilji;
- ovrednotenju presoj posloводства pri uporabi primernega okvira računovodskega poročanja organizacije;
- oblikovanju sklepov na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov, na primer pri oceni sprejemljivosti ocen posloводства pri pripravi računovodskih izkazov.

- A24. Za strokovno presojo, ki se pričakuje od revizorja, je zlasti značilno, da jo opravi revizor, ki je na podlagi usposabljanja, znanja in izkušenj lahko razvil potrebne zmožnosti za sprejemanje razumnih presoj.

¹⁴ MSR 240, odstavek 13; MSR 500, odstavek 11; MSR 505 – *Zunanje potrditve*, odstavki 10–11 in 16.

- A25. V vsakem posameznem primeru temelji strokovna presoja na podlagi dejstev in okoliščin, ki so revizorju znane. Posvetovanja o težavnih ali spornih zadevah med potekom revizije tako v delovni skupini za posel kot tudi med delovno skupino za posel in drugimi na ustreznih ravni v podjetju ali zunaj njega, kot je to zahtevano v MSR 220,¹⁵ pomagajo revizorju pri sprejemanju preišljenih in razumnih presoj.
- A26. Strokovno presojo je mogoče ovrednotiti po tem, ali je sprejeta presoja odraz strokovne uporabe revizijskih in računovodskih načel ter je ustrežna in skladna glede na dejstva in okoliščine, ki jih je revizor poznal do datuma revizorjevega poročila.
- A27. Strokovna presoja je potrebna ves čas revizije. Treba jo je tudi ustrezno dokumentirati. Zato mora revizor pripraviti zadostno revizijsko dokumentacijo, da izkušen revizor, ki pred tem ni imel stikov s to revizijo, lahko razume bistvene opravljene strokovne presoje in sprejete sklepe o bistvenih zadevah, ki so se pokazale med revizijo.¹⁶ Strokovna presoja pa se ne sme uporabiti za utemeljevanje odločitev, ki niso drugače podprte z dejstvi in okoliščinami posla ali zadostnimi in ustreznimi revizijskimi dokazi.

Zadostni in ustrežni revizijski dokazi in revizijsko tveganje (Glej odstavka 5 in 17.)

Zadostnost in ustrežnost revizijskih dokazov

- A28. Revizijski dokazi so potrebni, da podpirajo revizorjevo mnenje in poročilo. Po svoji naravi so kumulativni in se pridobijo predvsem iz revizijskih postopkov, ki se izvajajo med potekom revizije. Vključujejo pa lahko tudi informacije, pridobljene iz drugih virov, kot so na primer prejšnje revizije (ob pogoju, da je revizor ugotovil, ali je od prejšnje revizije prišlo do sprememb, ki lahko vplivajo na njihovo ustrežnost za sedanjo revizijo¹⁷) ali postopki obvladovanja kakovosti, ki jih podjetje uporablja za sprejem in ohranjanje razmerja z naročnikom. Poleg drugih virov v

¹⁵ MSR 220, odstavek 18.

¹⁶ MSR 230, odstavek 8.

¹⁷ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 9.

organizaciji in zunaj nje so pomemben vir revizijskih dokazov računovodske evidence organizacije. Kot revizijski dokazi se lahko uporabijo tudi informacije, ki jih je morda pripravil veščak, ki je v organizaciji zaposlen ali ga je organizacija najela. Revizijski dokazi vsebujejo informacije, ki podpirajo in potrjujejo uradne trditve posloводства, pa tudi vse informacije, ki so v nasprotju s takimi uradnimi trditvami. Poleg tega v nekaterih primerih revizor uporabi tudi dejstvo, da informacij ni (ker je na primer posloводство zavrnilo predložitev zahtevane predstavitev), in je to že samo po sebi revizijski dokaz. Večino revizorjevega dela pri oblikovanju revizorjevega mnenja sestavljata pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov.

- A29. Zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov sta medsebojno povezani. Zadostnost je merilo količine revizijskih dokazov. Na potrebno količino revizijskih dokazov vpliva revizorjeva ocena tveganj napačne navedbe (večja kot so ocenjena tveganja, več revizijskih dokazov bo verjetno potrebnih), pa tudi kakovost takšnih revizijskih dokazov (večja kot je kakovost dokazov, manj utegne biti potrebnih). Vendar pa pridobivanje več revizijskih dokazov ne more nadomestiti njihove slabe kakovosti.
- A30. Ustreznost je merilo kakovosti revizijskih dokazov, to je njihove primernosti in zanesljivosti pri zagotavljanju podpore ugotovitvam, na katerih temelji revizorjevo mnenje. Na zanesljivost dokazov vplivata njihov vir in sama vrsta dokaza, odvisna pa je tudi od posameznih okoliščin, v katerih je dokaz pridobljen.
- A31. Ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, da se revizijsko tveganje zmanjša na sprejemljivo nizko raven in s tem omogoči revizorju, da pride do utemeljenih ugotovitev, na podlagi katerih oblikuje revizorjevo mnenje, je stvar strokovne presoje. MSR 500 in drugi ustrezni MSR postavljajo dodatne zahteve in dajejo nadaljnja navodila, ki jih revizor lahko uporabi med potekom revizije pri svojih presojah o pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

Revizijsko tveganje

- A32. Revizijsko tveganje je odvisno od tveganj pomembno napačne navedbe in tveganja pri odkrivanju. Ocena tveganj temelji na revizijskih postopkih za pridobivanje informacij, ki so za to potrebne, in dokazov, pridobljenih med potekom revizije. Ocena

tveganj je bolj stvar strokovne presoje, manj pa zadeva, ki bi jo lahko natančno izmerili.

- A33. Za namene MSR revizijsko tveganje ne vključuje tveganja, da bi revizor morda izrazil mnenje, da so v računovodskih izkazih pomembno napačne navedbe, če jih v njih ni. To tveganje je običajno neznatno. Poleg tega je revizijsko tveganje strokoven izraz, ki se nanaša na potek revidiranja; ne nanaša pa se na revizorjeva poslovna tveganja, kot so izguba zaradi pravde, negativna predstavitev v javnosti ali drugi dogodki, do katerih je prišlo v povezavi z revizijo računovodskih izkazov.

Tveganja pomembno napačne navedbe

- A34. Tveganje pomembno napačne navedbe obstaja lahko na dveh ravneh:

- na ravni celotnih računovodskih izkazov in
- na ravni uradne trditve za vrste transakcij, salde na kontih, in razkritja.

- A35. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni celotnih računovodskih izkazov so tveganja pomembno napačne navedbe, ki vplivajo na računovodske izkaze kot celoto in lahko vplivajo na mnoge uradne trditve.

- A36. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve se ocenjujejo zato, da se določijo vrsta, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki so potrebni za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Ti dokazi omogočajo revizorju izraziti mnenje o računovodskih izkazih ob sprejemljivo nizki ravni revizijskega tveganja. Revizorji uporabljajo različne pristope, da dosežejo cilj ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe. Revizor lahko na primer uporabi matematični model, iz katerega je razvidno splošno razmerje med sestavinami revizijskega tveganja, in tako doseže sprejemljivo raven tveganja pri odkrivanju. Nekateri revizorji ugotavljajo, da je tak model uporaben pri načrtovanju revizijskih postopkov.

- A37. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve sestavljata dve sestavini: tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju. Tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju sta tveganji organizacije; obstajata neodvisno od revizije računovodskih izkazov.

- A38. Tveganje pri delovanju je za nekatere uradne trditve in z njimi povezane vrste poslov, salde na kontih in razkritja večje kot za druge. Večje je lahko na primer za zapletene izračune ali za konte, sestavljene iz zneskov, ki izhajajo iz računovodskih ocen, povezanih z veliko ocenjevalno negotovostjo. Tudi zunanje okoliščine, ki povzročajo poslovna tveganja, lahko vplivajo na tveganje pri delovanju. Zaradi tehnološkega razvoja je na primer določen izdelek lahko zastarel, s tem pa nastopi večja možnost, da so zaloge lahko precenjene. Dejavniki v organizaciji in njenem okolju, ki so povezani z več ali vsemi vrstami poslov, saldi na kontih ali razkritji, lahko vplivajo tudi na tveganje pri delovanju, povezano z določeno uradno trditvijo. Med takimi dejavniki so na primer lahko pomanjkanje zadostnega obratnega kapitala za nadaljevanje poslovanja ali pa panoga v zatonu, za katero je značilno veliko število propadlih podjetij.
- A39. Tveganje pri kontroliranju je odvisno od uspešnosti posloводства pri vzpostavljanju, izvajanju in vzdrževanju notranjega kontroliranja, da se odzove na prepoznana tveganja, ki ogrožajo doseganje ciljev organizacije, povezanih s pripravo njenih računovodskih izkazov. Toda ne glede na to, kako dobro je notranje kontroliranje vzpostavljeno in kako dobro deluje, lahko le zmanjša tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, ne more pa jih odpraviti, ker ima tudi notranje kontroliranje svoje naravne omejitve. Med njimi so na primer možnost človeških zmot ali napak ali pa dejstvo, da je tudi kontrole mogoče zaobiti s prikritim sodelovanjem ali z neprimernim izogibanjem kontrolam s strani posloводства. Zato bo nekaj tveganja pri kontroliranju vedno ostalo. V MSR so navedene okoliščine, v katerih mora revizor preizkusiti učinkovitost delovanja kontrol ali pa se za tak preizkus lahko odloči, da določi vrsto, čas in obseg postopkov preizkušanja podatkov, ki jih bo treba opraviti.¹⁸
- A40. MSR se praviloma ne sklicujejo ločeno na tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju, ampak raje kar na skupno oceno »tveganja pomembno napačne navedbe«. Revizor pa lahko pripravi ločene ali skupne ocene tveganja pri poslovanju in kontroliranju, odvisno od revizijskih tehnik ali metodologij, ki so mu ljubše, in od praktičnih presoj. Ocena tveganj pomembno napačne navedbe se

¹⁸ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavki 7–17.

lahko izrazi količinsko, na primer v odstotkih, ali nekoličinsko. Vsekakor je to, da revizor pripravi ustrezne ocene tveganj, pomembnejše od različnih pristopov, ki jih za to uporabi.

- A41. MSR 315 postavlja zahteve in daje navodila za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravneh računovodskega izkaza in uradne trditve.

Tveganje pri odkrivanju

- A42. Pri dani ravni revizijskega tveganja velja, da je sprejemljiva raven tveganja pri odkrivanju v obratnem sorazmerju z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Večja kot so na primer po revizorjevem mnenju tveganja pomembno napačne navedbe, manjše tveganje je mogoče sprejeti pri odkrivanju, zato mora revizor pridobiti prepričljivejše revizijske dokaze.

- A43. Tveganje pri odkrivanju je povezano z vrsto, časom in obsegom revizorjevih postopkov, ki jih revizor določi, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven. Zato je tveganje pri odkrivanju funkcija uspešnosti revizijskega postopka in načina, kako ga revizor uporablja. Zadeve, kot so:

- ustrezno načrtovanje,
- pravilna dodelitev osebja v delovno skupino za posel,
- uporaba poklicne nezaupljivosti in
- nadziranje in pregled opravljenega revizijskega dela,

pomagajo povečati uspešnost revizijskega postopka in njegove uporabe ter zmanjšati možnost, da bi revizor morda izbral neustrezen revizijski postopek, napačno uporabil ustrezen revizijski postopek ali napačno razlagal izide revizije.

- A44. MSR 300¹⁹ in MSR 330 postavljata zahteve in dajeta navodila za načrtovanje revizije računovodskih izkazov in revizorjeve odzive na ocenjena tveganja. Toda tveganje pri odkrivanju je mogoče le zmanjšati, ni pa ga mogoče odpraviti zaradi naravnih omejitev revizije. Zato bo nekaj tveganja pri odkrivanju vedno ostalo.

¹⁹ MSR 300 – Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.

Naravne omejitve revizije

A45. Od revizorja se ne pričakuje, da bo revizijsko tveganje zmanjšal na nič, in tega tudi ne more storiti; zato tudi ne more pridobiti popolnega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Razlog za to so naravne omejitve revizije in zaradi tega je večina revizijskih dokazov, iz katerih revizor oblikuje svoje sklepe in ki so podlaga za revizorjevo mnenje, prej prepričljivih kot neizpodbitnih. Naravne omejitve revizije izhajajo iz:

- narave računovodskega poročanja,
- narave revizijskih postopkov in
- potrebe, da se revizija opravi v razumnem roku in s sprejemljivimi stroški.

Narava računovodskega poročanja

A46. Priprava računovodskih izkazov vključuje presojo poslovodstva o tem, kako uporabiti zahteve primernega okvira računovodskega poročanja organizacije glede na dejstva in okoliščine organizacije. Poleg tega so v mnogih postavkah računovodskih izkazov vključene subjektivne odločitve ali ocene ali neka stopnja negotovosti, in obstaja lahko niz sprejemljivih tolmačenj ali presoj, ki jih je mogoče dati. Zato prihaja pri nekaterih postavkah računovodskih izkazov do neizogibne stopnje spremenljivosti, ki je tudi z uporabo dodatnih revizijskih postopkov ni mogoče odpraviti. To se na primer pogosto dogaja pri nekaterih računovodskih ocenah. Ne glede na to pa MSR zahtevajo, da revizor posebej prouči, ali so računovodske ocene upravičene v kontekstu primerne okvira računovodskega poročanja in z njim povezanih razkritij, in kakšna je kakovost računovodske prakse organizacije, vključno z znaki morebitne pristranskosti pri presojah poslovodstva.²⁰

²⁰ MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*, in MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 12.

Narava revizijskih postopkov

A47. Revizorjeva zmožnost pridobiti revizijske dokaze je praktično in pravno omejena. Na primer:

- Možno je, da poslovodstvo ali drugi namerno ali nenamerno ne priskrbijo popolnih informacij, ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov ali ki jih je revizor zahteval. Zato revizor ne more biti prepričan v popolnost informacij, čeprav je izvedel revizijske postopke za pridobitev zagotovila, da so bile pridobljene vse ustrezne informacije.
- Prevara lahko vsebuje zelo domišljene in skrbno organizirane zamisli, kako jo zakriti. Zato so lahko revizijski postopki, ki se uporabljajo za zbiranje revizijskih dokazov, neučinkoviti pri odkrivanju namerne napačne navedbe, ki vključuje na primer skrivne dogovore za ponarejanje dokumentacije, tako da revizor verjame, da so revizijski dokazi veljavni, pa čeprav niso. Revizor ni niti usposobljen niti se od njega ne pričakuje, da bi bil strokovnjak za preverjanje verodostojnosti dokumentov.
- Revizija ni uradno preiskovanje domnevno nepoštenega ravnanja. Zato revizor tudi nima posebnih zakonskih pooblastil, kot je na primer pooblastilo za izvedbo hišne ali osebne preiskave, ki bi bila pri takem preiskovanju morda potrebna.

Pravočasnost računovodskega poročanja in uravnoteženost med koristjo in stroški

A48. Težavnost, potreben čas ali stroški sami po sebi niso upravičen razlog, da bi revizor opustil revizijski postopek, za katerega nima druge možnosti, ali da bi se zadovoljil z revizijskimi dokazi, ki niso dovolj prepričljivi. Ustrezno načrtovanje pomaga pri zagotavljanju zadostnega časa in razpoložljivih virov za izvajanje revizije. Ne glede na to pa se ustreznost informacij in s tem njihova vrednost sčasoma navadno zmanjšuje, zato je treba vzpostaviti ravnotežje med zanesljivostjo informacij in ceno zanje. To je priznано v nekaterih okvirih računovodskega poročanja (glej na primer Okvir za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov IASB). Zato uporabniki računovodskih izkazov pričakujejo, da bo revizor oblikoval mnenje o

računovodskih izkazih v razumnem roku in ob sprejemljivih stroških, pri čemer priznavajo, da v praksi ni izvedljivo pregledati vseh informacij, ki morda obstajajo, ali izčrpno zasledovati vsake zadeve ob predpostavki, da je informacija napačna ali lažna, dokler se ne dokaže nasprotno.

A49. Zaradi tega je potrebno, da revizor:

- načrtuje revizijo tako, da jo bo učinkovito izvedel,
- usmeri revizijske napore na področja, na katerih je po njegovem pričakovanju največ tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, ustrezno manj napora pa usmeri na druga področja, in
- uporabi preizkuse in druga sredstva za preiskovanje populacij in ugotavljanje napačnih navedb v njih.

A50. V duhu pristopov, opisanih v odstavku A49, vsebujejo MSR zahteve za načrtovanje in izvajanja revizije ter med drugim revizorju nalagajo, da:

- ima z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj in s tem povezanimi dejavnostmi²¹ podlago za prepoznavanje in oceno tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in uradne trditve ter
- uporablja preizkuse in druga sredstva za preiskovanje populacij na način, ki daje revizorju primerno podlago za ugotovitve o populaciji.²²

Druge zadeve, ki vplivajo na naravne omejitve revizije

A51. Pri nekaterih uradnih trditvah ali obravnavanih zadevah so morebitni učinki naravnih omejitev revizije na revizorjevo zmožnost, da odkrije pomembno napačne navedbe, še posebej pomembni. Med take uradne trditve ali obravnavane zadeve sodijo:

- prevara, zlasti taka, v katero je vključeno višje poslovodstvo ali skrivno dogovarjanje (glej MSR 240 za nadaljnjo razpravo);

²¹ MSR 315, odstavki 5–10.

²² MSR 330; MSR 500; MSR 520 – *Analitični postopki*; MSR 530 – *Revizijsko vzorčenje*.

- obstoj in popolnost odnosov in poslov med povezanimi strankami (glej MSR 550²³ za nadaljnjo razpravo);
- pojav neupoštevanja zakonov in drugih predpisov (glej MSR 250²⁴ za nadaljnjo razpravo);
- prihodnji dogodki ali razmere, zaradi katerih organizacija lahko preneha biti delujoče podjetje (glej MSR 570²⁵ za nadaljnjo razpravo).

V ustreznih MSR so opredeljeni posebni revizijski postopki, ki pomagajo ublažiti učinek naravnih omejitev revizije.

A52. Zaradi naravnih omejitev revizije je neizogibno tveganje, da nekatere pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih morda ne bodo odkrite, pa čeprav je revizija pravilno načrtovana in izvedena v skladu z MSR. Zato poznejše odkritje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, ki je posledica prevare ali napake, samo po sebi ne nakazuje napake pri izvajanju revizije v skladu z MSR. Vendar pa naravne omejitve revizije niso opravičilo, da bi se smel revizor zadovoljiti z manj kot prepričljivimi revizijskimi dokazi. Ali je revizor opravil revizijo v skladu z MSR, se ugotavlja z izvedenimi revizijskimi postopki v danih okoliščinah, zadostnostjo in ustreznostjo tako pridobljenih revizijskih dokazov in primernostjo revizorjevega poročila na podlagi ovrednotenja teh dokazov glede na glavne revizorjeve cilje.

Izvajanje revizije v skladu z MSR

Narava MSR (Glej odstavek 18.)

A53. MSR kot celota določajo standarde za revizorjevo delo in izpolnjevanje glavnih revizorjevih ciljev. MSR obravnavajo splošne revizorjeve naloge, pa tudi revizorjeva nadaljnja proučevanja, ki so primerna za opravljanje teh nalog pri obravnavanju posebnih tem.

A54. Področje, datum uveljavitve in kakršnekoli posebne omejitve uporabnosti posameznega MSR so jasno opredeljeni v samem

²³ MSR 550 – *Povezane stranke*.

²⁴ MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*.

²⁵ MSR 570 – *Delujoče podjetje*.

MSR. Če v MSR ni navedeno drugače, je revizorju dovoljeno uporabiti neki MSR že pred datumom uveljavitve, ki je v njem naveden.

- A55. Pri izvajanju revizije se od revizorja lahko zahteva, da poleg upoštevanja MSR ravna tudi v skladu z zakonskimi ali regulativnimi zahtevami. MSR nimajo večje veljave od zakona ali drugega predpisa, ki ureja revizijo računovodskih izkazov. V primeru, da se tak zakon ali drug predpis razlikuje od MSR, revizija, opravljena samo v skladu z zakonom ali drugim predpisom, ne bo samodejno skladna z MSR.
- A56. Revizor lahko izvaja revizijo tudi v skladu z MSR in revizijskimi standardi določene pravne ureditve ali države. V takih primerih bo moral revizor poleg ravnanja v skladu z vsakim od MSR, ki velja za to revizijo, morda izvesti še dodatne revizijske postopke, da bo ravnal v skladu z ustreznimi standardi te pravne ureditve ali države.

Upoštevanje posebnosti revizij v javnem sektorju

- A57. MSR so ustrezni tudi za posle v javnem sektorju. Toda na revizorjeve naloge v javnem sektorju lahko vplivajo revizijsko pooblastilo ali obveznosti, ki jih imajo organizacije javnega sektorja na podlagi zakona, predpisa ali drugega pravnega akta (kot so ministrske smernice, zahteve vladne politike ali sklepi zakonodajnega organa), kar lahko zajema širše področje, kot je revizija računovodskih izkazov v skladu z MSR. Te dodatne naloge niso obravnavane v MSR. Lahko pa so obravnavane v objavah Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij ali nacionalnih organizacij za standardizacijo ali v navodilih, ki so jih pripravile državne agencije za revizijo.

Vsebina MSR (Glej odstavek 19.)

- A58. Poleg ciljev in zahtev (zahteve so v MSR izražene z zavezujočim sedanjikom), vsebuje MSR ustrezna navodila v obliki opisa uporabe in drugega pojasnjevalnega gradiva. Vsebuje lahko tudi uvodno gradivo, ki postavlja ustrezen kontekst za pravilno razumevanje tega MSR, in opredelitev pojmov. Celotno besedilo posameznega MSR je torej pomembno za razumevanje ciljev, navedenih v MSR, in za pravilno izvajanje zahtev iz MSR.

A59. Po potrebi dajeta opis uporabe in drugo pojasnjevalno gradivo še dodatna pojasnila zahtev posameznega MSR in navodila za njihovo izvajanje. Ta del predvsem lahko:

- natančneje pojasni, kaj neka zahteva pomeni ali na kaj naj bi se nanašala,
- vključuje primere postopkov, ki so v danih okoliščinah lahko primerni.

Taka navodila sama po sebi sicer še ne nalagajo zahtev, so pa vendarle pomembna za pravilno uporabo zahtev posameznega MSR. Opis uporabe in drugo pojasnjevalno gradivo dajeta lahko tudi informacije o ozadju zadev, ki so obravnavane v MSR.

A60. Dodatki so sestavni del opisa uporabe in drugega pojasnjevalnega gradiva. Namen in predvidena uporaba dodatka sta pojasnjena v besedilu MSR, katerega del je tak dodatek, ali v naslovu in uvodu samega dodatka.

A61. Uvodno gradivo lahko po potrebi vključuje zadeve, kot je razlaga:

- namena in področja MSR, vključno z razlago, kako se MSR povezuje z drugimi MSR;
- zadeve, ki je obravnavana v MSR,
- ustreznih nalog in odgovornosti revizorja in drugih v zvezi z zadevo, ki je obravnavana v MSR,
- konteksta, v katerega je umeščen MSR.

A62. V posebnem razdelku z naslovom Opredelitev pojmov, lahko MSR vključuje opis pomenov, ki so pripisani določenim izrazom za namene MSR. Namenjeni so v pomoč pri dosledno enaki uporabi in razlagi MSR, nimajo pa namena razveljavljati opredelitve pojmov, ki se je morda uveljavila za druge namene v zakonih, drugih predpisih ali drugače. Če ni drugače navedeno, bodo imeli ti izrazi enak pomen v vseh MSR. Razlagalni slovar za Mednarodne standarde, ki ga je pri IFAC izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) v *Priročniku Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti*, vsebuje celoten seznam izrazov, ki so opredeljeni v MSR. Vsebuje tudi opise drugih izrazov iz MSR kot pomoč pri njihovem običajnem in dosledno enakem razlaganju in prevajanju.

A63. Kadar je primerno, so v opis uporabe in drugo pojasnjevalno gradivo MSR vključeni tudi dodatni odstavki o upoštevanju posebnosti revizij manjših organizacij in organizacij javnega sektorja. Ti dodatni odstavki pomagajo pri uporabi zahtev MSR pri reviziji takih organizacij. Vsekakor pa ne omejujejo ali zmanjšujejo revizorjeve odgovornosti, da uporablja zahteve iz MSR in ravna v skladu z njimi.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A64. Za opredelitev dodatnih odstavkov o upoštevanju posebnosti za revizije manjših organizacij se izraz »manjša organizacija« nanaša na organizacijo, ki ima praviloma značilne lastnosti, kot so:

- a) osredotočenost lastništva in poslovanja na majhno število oseb (pogosto na eno samo osebo – ali fizično osebo ali drugo podjetje, ki ima organizacijo v lasti, pod pogojem, da lastnik kaže ustrezne značilne lastnosti) ter
- b) eno ali več od teh lastnosti:
 - i. nezapleteni in enostavni posli,
 - ii. poenostavljeno knjigovodstvo,
 - iii. malo poslovnih področij in malo proizvodov na poslovnih področjih,
 - iv. malo notranjih kontrol,
 - v. malo ravni poslovanja z odgovornostjo za širok razpon kontrol ter
 - vi. malo osebja, pri čemer imajo mnogi širok razpon delovnih nalog.

Ta seznam značilnih lastnosti ni popoln in ne velja le za manjše organizacije, te pa nimajo nujno vseh od navedenih značilnih lastnosti.

A65. Upoštevanje posebnosti manjših organizacij, vključeno v MSR, je bilo razvito predvsem ob misli na organizacije, ki ne kotirajo na borzi. Toda nekatere presoje so lahko koristne tudi pri revizijah manjših organizacij, ki kotirajo.

A66. MSR se sklicujejo na lastnika manjše organizacije, ki je sam vključen v vodenje tekočega poslovanja organizacije kot »lastnika – poslovodjo«.

Cilji, navedeni v posameznih MSR (Glej odstavek 21.)

A67. Vsak MSR vsebuje enega ali več ciljev, ki zagotavljajo povezavo med zahtevami in glavnimi revizorjevimi cilji. Cilji so v posameznih MSR navedeni zato, da se revizor osredotoči na zaželeni izid posameznega MSR, s tem da so dovolj natančno opredeljeni, da revizorju pomagajo pri:

- razumevanju, kaj je treba opraviti, in če je potrebno, katera so ustrezna sredstva, s katerimi to lahko izvede, in
- odločanju, ali je treba storiti še kaj več, da doseže cilje v danih okoliščinah revizije.

A68. Cilje je treba razumeti v okviru glavnih revizorjevih ciljev, navedenih v odstavku 11 tega MSR. Podobno kot pri glavnih revizorjevih ciljeh veljajo tudi za revizorjevo zmožnost, da doseže posamezen cilj, naravne omejitve revizije.

A69. Pri uporabi ciljev mora revizor upoštevati medsebojna razmerja med posameznimi MSR. Razlog za to je, kot je nakazano v odstavku A53, da MSR v nekaterih primerih obravnavajo splošne naloge, v drugih pa uporabo teh nalog za posebna področja. Ta MSR na primer nalaga revizorju, da zavzame pristop poklicne nezaupljivosti; to je potrebno za vse vidike načrtovanja in izvajanja revizije, vendar se ne ponavlja kot zahteva vsakega MSR. Na podrobnejši ravni pa MSR 315 in MSR 330 med drugim vsebujeta cilje in zahteve, ki se nanašajo na revizorjevo odgovornost, da prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe, nadaljnje revizijske postopke pa načrtuje in izvede kot odziv na ocenjena tveganja; ti cilji in zahteve veljajo za celotno revizijo. Posamezni MSR, ki obravnava posebne vidike revizije (na primer MSR 540), lahko v zvezi z obravnavano temo zadevnega MSR navaja tudi način uporabe ciljev in zahtev takih MSR, kot sta na primer MSR 315 in MSR 330, pa kljub temu v njem niso ponovljeni. Torej revizor pri doseganju ciljev, navedenih v MSR 540, upošteva tudi cilje in zahteve drugih ustreznih MSR.

Uporaba ciljev za ugotavljanje potrebe po dodatnih revizijskih postopkih (Glej odstavek 21(a).)

A70. Zahteve MSR so zasnovane tako, da revizor lahko doseže cilje, določene v MSR, in s tem tudi glavne revizorjeve cilje. Zato se pričakuje, da bo pravilna uporaba zahtev MSR dala revizorju zadostno podlago za uresničitev ciljev. Ker pa so okoliščine revizijskih poslov zelo različne in vseh takih okoliščin v MSR ni mogoče predvideti, mora revizor določiti revizijske postopke, ki so potrebni, da se izpolnijo zahteve MSR in dosežejo cilji. V okoliščinah posla lahko posebne zadeve zahtevajo, da mora revizor poleg revizijskih postopkov, ki so zahtevani po MSR, opraviti še dodatne revizijske postopke, da izpolni cilje, določene v MSR.

Uporaba ciljev za ovrednotenje, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi (Glej odstavek 21(b).)

A71. Revizor mora s pomočjo ciljev oceniti, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi v kontekstu glavnih revizorjevih ciljev. Če revizor pri tem ugotovi, da revizijski dokazi niso zadostni in ustrezni, lahko nadaljuje delo na enega ali več od tu navedenih načinov, da izpolni zahtevo iz odstavka 21(b). Lahko:

- oceni, ali so bili ali bodo ustrezni revizijski dokazi pridobljeni kot posledica ravnanja v skladu z drugimi MSR,
- razširi opravljeno delo v povezavi z uporabo ene zahteve ali več zahtev, ali
- izvede druge postopke, ki so po revizorjevi presoji potrebni v danih okoliščinah.

Če ni pričakovati, da bi bilo v danih okoliščinah karkoli od navedenega izvedljivo ali mogoče, revizor ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov in MSR v takem primeru zahtevajo, da revizor določi, kako to učinkuje na revizorjevo poročilo ali njegovo zmožnost, da dokonča posel.

Ravnanje v skladu z ustreznimi zahtevami

Ustrezne zahteve (Glej odstavek 22.)

A72. V nekaterih primerih neki MSR (in zato vse njegove zahteve) v

danih okoliščinah morda ni ustrezen. Če na primer organizacija nima notranje revizije, njej ne ustreza nič iz MSR 610.²⁶

A73. V ustreznem MSR so lahko tudi pogojne zahteve. Taka zahteva je ustrezna, če veljajo v zahtevi predvidene okoliščine in če take okoliščine obstajajo. Na splošno bo pogojnost zahteve izrecno navedena ali samo nakazana, na primer:

- zahteva, da je treba revizorjevo mnenje prilagoditi, če pride do omejitve področja,²⁷ je izrecno navedena pogojna zahteva;
- zahteva, da se bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ugotovljene med revizijo, sporočijo pristojnim za upravljanje,²⁸ ki je odvisna od tega, ali so bistvene pomanjkljivosti sploh ugotovljene, in zahteva, da se pridobijo zadostni in ustrezni revizijski dokazi glede predstavitve in razkritja informacij po odsekih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja,²⁹ ki je odvisna od tega, ali ta okvir tako razkritje sploh zahteva ali dovoljuje, pa predstavljata nakazani pogojni zahtevi.

V nekaterih primerih je neka zahteva lahko izražena kot pogojna po ustreznem zakonu ali drugem predpisu. Od revizorja se na primer lahko zahteva, da odstopi od revizijskega posla, *če je odstop po ustreznem zakonu ali drugem predpisu mogoč*, ali pa se od revizorja morda zahteva, da nekaj stori, *razen če je prepovedano z zakonom ali drugim predpisom*. Odvisno od pravne ureditve je zakonsko ali regulativno dovoljenje ali prepoved lahko izrecno navedena ali samo nakazana.

Odstop od zahteve (Glej odstavek 23.)

A74. MSR 230 postavlja zahtevo dokumentiranja v tistih izjemnih okoliščinah, v katerih revizor odstopi od ustrezne zahteve.³⁰ MSR

²⁶ MSR 610 – *Uporaba dela notranjih revizorjev*.

²⁷ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 13.

²⁸ MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*, odstavek 9.

²⁹ MSR 501 – *Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke*, odstavek 13.

³⁰ MSR 230, odstavek 12.

ne zahtevajo ravnanja v skladu z zahtevo, ki v okoliščinah revizije ni ustrezna.

Neuresničitev cilja (Glej odstavek 24.)

A75. Ali je bil cilj uresničen ali ne, je stvar revizorjeve strokovne presoje. Pri tej presoji je treba upoštevati izide opravljenih revizijskih postopkov in ravnanje v skladu z zahtevami MSR ter revizorjevo oceno, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi in ali je v posebnih okoliščinah revizije treba storiti več, da se dosežejo cilji, navedeni v MSR. Zato so med okoliščinami, ki so lahko razlog za neuresničitev cilja, take:

- ki revizorju preprečujejo ravnanje v skladu z ustreznimi zahtevami posameznega MSR;
- zaradi katerih ni izvedljivo ali mogoče, da bi revizor izvedel dodatne revizijske postopke ali pridobil nadaljnje revizijske dokaze, kot bi to moral storiti s pomočjo uporabe ciljev v skladu z odstavkom 21, na primer zaradi omejitve pri razpoložljivih revizijskih dokazih.

A76. Revizijska dokumentacija, ki izpolnjuje zahteve MSR 230 in posebne zahteve po dokumentaciji iz drugih ustreznih MSR, dokazuje, na kakšni podlagi je revizor prišel do sklepa, da so doseženi glavni revizorjevi cilji. Revizorju sicer ni treba ločeno dokumentirati (na primer s kontrolnim seznamom), da so bili posamezni cilji doseženi, toda dokumentacija o neuresničitvi cilja pomaga revizorju ovrednotiti, ali mu je ta neuresničitev preprečila doseči glavne revizorjeve cilje.