

Odbor za  
mednarodne  
standarde  
revidiranja in  
dajanja zagotovil

**MSR 330**  
December 2009

*Mednarodni standard revidiranja*

---

**MSR 330**

**REVIZORJEVI ODZIVI  
NA OCENJENA  
TVEGANJA**



**International Federation  
of Accountants**

MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja* 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. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja MSR-ja 330 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo MSR-ja 330 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR-jem 330 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks*, 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 330 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 330 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 330 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 330 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

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

**MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 330****REVIZORJEVI ODZIVI NA OCENJENA  
TVEGANJA**

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

**VSEBINA**

	Odstavek
<b>Uvod</b>	
Področje tega MSR-ja	1
Datum uveljavitve	2
<b>Cilj</b>	3
<b>Opredelitev pojmov</b>	4
<b>Zahteve</b>	
Splošni odzivi	5
Revizijski postopki, ki se odzivajo na tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev	6–23
Primernost predstavitve in razkritja	24
Presojanje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov	25–27
Dokumentacija	28–30
<b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>	
Splošni odzivi	A1–A3
Revizijski postopki, ki se odzivajo na tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev	A4–A58
Primernost predstavitve in razkritja	A59
Presojanje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov	A60–A62
Dokumentacija	A63

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja* je treba brati v povezavi z MSR-jem 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

## Uvod

### Področje tega MSR-ja

1. Ta Mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost za načrtovanje in izvedbo odzivov na tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih je revizor prepoznal in ocenil v skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019)<sup>1</sup> pri reviziji računovodskih izkazov.

### Datum uveljavitve

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

### Cilj

3. Revizorjev cilj je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, povezane z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe, s pomočjo načrtovanja in izvajanja primernih odzivov na ta tveganja.

### Opredelitev pojmov

4. Za namene MSR-jev imajo izrazi naslednji pomen:
  - a) postopek preizkušanja podatkov – revizijski postopek za odkrivanje pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev; postopki preizkušanja podatkov obsegajo:
    - i. preizkuse podrobnosti (vrst poslov, saldov na kontih in razkritij) ter
    - ii. analitične postopke preizkušanja podatkov;
  - b) preizkus kontrol – revizijski postopek, namenjen ovrednotenju uspešnosti delovanja kontrol pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev.

---

<sup>1</sup> MSR 315 (prenovljen 2019) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*.

## Zahteve

### Splošni odzivi

5. Revizor načrtuje in izvede splošne odzive za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov. (Glej odstavke A1–A3.)

### Revizijski postopki, ki se odzivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev

6. Revizor načrtuje in opravlja nadaljnje revizijske postopke, katerih vrsta, čas in obseg odgovarjajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. (glej odstavke A4–A8, A42–A52)
7. Pri načrtovanju nadaljnjih revizijskih postopkov, ki jih namerava izvesti, revizor:
  - a) prouči razloge za določeno oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev za vsako pomembno vrsto poslov, vsak saldo na kontu in vsako razkritje, vključno z:
    - i. verjetnostjo in velikostjo napačne navedbe zaradi posebnih značilnosti pomembne vrste poslov, določenega salda na kontu ali določenega razkritja (to je tveganje pri delovanju);
    - ii. vprašanjem, ali ocenjevanje tveganja upošteva kontrole, ki obravnavajo tveganje pomembno napačne navedbe (to je tveganje pri kontroliranju), pri čemer mora revizor pridobiti revizijske dokaze, da bi ugotovil, ali kontrole delujejo uspešno (to je, revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov) (glej odstavke A9–A18); in
  - b) pridobi tem prepričljivejše revizijske dokaze, čim višja je revizorjeva ocena tveganj. (glej odstavke A19)

*Preizkusi kontrol*

8. Revizor načrtuje in opravi preizkuse kontrol, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede uspešnosti delovanja kontrol, če:
  - a) revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vključuje pričakovanje, da kontrole delujejo uspešno (to je, revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov), ali
  - b) postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev. (glej odstavke A20–A24)
9. Pri načrtovanju in izvajanju preizkusov kontrol pridobi revizor tem prepričljivejše revizijske dokaze, čim bolj se zanaša na uspešnost določene kontrole. (glej odstavek A25)

*Vrsta in obseg preizkusov kontrol*

10. Pri načrtovanju in izvajanju preizkusov kontrol revizor:
  - a) opravi druge revizijske postopke v povezavi s poizvedovanjem za pridobitev revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol, vključno s tem:
    - i. kako so delovale kontrole na ustrezno izbrane datume v okviru revidiranega obdobja,
    - ii. kakšna je bila doslednost njihovega delovanja in
    - iii. kdo jih je izvajal ali s kakšnimi sredstvi so bile uveljavljene; (glej odstavke A26–A29)
  - b) ugotovi v obsegu, ki še ni obravnavan, ali so kontrole, ki jih je treba preizkusiti, odvisne od drugih kontrol (posredne kontrole), in če so odvisne, ali je treba pridobiti revizijske dokaze, ki potrjujejo uspešnost delovanja teh posrednih kontrol. (glej odstavek A30–A31)

*Čas preizkusov kontrol*

11. Revizor preizkuša kontrole za določeno posamezno obdobje ali skozi vse obdobje, v katerem se namerava zanašati na te kontrole, kar je obravnavano v nadaljevanju v odstavkih 12 in 15, da bi zagotovil primerno osnovo za svoje nameravane zanašanje na kontrole (glej odstavek A32).

## Uporaba revizijskih dokazov, pridobljenih v medletnem obdobju

12. Če pridobi revizor revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol v medletnem obdobju:
  - a) pridobi tudi revizijske dokaze o bistvenih spremembah teh kontrol, ki so se zgodile po medletnemu obdobju;
  - b) določi, katere dodatne revizijske dokaze mora pridobiti za preostalo obdobje. (glej odstavka A33–A34)

## Uporaba revizijskih dokazov, pridobljenih pri prejšnjih revizijah

13. Pri odločanju, ali je primerno uporabljati revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol, pridobljene pri prejšnjih revizijah, in če je primerno, kolikšen naj bo časovni presledek do novega preizkušanja posamezne kontrole, upošteva revizor naslednje:
  - a) uspešnost drugih sestavin sistema notranjega kontroliranja organizacije, vključno z okoljem kontroliranja, postopkom spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji in postopkom ocenjevanja tveganj v organizaciji;
  - b) tveganja, ki izvirajo iz značilnosti kontroliranja, vključno s tem, ali so kontrole ročne ali samodejne;
  - c) uspešnost splošnih kontrol v informacijski tehnologiji;
  - d) uspešnost kontroliranja in njegove uporabe v organizaciji, vključno z vrsto in obsegom odstopanj pri izvajanju kontroliranja, ugotovljenih v prejšnjih revizijah, ter morebitne spremembe pri osebju, ki pomembno vplivajo na izvajanje kontroliranja;
  - e) ali predstavlja pomanjkanje spremembe določene kontrole tveganje zaradi spremenjenih okoliščin;
  - f) tveganja pomembno napačne navedbe in obseg zanašanja na kontroliranje. (glej odstavek A35)
14. Če načrtuje revizor uporabo revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja določenih kontrol, pridobljenih pri prejšnji reviziji, zagotovi nadaljnjo ustreznost in zanesljivost teh revizijskih dokazov tako, da pridobi revizijske dokaze o morebitnih bistvenih spremembah pri teh kontrolah po prejšnji reviziji. Revizor pridobi te revizijske dokaze s poizvedovanjem v

kombinaciji z opazovanjem ali pregledovanjem, da potrdi poznavanje teh določenih kontrol, ter:

- a) če je prišlo do sprememb, ki vplivajo na nadaljnjo ustreznost revizijskih dokazov iz prejšnje revizije, revizor preizkusi kontrole v okviru tekoče revizije (glej odstavek A36);
- b) če ni bilo takšnih sprememb, revizor preizkuša kontrole najmanj enkrat pri vsaki tretji reviziji, s tem da preizkuša nekaj kontrol pri vsaki reviziji, da bi se izognil možnosti preizkušanja vseh kontrol, na katere se namerava zanašati, samo v enem revizijskem obdobju, pri čemer ne bi preizkušal kontrol v dveh naslednjih obdobjih (glej odstavek A37–A39).

#### Kontrole nad bistvenimi tveganji

15. Če se revizor namerava zanašati na kontrole pri tveganju, ki ga je določil kot bistveno tveganje, preizkusi te kontrole v okviru tekoče revizije.

#### Vrednotenje uspešnosti delovanja kontrol

16. Pri vrednotenju uspešnosti delovanja kontrol, na katere se revizor namerava zanašati, presodi, ali napačne navedbe, ki so bile odkrite s postopki preizkušanja podatkov, nakazujejo, da kontrole ne delujejo uspešno. Vendar pa neodkrita napačne navedbe s postopki preizkušanja podatkov ne zagotavljajo revizijskih dokazov, da so kontrole v zvezi s preizkušano uradno trditvijo uspešne. (glej odstavek A40)
17. Če so odkrita odstopanja pri kontrolah, na katere se namerava zanašati revizor, opravi revizor posebne poizvedbe, da bi se seznanil s temi zadevami in njihovimi možnimi posledicami, ter odloči, ali (glej odstavek A41):
  - a) so opravljeni preizkusi kontrol primerna podlaga za zanašanje na kontrole,
  - b) so potrebni dodatni preizkusi kontrol,
  - c) zahtevajo tveganja pomembno napačne navedbe uporabo postopkov preizkušanja podatkov.

#### *Postopki preizkušanja podatkov*

18. Ne glede na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe revizor načrtuje in izvede postopke preizkušanja podatkov za



vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje. (glej odstavke A42–A47)

19. Revizor presodi, ali je treba opraviti postopke zunanjega potrjevanja kot postopke preizkušanja podatkov. (glej odstavke A48–A51)

Postopki preizkušanja podatkov, povezani z zaključevanjem računovodskih izkazov

20. Revizorjevi postopki preizkušanja podatkov vključujejo naslednje revizijske postopke, ki so povezani z zaključevanjem računovodskih izkazov:
  - a) potrjevanje ali usklajevanje informacij v računovodskih izkazih z računovodskimi evidencami, na katerih temeljijo, vključno s potrjevanjem ali usklajevanjem informacij v razkritjih, ne glede na to, ali so take informacije pridobljene iz glavne knjige ali pomožnih poslovnih knjig ali zunaj njih;
  - b) preiskovanje pomembnih vpisov v dnevnik in drugih prilagoditev, opravljenih med pripravljanjem računovodskih izkazov. (glej odstavek A52)

Postopki preizkušanja podatkov kot odziv na bistvena tveganja

21. Če je revizor ugotovil, da je neko tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve bistveno tveganje, izvede postopke preizkušanja podatkov, ki natančno odgovarjajo temu tveganju. Če obravnava nekega bistvenega tveganja obsega le postopke preizkušanja podatkov, morajo ti postopki vključevati preizkuse podrobnosti. (glej odstavek A53)

Čas postopkov preizkušanja podatkov

22. Če so postopki preizkušanja podatkov izvedeni na datum med letom, pokrije revizor preostalo obdobje tako, da izvede:
  - a) postopke preizkušanja podatkov, kombinirane s preizkusi kontrol za preostalo obdobje, ali
  - b) samo nadaljnje postopke preizkušanja podatkov, če revizor ugotovi, da to zadošča,

ki zagotavljajo sprejemljivo osnovo za razširitev revizijskih zaključkov od medletnega preseka na konec obdobja. (glej odstavke A54–A57)

23. Če so napačne navedbe, ki jih revizor ni pričakoval pri ocenjevanju tveganj pomembno napačnih navedb, odkrite na datum med letom, revizor presodi, ali je treba spremeniti s tem povezano oceno tveganja in načrtovane vrsto, čas ali obseg postopkov preizkušanja podatkov, ki pokrivajo preostalo obdobje. (glej odstavek A58)

### **Primernost predstavitve računovodskih izkazov**

24. Revizor izvede revizijske postopke, da ovrednoti, ali je splošna predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Pri tem ovrednotenju revizor prouči, ali so računovodski izkazi predstavljeni na način, ki odraža ustrezno
- razvrščanje in opis računovodskih informacij ter poslov, dogodkov ali okoliščin, iz katerih izhajajo, in
  - predstavitev, ustroj in vsebino računovodskih izkazov. (glej odstavek A59)

### **Presojanje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov**

25. Pred zaključkom revizije revizor na podlagi opravljenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov presodi, ali so ocenitve tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditve še vedno primerne. (glej odstavka A60–A61)
26. Revizor ugotovi, ali je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Pri oblikovanju mnenja upošteva revizor vse pomembne revizijske dokaze, ne glede na to, ali domnevno podpirajo uradne trditve v računovodskih izkazih ali jim nasprotujejo. (glej odstavek A62)
27. Če revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, povezanih s pomembno uradno trditvijo o vrsti poslov, saldih na kontih ali razkritjih, poskuša pridobiti nadaljnje revizijske dokaze. Če ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, izrazi mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje o računovodskih izkazih.

### **Dokumentacija**

28. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo:<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in odstavek A6.

- a) splošne odzive, ki obravnavajo ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov, ter vrsto, čas in obseg opravljenih nadaljnjih revizijskih postopkov,
  - b) povezavo teh postopkov z ocenjenimi tveganji na ravni uradnih trditev in
  - c) izide revizijskih postopkov, vključno z zaključki, kjer ti sicer ne bi bili jasni. (glej odstavek A63)
29. Če načrtuje revizor uporabo revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol, pridobljenih pri prejšnjih revizijah, vključi v revizijsko dokumentacijo zaključke, sprejete v zvezi z opiranjem na takšne kontrole, ki so bile preizkušene pri prejšnji reviziji.
30. Revizorjeva dokumentacija dokazuje, da so informacije v računovodskih izkazih potrjene ali usklajene z računovodskimi evidencami, na katerih temeljijo, vključno s potrditvijo ali usklajenostjo razkritij, ne glede na to, ali so take informacije pridobljene iz glavne knjige ali pomožnih poslovnih knjig ali zunaj njih.

\*\*\*

## **Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**

### **Splošni odzivi** (glej odstavek 5)

- A1. Splošni odzivi za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov lahko obsegajo:
- poudarjanje potrebe, da se v revizijski skupini ohranja poklicna nezaupljivost;
  - dodeljevanje izkušenejših oseb ali oseb s posebnim znanjem ali uporabljanje veščakov;
  - spremembe vrste, časa in obsega usmerjanja in nadzora članov delovne skupine za posel in pregled opravljenega dela;
  - vključevanje dodatnih sestavin nepredvidljivosti pri izboru nadaljnjih revizijskih postopkov, ki naj bi bili izvedeni;

- spremembe splošne revizijske strategije, kot zahteva MSR 300, ali načrtovanih revizijskih postopkov lahko vključujejo spremembe:
    - revizorjeve določitve izvedbene pomembnosti v skladu z MSR-jem 320,
    - revizorjevih načrtov, da bo preizkusil uspešnost delovanja kontrol in prepričljivost revizijskih dokazov, potrebnih za podpiranje načrtovanega zanašanja na uspešnost delovanja kontrol, zlasti kadar se prepozna pomanjkljivosti v okolju kontroliranja ali v dejavnostih spremljanja v organizaciji,
    - vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov. Morda bi bilo lahko primerno, da se postopki preizkušanja podatkov izvedejo na primer na datum ali blizu datuma računovodskih izkazov, kadar je tveganje pomembno napačne navedbe ocenjeno višje.
- A2. Na ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in s tem na celoten revizorjev odziv vpliva revizorjevo poznavanje okolja kontroliranja. Učinkovito okolje kontroliranja lahko revizorju omogoči, da ima več zaupanja v notranje kontroliranje in zanesljivost revizijskih dokazov, pridobljenih znotraj organizacije, in tako na primer dovoljuje revizorju, da opravi nekaj revizijskih postopkov na datume med obdobjem namesto ob koncu obdobja. Pomanjkljivosti v okolju kontroliranja pa imajo nasproten učinek; revizor se na primer lahko odzove na neučinkovito okolje kontroliranja:
- z izvajanjem več revizijskih postopkov ob koncu obdobja kot na datume med obdobjem;
  - s pridobivanjem večjega obsega revizijskih dokazov iz postopkov preizkušanja podatkov;
  - s povečevanjem števila lokacij, vključenih v revizijo.
- A3. Takšne presoje zato bistveno vplivajo na revizorjev splošni način delovanja, ki na primer poudarja postopke preizkušanja

podatkov (način preizkušanja) ali uporablja preizkuse kontrol in postopke preizkušanja podatkov (kombinirani način).

### **Revizijski postopki, ki se odzivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev**

*Vrsta, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov (glej odstavek 6)*

- A4. Revizorjeva ocenitev prepoznanih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev določa podlage za proučevanje ustreznega revizijskega načina načrtovanja in izvajanja nadaljnjih revizijskih postopkov. Revizor lahko na primer določi, da:
- a) le z izvajanjem preizkusov kontrol lahko pridobi učinkovit odgovor na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe za določeno uradno trditev;
  - b) je le izvajanje postopkov preizkušanja podatkov primerno za določene uradne trditve, zato revizor izključi vpliv kontrol iz ocene tveganja pomembno napačne navedbe. To naredi morda zato, ker revizor ni prepoznal tveganja, za katero le postopki preizkušanja podatkov ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov in zato ni potreben preizkus uspešnost delovanja kontrol. Zato revizor morda ne namerava načrtovati preizkušanja uspešnega delovanja kontrol pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov; ali
  - c) je uspešen način delovanja kombiniran način z uporabo tako preizkušanja kontrol kot postopkov preizkušanja podatkov.

Revizorju ni treba načrtovati in izvajati nadaljnjih revizijskih postopkov, kadar je ocena tveganja pomembno napačne navedbe pod sprejemljivo nizko ravniyo. Kot zahteva odstavek 18, pa ne glede na izbran način in ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe revizor načrtuje in izvaja postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje.

- A5. Vrsta nekega revizijskega postopka se nanaša na njegov namen (to je preizkus kontrol ali postopek preizkušanja podatkov) in njegove značilnosti (to je pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje, potrjevanje, ponovno

izračunavanje, ponovno izvajanje ali analitični postopek). Vrsta revizijskega postopka je najpomembnejša pri odzivanju na ocenjena tveganja.

- A6. Čas nekega revizijskega postopka se nanaša na to, kdaj je opravljen, ali na obdobje ali datum, na katerega se sklicujejo revizijski dokazi.
- A7. Obseg nekega revizijskega postopka se nanaša na količino del, ki jih je treba opraviti, na primer velikost vzorca ali število opazovanj neke kontrole.
- A8. Načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov, katerih vrsta, čas in obseg temeljijo na ocenjenih tveganjih pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in predstavljajo odziv nanje, zagotavljata jasno povezavo med revizorjevimi nadaljnjimi revizijskimi postopki in ocenitvijo tveganj.

Odzivanje na ocenjena tveganja na ravni uradnih trditev (glej odstavek 7(a))

#### Vrsta

- A9. MSR 315 (prenovljen 2019) zahteva, da se revizorjevo ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev izvaja z ocenjevanjem tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju. Revizor oceni tveganje pri delovanju z ocenjevanjem verjetnosti in velikosti napačne navedbe in upoštevanjem načina in stopnje, do katere dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost za napačne navedbe pomembnih uradnih trditev.<sup>3</sup> Revizorjeva ocenjena tveganja, vključno z razlogi za ta ocenjena tveganja, lahko vplivajo tako na značilnosti revizijskih postopkov, ki jih namerava izvesti, kot na njihovo kombinacijo. Kadar je na primer ocenjeno tveganje visoko, lahko revizor poleg pregleda dokumenta potrdi izpolnitev dogovorjenih pogojev z nasprotno stranko. Poleg tega so določeni revizijski postopki primernejši za neke uradne trditve kot za druge. Na primer, v povezavi s prihodki so lahko preizkusi kontrol najboljši odziv na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe pri uradni trditvi o popolnosti, medtem ko so postopki preizkušanja

---

<sup>3</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavka 31 in 34.

podatkov lahko najboljši odziv na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe pri uradni trditvi o nastanku.

- A10. Razlogi za ocenitev nekega tveganja so pomembni za določitev vrste revizijskih postopkov. Če je na primer neko ocenjeno tveganje nižje zaradi posebnih značilnosti vrste poslov, ne da bi upošteval s tem povezane kontrole, revizor lahko odloči, da dajejo samo analitični postopki preizkušanja podatkov zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Če pa je ocenjeno tveganje nižje, ker revizor načrtuje preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol in oblikovanje postopkov preizkušanja podatkov na temelju te nizke ocenitve, izvede revizor preizkuse teh kontrol, kot to zahteva odstavek 8(a). To se pojavi na primer pri taki vrsti poslov, ki so primerno enotni in nezapleteni ter jih rutinsko obdeluje in kontrolira informacijski sistem organizacije.

#### Čas

- A11. Revizor lahko opravi preizkuse kontrol ali postopke preizkušanja podatkov na datum med obdobjem ali ob koncu obdobja. Čim večje je tveganje pomembno napačne navedbe, tem verjetneje se revizor odloči, da je učinkoviteje opraviti postopke preizkušanja podatkov ob koncu obdobja ali tik pred koncem obdobja kot pa ob zgodnejšem času, ali da opravi revizijske postopke nenajavljeno ali ob nenapovedanem času (na primer izvajanje revizijskih postopkov nenapovedano na izbranih mestih). To je zlasti pomembno, kadar gre za odziv na tveganja prevare. Na primer, revizor lahko v primeru, ko so bila prepoznana tveganja namerne napačne navedbe ali prikrojevanja, sklene, da revizijski postopki, ki bi razširjali medobdobne revizijske ugotovitve na celotno revidirano obdobje, niso učinkoviti.
- A12. Po drugi strani pa izvajanje revizijskih postopkov pred koncem obdobja pomaga revizorju prepoznati bistvene zadeve v zgodnji stopnji revizije in jih razrešiti s pomočjo poslovodstva ali razviti uspešen revizijski način za obravnavanje takih zadev.
- A13. Poleg tega je nekatere revizijske postopke mogoče izvajati samo ob koncu ali po koncu obdobja, na primer:
- potrjevanje ali usklajevanje informacij v računovodskih izkazih z računovodskimi evidencami, na katerih temeljijo, vključno s potrjevanjem ali usklajevanjem

razkritij, ne glede na to, ali so take informacije pridobljene iz glavne knjige ali pomožnih poslovnih knjig ali zunaj njih;

- preizkušanje prilagoditev, izvedenih med pripravo računovodskih izkazov; in
- postopke, ki so odziv na tveganje, da je morda organizacija ob koncu obdobja sklenila neprimerno prodajno pogodbo ali da posli niso bili zaključeni.

A14. Nadaljnji pomembni dejavniki, ki vplivajo na revizorjevo presojo, kdaj izvesti revizijske postopke, vključujejo naslednje:

- okolje kontroliranja;
- časovna razpoložljivost pomembnih informacij (na primer, če so elektronske datoteke morda kasneje uničene z novimi zapisi; ali če postopki, ki jih želimo opazovati, potekajo le ob določenem času);
- vrsta tveganja (na primer, če obstaja tveganje umetno zvišanih prihodkov, da bi bila pričakovanja po dobičku izpolnjena, s kasnejšim pripravljanjem ponarejenih prodajnih pogodb, bo morda revizor želel pregledati pogodbe, ki so dosegljive ob koncu obdobja);
- obdobje ali datum, na katerega se nanašajo revizijski dokazi;
- čas priprave računovodskih izkazov, zlasti za tista razkritja, ki dodatno pojasnjujejo zneske, navedene v izkazu finančnega položaja, izkazu vseobsegajočega donosa, izkazu gibanja kapitala ali izkazu denarnih tokov.

#### Obseg

A15. Potreben obseg nekega revizijskega postopka presodi revizor ob upoštevanju pomembnosti ocenjenega tveganja in stopnje načrtovanega zagotovila, ki ga želi pridobiti. Če je posamezen cilj dosežen s kombinacijo postopkov, prouči revizor obseg vsakega postopka posebej. Na splošno velja, da se obseg revizijskih postopkov povečuje, čim večje je tveganje pomembno napačne navedbe. Na primer, kot odziv na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare je morda primerno povečati velikost vzorcev ali izvesti analitične postopke preizkušanja podatkov na podrobnejši



ravni. Vendar pa je povečanje obsega nekega revizijskega postopka uspešno le, če je sam revizijski postopek primeren za določeno tveganje.

- A16. Uporaba računalniško podprtih revizijskih tehnik lahko omogoči obsežnejše preizkuse elektronskih poslov in datotek kontov, kar je lahko uporabno, če se revizor odloči, da bo prilagodil obseg preizkušanja, na primer kot odziv na tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Takšne tehnike je mogoče uporabljati za izbiranje vzorčnih poslov iz ključnih elektronskih datotek, za urejanje poslov s posebnimi značilnostmi ali za preizkušanje celotne množice namesto vzorca.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A17. Pri revizijah organizacij javnega sektorja lahko revizijsko pooblastilo in katerekoli druge posebne zahteve pri revidiranju vplivajo na revizorjevo presojo o vrsti, času in obsegu nadaljnjih revizijskih postopkov.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A18. Pri zelo majhnih organizacijah morda ni veliko kontrol, ki bi jih revizor lahko prepoznal, ali pa utegne biti obseg njihovega obstoja in delovanja, ki ga je organizacija dokumentirala, omejen. V takih primerih je lahko učinkoviteje, da revizor izvede nadaljnje revizijske postopke, predvsem postopke preizkušanja podatkov. V nekaterih redkih primerih pa je zaradi odsotnosti kontrol ali sestavnih delov sistema notranjega kontroliranja morda nemogoče pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze.

Ugotovljena večja tveganja (glej odstavek 7(b))

- A19. Pri pridobivanju prepričljivejših revizijskih dokazov zaradi ugotovljenih večjih tveganj lahko revizor poveča količino dokazov ali pa pridobi dokaze, ki so primernejši ali zanesljivejši, na primer tako, da nameni večjo pozornost pridobivanju dokazov od tretjih oseb ali da pridobi podporne dokaze iz več neodvisnih virov.

*Preizkusi kontrol*

Oblikovanje in izvajanje preizkusov kontrol (glej odstavek 8)

- A20. Preizkusi kontrol so opravljeni samo pri tistih kontrolah, za katere se revizor odloči, da so primerno zasnovane za

preprečevanje ali odkrivanje in popravljanje pomembno napačnih navedb v pomembnih uradnih trditvah in revizor načrtuje preizkušanje teh kontrol. Če so bile uporabljene bistveno različne kontrole v različnem času revidiranega obdobja, je treba vsako obravnavati posebej.

A21. Preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol se razlikuje od spoznavanja ter vrednotenja zasnove in uporabe kontrol. Ne glede na to pa se uporabljajo revizijski postopki z enakimi značilnostmi. Zato se lahko revizor odloči, da je učinkovito preizkusiti uspešnost delovanja kontrol sočasno z ovrednotenjem njihove zasnove in ugotavljanjem, ali jih je organizacija uporabljala.

A22. Poleg tega nekateri postopki ocenjevanja tveganj lahko dajejo revizijske dokaze o uspešnosti delovanja kontrol in se zato lahko uporabljajo kot preizkusi kontrol, čeprav morda niso bili posebej zasnovani kot preizkusi kontrol. Na primer, revizorjevi postopki ocenjevanja tveganj so lahko vključevali:

- poizvedovanje pri poslovodstvu o uporabi predračunov,
- opazovanje poslovske primerjave mesečnih načrtovanih in dejanskih odhodkov,
- pregledovanje poročil, ki se nanašajo na raziskovanje razlik med načrtovanimi in dejanskimi zneski.

Ti revizijski postopki dajejo vpogled v oblikovanje predračunskih usmeritev organizacije in njihovo izvajanje, vendar lahko nudijo tudi revizijske dokaze o uspešnosti delovanja predračunskih usmeritev pri preprečevanju ali odkrivanju pomembno napačnih navedb v razporeditvi odhodkov.

A23. Dodatno lahko revizor zasnuje preizkus kontrol, ki ga je treba opraviti istočasno s preizkusom podrobnosti istega posla. Čeprav je cilj preizkusa kontrol drugačen od cilja preizkusa podrobnosti, sta lahko oba dosežena hkrati z izvajanjem preizkusa kontrol in preizkusa podrobnosti istega posla, kar je poznano tudi kot preizkus z dvojnimi namenoma. Revizor lahko na primer zasnuje preizkus in ovrednoti izide tega preizkusa, s katerim preverja račun, da bi ugotovil, ali je bil odobren in ali daje vsebinske revizijske dokaze o poslu. Preizkus z dvojnimi namenoma je načrtovan in ovrednoten z upoštevanjem vsakega namena preizkusa posebej.

A24. V nekaterih primerih lahko revizor prepozna, da je nemogoče načrtovati učinkovite postopke preizkušanja podatkov, ki sami po sebi dajejo zadostne in ustrezne revizijske dokaze na ravni uradne trditve.<sup>4</sup> To se lahko zgodi, kadar organizacija izvaja svoje poslovanje z uporabo informacijske tehnologije in ni izdelanih ali ohranjenih nobenih dokumentov o poslih, razen tistih iz sistema informacijske tehnologije. V takem primeru mora revizor v skladu z zahtevo iz odstavka 8(b) opraviti preizkuse kontrol, ki obravnavajo tveganje, za katero samo postopki preizkušanja podatkov ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

Revizijski dokazi in nameravano zanašanje nanje (glej odstavek 9)

A25. O uspešnosti delovanja kontrol je mogoče iskati višjo stopnjo zagotovila, kadar sestoji sprejeti način delovanja predvsem iz preizkusov kontrol, zlasti tam, kjer ni mogoče ali ni izvedljivo pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov samo iz postopkov preizkušanja podatkov.

Vrsta in obseg preizkusov kontrol

Drugi revizijski postopki v povezavi s poizvedovanjem (glej odstavek 10(a))

A26. Samo poizvedovanje ne zadošča za preizkus uspešnosti delovanja kontrol. Zato se izvajajo še drugi revizijski postopki v kombinaciji s poizvedovanjem. Glede tega lahko poizvedovanje, povezano s pregledovanjem ali ponovnim izvajanjem, daje boljše zagotovilo kot poizvedovanje in opazovanje, ker se opazovanje nanaša le na trenutek, ko je opravljeno.

A27. Vrsta posamezne kontrole vpliva na značilnost postopka, ki je potreben za pridobitev revizijskih dokazov o tem, ali je kontrola delovala uspešno. Na primer, če se dokazuje uspešnost delovanja kontrol z dokumentacijo, se lahko revizor odloči, da jo bo pregledal, da bi pridobil revizijske dokaze o uspešnosti delovanja. Pri drugih kontrolah pa dokumentacija morda ni na voljo ali pa ni ustrezna. Na primer ni dokumentacije o delovanju za nekatere dejavnike v okolju kontroliranja, kot je dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti, ali za nekatere vrste kontrol, kot so samodejne kontrole. V

---

<sup>4</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 33.

takšnih okoliščinah so revizijski dokazi o uspešnosti delovanja lahko pridobljeni s poizvedovanjem v kombinaciji z drugimi revizijskimi postopki, kot je opazovanje ali uporaba računalniško podprtih revizijskih tehnik.

#### Obseg preizkusov kontrol

A28. Če so potrebni prepričljivejši revizijski dokazi o uspešnem delovanju kontrol, je morda primerno povečati obseg preizkušanja kontrol. Prav tako kot stopnjo zanašanja na kontrole lahko revizor upošteva naslednje zadeve pri določanju obsega preizkusov kontrol:

- pogostost izvajanja kontroliranja v organizaciji med obdobjem;
- dolžina razdobja v revizijskem obdobju, v katerem se revizor zanaša na uspešnost delovanja kontroliranja;
- pričakovana stopnja odstopanja pri kontroliranju;
- ustreznost in zanesljivost revizijskih dokazov, ki jih je treba pridobiti glede uspešnega delovanja kontroliranja na ravni uradnih trditvev;
- obseg, v katerem so revizijski dokazi pridobljeni s preizkusi drugih kontrol, ki so povezane z uradno trditvijo.

MSR 530<sup>5</sup> vsebuje nadaljnja navodila o obsegu preizkušanja.

A29. Zaradi posebne doslednosti delovanja informacijske tehnologije morda ni treba povečati obsega preizkušanja samodejnega kontroliranja. Pri samodejnem kontroliranju lahko pričakujemo, da deluje dosledno, razen če se spremeni program informacijske tehnologije (vključno s preglednicami, datotekami ali drugimi stalnimi podatki, ki jih uporablja program informacijske tehnologije). Po prvotni ugotovitvi, da samodejno kontroliranje deluje, kot je predvideno (kar lahko stori v času prvotne vzpostavitve kontroliranja ali na drug datum), lahko revizor presoja o izvajanju preizkusov, da bi ugotovil, ali kontroliranje še vedno deluje uspešno. Taki preizkusi lahko vključujejo preizkušanje splošnih kontrol informacijske tehnologije, ki so povezane s programom informacijske tehnologije.

---

<sup>5</sup> MSR 530 – *Revizijsko vzorčenje*.

- A29a. Revizor lahko izvaja preizkuse kontrol, ki obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe, povezane z neoporečnostjo podatkov organizacije ali popolnostjo in točnostjo poročil, ki jih izdelata sistem organizacije, ali obravnava tveganja pomembno napačne navedbe, za katera samo postopki preizkušanja podatkov ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Ti preizkusi kontrol lahko vključujejo preizkuse splošnih kontrol informacijske tehnologije, ki obravnavajo zadeve v odstavku 10(a). V tem primeru revizorju morda ni treba izvajati nadaljnjih preizkusov, da bi dobil revizijske dokaze o zadevah v odstavku 10(a).
- A29b. Kadar revizor določi, da je splošna kontrola informacijske tehnologije pomanjkljiva, lahko prouči značilnosti povezanih tveganj, ki izhajajo iz uporabe informacijske tehnologije, in ki so bili prepoznani v skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019)<sup>6</sup>, da zagotavljajo podlago za načrtovanje revizorjevih dodatnih postopkov in obravnavajo ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe. Taki postopki lahko vključujejo ugotavljanje, ali
- so se pojavila povezana tveganja, ki izhajajo iz informacijske tehnologije. Če imajo uporabniki na primer nepooblaščen dostop do programa informacijske tehnologije (vendar pa ne morejo dostopati ali prilagajati sistemskih dnevnikov, ki beležijo dostope), revizor lahko pregleda sistemske dnevnike, da dobi revizijske dokaze, da v tem obdobju ti uporabniki niso dostopali do programa informacijske tehnologije;
  - obstajajo druge ali odvečne splošne kontrole informacijske tehnologije, ali druge kontrole, ki obravnavajo povezana tveganja, ki izhajajo iz uporabe informacijske tehnologije. Če take kontrole obstajajo, jih revizor lahko prepozna (če že niso prepoznane) in ovrednoti njihovo zasnovano, ugotovi, da so se izvajale, in preizkusi njihovo uspešnost delovanja. Če je na primer pomanjkljiva splošna kontrola informacijske tehnologije povezana z dostopom uporabnika, ima organizacija morda drugo kontrolo, pri

---

<sup>6</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 26(c)(i).

kateri upravljavec informacijske tehnologije pravočasno pregleduje poročila o dostopih končnih uporabnikov.

Okoliščine, ko uporaba kontrole lahko obravnava tveganje, ki izhaja iz uporabe informacijske tehnologije, lahko vključujejo primere, ko je mogoče informacije, na katere lahko vpliva pomanjkljivost v splošnih kontrolah informacijske tehnologije, potrditi z zunanjimi viri (npr. bančni izpisek) ali tistimi notranjimi viri, na katere pomanjkljivost v splošnih kontrolah informacijske tehnologije ne vpliva (npr. posamični program informacijske tehnologije ali vir podatkov).

Preizkušanje posrednih kontrol (glej odst. 10(b))

A30. V nekaterih okoliščinah je treba morda pridobiti revizijske dokaze, ki podpirajo uspešno delovanje posrednih kontrol (npr. splošne kontrole informacijske tehnologije). Kot je pojasnjeno v odstavkih A29 do A29b, so bile splošne kontrole informacijske tehnologije morda prepoznane v skladu s MSR-jem 315 (prenovljenim 2019) zaradi njihove podpore uspešnosti delovanja samodejnih kontrol ali zaradi njihove podpore pri ohranjanju neoporečnosti podatkov, ki se uporabijo za računovodsko poročanje organizacije, vključno s poročili, ki jih pripravi sistem. Zahteva v odstavku 10(b) potrjuje, da je revizor morda že preizkusil določene posredne kontrole, ki obravnavajo zadeve v odstavku 10(a).

Čas preizkusov kontrol

Nameravano obdobje zanašanja (glej odstavek 11)

A31. Revizijski dokazi, ki se nanašajo le na določen časovni izsek, lahko zadoščajo revizorjevemu namenu, na primer pri preizkusu kontrol popisa stvarnega imetja v organizaciji ob koncu obdobja. Če pa se namerava revizor zanašati na kontrole v nekem obdobju, utegnejo biti primerni preizkusi, ki omogočajo zagotoviti revizijske dokaze o uspešnem delovanju kontroliranja v ustreznih časovnih izsekih celotnega obdobja. Taki preizkusi lahko vključujejo preizkuse kontrol v postopku spremljanja sistema notranjih kontrol v organizaciji.

Uporaba revizijskih dokazov, pridobljenih v medletnem obdobju (glej odstavek 12(b))

A32. Pomembni dejavniki pri odločanju, katere dodatne revizijske dokaze je treba pridobiti glede kontrol, ki so delovale v preostalem času po medletnem obdobju, vključujejo:

- bistvenost ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve,
- posebne kontrole, ki so bile preizkušane v medletnem obdobju, in bistvene spremembe teh kontrol po zadnjem preizkušanju, vključno s spremembami informacijskega sistema, postopkov in osebja,
- stopnjo, do katere so bili pridobljeni revizijski dokazi o uspešnosti delovanja teh kontrol,
- dolžino preostalega obdobja,
- obseg, do katerega namerava revizor na podlagi zanesljivosti kontrol zmanjšati nadaljnje postopke preizkušanja podatkov, in
- okolje kontroliranja.

A34. Dodatne revizijske dokaze je mogoče pridobiti na primer z razširitvijo preizkušanja kontrol prek preostalega časa obdobja ali s preizkušanjem spremljanja kontrol v organizaciji.

Uporaba revizijskih dokazov, pridobljenih pri prejšnjih revizijah (glej odstavek 13)

A35. V določenih okoliščinah lahko revizijski dokazi, pridobljeni pri prejšnjih revizijah, zagotavljajo revizijske dokaze, če revizor izvede revizijske postopke za vzpostavitev njihove nadaljnje veljavnosti in zanesljivosti. Pri izvajanju prejšnje revizije je na primer revizor morda ugotovil, da neka samodejna kontrola deluje, kot je bilo predvideno. Revizor lahko pridobi revizijske dokaze, da ugotovi, ali je prišlo do sprememb samodejne kontrole, ki vplivajo na njeno nadaljnje uspešno delovanje, na primer s poizvedovanjem pri poslovodstvu in s preiskovanjem dnevnikov, ki navajajo, katere kontrole so bile spremenjene. Upoštevanje revizijskih dokazov o teh spremembah lahko podpira bodisi povečanje ali zmanjšanje pričakovanega obsega revizijskih dokazov, ki jih je treba pridobiti v tekočem obdobju o uspešnosti delovanja kontrol.

Kontrole, spremenjene po prejšnji reviziji (glej odstavek 14(a))

A36. Spremembe lahko vplivajo na primernost in zanesljivost revizijskih dokazov, pridobljenih v prejšnjih revizijah, tako da ni več podlag za nadaljnje zanašanje. Na primer, spremembe v sistemu, ki omogočajo organizaciji samodejno oblikovanje novega poročila, verjetno ne vplivajo na ustreznost revizijskih dokazov iz prejšnje revizije, vsekakor pa sprememba, ki povzroči drugačno zbiranje ali preračunavanje podatkov, vpliva nanjo.

Kontrole, ki niso bile spremenjene po prejšnji reviziji (glej odstavek 14(b))

A37. Revizorjeva odločitev o zanašanju na revizijske dokaze, pridobljene pri prejšnjih revizijah, o kontrolah, ki:

- se niso spremenile po njihovem zadnjem preizkušanju in
- niso kontrole, ki bi ublažile bistveno tveganje,

je stvar strokovne presoje. Prav tako je stvar strokovne presoje, kako dolg bo čas med dvema preizkusoma takih kontrol, ki pa glede na odstavek 14(b) ne sme presegati treh let.

A38. Na splošno velja, čim večje je tveganje pomembno napačne navedbe ali čim večje je zanašanje na kontrole, tem krajše je lahko vmesno obdobje, če je sploh upravičeno. Dejavniki, ki lahko skrajšajo obdobje do ponovnega preizkusa neke kontrole ali povzročijo nezaupanje v revizijske dokaze iz prejšnje revizije, vključujejo:

- pomanjkljivo okolje kontroliranja,
- pomanjkljivost v postopku spremljanja sistema notranjih kontrol v organizaciji,
- bistveno ročno sestavino pri kontrolah,
- menjavo osebja, ki pomembno vpliva na izvajanje kontroliranja,
- spreminjanje okoliščin, ki nakazujejo potrebo po spremembah kontroliranja,
- pomanjkljive splošne kontrole v sistemu informacijske tehnologije.

A39. Kadar obstaja več kontrol, pri katerih se namerava revizor zanašati na revizijske dokaze, pridobljene pri prejšnjih



revizijah, zagotavlja preizkušanje nekaterih od teh kontrol pri vsaki reviziji podporne dokaze o nadaljnji uspešnosti okolja kontroliranja. To prispeva k revizorjevi odločitvi o tem, ali se je primerno zanašati na revizijske dokaze, pridobljene pri prejšnjih revizijah.

Vrednotenje uspešnosti delovanja kontrol (glej odstavke 16–17)

A40. Pomembno napačna navedba, odkrita z revizorjevimi postopki, je prepričljiv kazalnik obstoja bistvenih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.

A41. Zamisel uspešnosti delovanja kontrol upošteva, da se lahko pojavijo nekatera odstopanja pri načinu izvajanja kontrol v organizaciji. Odstopanja od predpisanih kontrol lahko povzročajo dejavniki, kot so spremembe pri ključnem osebju, pomembna sezonska gibanja obsega poslov in človeške napake. Odkrita stopnja odstopanj, zlasti v primerjavi s pričakovano stopnjo, lahko nakazuje, da se ni mogoče zanašati na kontroliranje, če naj bi se tveganje na ravni uradne trditve zmanjšalo do stopnje, ki jo je ocenil revizor.

*Postopki preizkušanja podatkov* (glej odstavek 6, 18)

A42. Odstavek 18 zahteva od revizorja, da načrtuje in izvede postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje. Za pomembne vrste poslov, salde na kontih in razkritja so bili postopki preizkušanja podatkov morda že izvedeni, ker odstavek 6 zahteva, da revizor načrtuje in izvaja nadaljnje revizijske postopke kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev. V skladu s tem se zahteva, da se postopki preizkušanja podatkov načrtujejo in izvajajo v skladu z odstavkom 18:

- kadar nadaljnji revizijski postopki za pomembne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, ki so načrtovani in izvedeni v skladu z odstavkom 6, niso vključevali postopkov preizkušanja podatkov, ali
- za vsako vrsto poslov, saldov na kontih ali razkritij, ki ni pomembna vrsta poslov, saldov na kontih ali razkritij, vendar so bili prepoznani kot pomembni v skladu z MSR-

jem 315 (prenovljenim 2019)<sup>7</sup>,

- ta zahteva odraža dejstva, da (a) je revizorjeva ocena tveganja stvar presoje in tako morda ne prepozna vseh tveganj pomembno napačne navedbe in (b) da obstajajo naravne omejitve kontrol, vključno s tem, da se poslovodstvo lahko izogne kontrolam.

A42a. Vseh uradnih trditvev o pomembni vrsti poslov, saldi na kontih in razkritjih ni treba preizkusiti. Namesto tega lahko pri načrtovanju postopkov preizkušanja podatkov, ki jih je treba izvesti, revizorjevo proučevanje uradnih trditvev, v katerih obstaja razumna možnost, da je napačna navedba pomembna, če bi se pojavila, pomaga pri prepoznavanju primerne vrste, časa in obsega postopkov, ki jih je treba izvesti.

Vrsta in obseg postopkov preizkušanja podatkov

A43. Odvisno od okoliščin se revizor lahko odloči, da:

- bo izvajanje samo analitičnih postopkov preizkušanja podatkov zadostno za zmanjšanje revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko stopnjo, na primer, če je revizorjeva ocena tveganja podprta z revizijskimi dokazi iz preizkusov kontrol;
- so primerni samo preizkusi podrobnosti;
- se s kombinacijo analitičnih postopkov preizkušanja podatkov in preizkusov podrobnosti najboljše odzove na ocenjena tveganja.

A44. Postopki analitičnega preizkušanja podatkov so na splošno uporabnejši pri velikem obsegu poslov, ki sčasoma postanejo napovedljivi. MSR 520<sup>8</sup> postavlja zahteve in daje navodila o izvajanju analitičnih postopkov med revizijo.

A45. Ocena tveganja ali vrsta uradne trditve je bistvena za oblikovanje preizkusov podrobnosti. Na primer, preizkusi podrobnosti, ki so povezani z uradno trditvijo o obstoju ali

---

<sup>7</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 36.

<sup>8</sup> MSR 520 – *Analitični postopki*.

nastanku, lahko obsegajo izbor iz postavk, ki jih vsebuje neki znesek v računovodskih izkazih, in pridobitev primernih revizijskih dokazov. Po drugi strani pa lahko preizkusi podrobnosti, ki so povezani z uradno trditvijo o popolnosti, obsegajo izbor iz postavk, za katere se pričakuje, da so vsebovane v ustreznem znesku v računovodskih izkazih, in raziskovanje, ali so vključene.

A46. Ker ugotavljanje tveganja pomembno napačne navedbe upošteva kontrole, za katere revizor načrtuje preizkušanje, se utegne potreben obseg postopkov preizkušanja podatkov povečati, kadar so izidi preizkusov kontrol nezadovoljivi. Povečanje obsega posameznega revizijskega postopka pa je primerno le, če je revizijski postopek sam po sebi primeren za ustrezno tveganje.

A47. Pri oblikovanju preizkusov podrobnosti se obseg preizkušanja praviloma razume kot velikost vzorca. Vendar pa so pomembne tudi druge zadeve, med drugim, ali je učinkoviteje uporabljati druga izbirna sredstva preizkušanja (glej MSR 500)<sup>9</sup>.

Presoja, ali je treba opraviti postopke zunanega potrjevanja (glej odstavek 19)

A48. Postopki zunanega potrjevanja so pogosto primerni, kadar gre za uradne trditve, povezane s saldi na kontih in njihovimi sestavnimi deli, vendar niso nujno omejeni samo na te postavke. Na primer, revizor lahko zahteva zunanjo potrditev o določbah v pogodbah, o določbah v sporazumih ali o pogojih poslov, sklenjenih med organizacijo in tretjimi strankami. Postopki zunanega potrjevanja so lahko opravljeni tudi zaradi pridobivanja revizijskih dokazov o odsotnosti določenih okoliščin. Na primer, na podlagi zahteve se lahko išče potrditev, da ni »stranskega sporazuma«, ki bi bil lahko povezan z uradno trditvijo o razmejevanju prihodkov. Druge okoliščine, v katerih lahko postopki zunanega potrjevanja zagotavljajo primerne revizijske dokaze kot odgovor na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, vključujejo:

- salde, izkazane v razmerjih do bank, in druge informacije, pomembne za ta razmerja,
- terjatve do kupcev in z njimi povezane pogoje,

---

<sup>9</sup> MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavek 10.

- zaloge pri tretjih strankah – v carinskem skladišču ali v konsignaciji,
  - pravni prenos premoženja odvetnikom ali financerjem zaradi skrbništva ali zavarovanja,
  - naložbe, dane v varno hrambo tretjim strankam, ali kupljene od borznih posrednikov in še ne izročene na dan bilance stanja,
  - zneske, dolgovane posojilodajalcem, vključno z ustreznimi pogoji povračila in omejitvenimi pogoji,
  - obveznosti do dobaviteljev in z njimi povezane pogoje.
- A49. Čeprav zunanje potrditve lahko zagotavljajo primerne revizijske dokaze, povezane z določenimi uradnimi trditvami, obstajajo nekatere uradne trditve, za katere so zunanje potrditve manj primeren revizijski dokaz. Na primer, zunanje potrditve zagotavljajo manj primeren revizijski dokaz o izterljivosti saldoov terjatev do kupcev, kot ga zagotavljajo o njihovem obstoju.
- A50. Revizor lahko določi, da postopki zunanjega potrjevanja, opravljeni za določen namen, omogočajo pridobivanje revizijskih dokazov tudi o drugih zadevah. Na primer, zahteve po potrditvi saldoov v razmerjih do bank pogosto vključujejo zahteve po informacijah, pomembnih za druge uradne trditve v računovodskih izkazih. Take presoje lahko vplivajo na revizorjevo odločitev, ali bo opravljal postopke zunanjega potrjevanja.
- A51. Dejavniki, ki vplivajo na revizorjevo odločitev o tem, ali bo opravljal postopke zunanjega potrjevanja kot postopke preizkušanja podatkov, vključujejo:
- znanje stranke, od katere se zahteva potrditev, o zadevi, ki jo potrjuje – odgovori so lahko zanesljivejši, če jih pri stranki pripravi oseba, ki ima potrebno znanje o informaciji, ki naj bi bila potrjena;
  - sposobnost in pripravljenost stranke, od katere se zahteva potrditev – na primer, lahko se zgodi, da
    - ne prevzame odgovornosti za odgovor na zahtevano potrditev,
    - je po njeni presoji odgovarjanje predrago ali preveč zamudno,

- je zaskrbljena glede možnih pravnih obvez, ki izvirajo iz odgovora na zahtevano potrditev,
- obračunava transakcije v drugih valutah,
- deluje v okolju, kjer odgovarjanje na zahteve po potrditvah ni bistven vidik vsakodnevnega poslovanja;

v takih primerih lahko stranka, od katere se zahteva potrditev, ne odgovori, odgovori na neformalen način ali poskuša omejiti zanesljivost odgovora;

- nepristranskost stranke, od katere se zahteva potrditev – če je ta stranka povezana z organizacijo, so lahko odgovori na zahteve po potrditvah manj zanesljivi.

Postopki preizkušanja podatkov, povezani z zaključevanjem računovodskih izkazov (glej odstavek 20)

A52. Vrsta in tudi obseg revizorjevih postopkov za preizkušanje podatkov, povezanih z zaključevanjem računovodskih izkazov, sta odvisna od vrste in zapletenosti računovodskega poročanja v organizaciji ter s tem povezanimi tveganji pomembno napačne navedbe.

Postopki preizkušanja podatkov kot odziv na bistvena tveganja (glej odstavek 21)

A53. Odstavek 21 tega MSR-ja zahteva, da revizor izvede postopke preizkušanja podatkov, ki se posebej odzivajo na tveganja, ki jih je revizor opredelil kot bistvena tveganja. Revizijski dokazi v obliki zunanjih potrditev, ki jih je pridobil revizor neposredno od strank, od katerih je zahteval potrditev, lahko pomagajo revizorju pri pridobivanju revizijskih dokazov visoke ravni zanesljivosti, ki jih revizor potrebuje kot odgovor na bistvena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Če na primer revizor ugotovi, da je poslovodstvo pod pritiskom glede uresničitve pričakovanj o dobičku, lahko obstaja tveganje, da poslovodstvo umetno povečuje prodajo z neustreznim priznavanjem prihodkov, ki se nanašajo na prodajne pogodbe z določili, ki izključujejo priznavanje prihodkov, ali z zaračunavanjem prodaje pred dostavo. V takih okoliščinah lahko revizor na primer predvidi postopke zunanjega potrjevanja ne le zaradi potrditve neporavnanih zneskov, temveč tudi zaradi potrditve podrobnosti iz prodajnih pogodb, vključno z datumom,

morebitnimi pravicami vračila in roki dobave. Poleg tega lahko revizor presodi, da je učinkovito dopolniti take postopke zunanjega potrjevanja s poizvedovanji pri neračunovodskem osebju v organizaciji, ali je prišlo do morebitnih sprememb v prodajnih pogodbah in rokih dobave.

Čas postopkov preizkušanja podatkov (glej odstavka 22–23)

A54. Najpogosteje zagotavljajo revizijski dokazi iz postopkov preizkušanja podatkov v prejšnji reviziji malo ali nič revizijskih dokazov za tekoče obdobje. Obstajajo pa izjeme, na primer pravno mnenje, pridobljeno pri prejšnji reviziji, ki se nanaša na ustroj listinjenja (sekuratizacije), pri katerem ni bilo nobenih sprememb, je lahko ustrezno v tekočem obdobju. V takih primerih utegne biti primerno uporabiti revizijske dokaze, pridobljene pri izvedbi postopkov preizkušanja podatkov v prejšnji reviziji, če se ti dokazi in z njimi povezana zadeva v osnovi niso spremenili, ter če so bili izvedeni v tekočem obdobju revizijski postopki, ki potrjujejo nadaljnjo ustreznost revizijskih dokazov.

Uporaba revizijskih dokazov, pridobljenih med letom (glej odstavek 22)

A55. V nekaterih okoliščinah se lahko revizor odloči, da je učinkovito izvesti postopke preizkušanja podatkov na datum med letom ter primerjati in uskladiti informacije, ki zadevajo stanje na koncu obdobja, s primerljivimi informacijami na datum med letom, da bi:

- a) prepoznal nenavadne zneske,
- b) take zneske raziskal in
- c) opravil analitične postopke preizkušanja podatkov ali preizkuse podrobnosti za preizkus vmesnega obdobja.

A56. Izvajanje postopkov preizkušanja podatkov na datum med letom, ne da bi kasneje opravili dodatne postopke, poveča tveganje, da revizor ne bo odkril napačnih navedb, ki bodo morda obstajale ob koncu obdobja. Tako tveganje je tem večje, čim daljše je preostalo obdobje. Na presojo, ali opraviti postopke preizkušanja podatkov na datum med letom, lahko vplivajo dejavniki, kot so:

- okolje kontroliranja in druge kontrole;
- razpoložljivost informacij, ki so potrebne za revizorjeve postopke, ob kasnejšem datumu;

- namen postopka preizkušanja podatkov;
- ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe;
- vrste poslov ali saldov na kontih ter s tem povezanih uradnih trditev;
- revizorjeva sposobnost, da opravi ustrezne postopke preizkušanja podatkov ali jih kombinira s preizkusi kontrol, da bi pokril preostalo obdobje, s čimer bi zmanjšal tveganje, da obstoj morebitnih napačnih navedb ob koncu obdobja ne bo odkrit.

A57. Na odločitev, ali izvajati analitične postopke preizkušanja podatkov za čas od medletnega datuma do konca obdobja, lahko vplivajo presoje, kot so:

- ali so saldi na koncu obdobja pri posameznih vrstah poslov ali saldih na kontih razumno napovedljivi glede na znesek, relativni pomen in sestavo;
- ali so postopki v organizaciji za analiziranje in prilagajanje takih vrst poslov ali saldov na kontih na medletne datume in za vzpostavitev pravilnega računovodskega razmejevanja med obdobji primerni;
- ali bo informacijski sistem zagotavljal informacije v zvezi s saldi ob koncu obdobja in s posli v preostalem obdobju, ki so zadostne, da omogočajo raziskovanje:
  - a) bistvenih nenavadnih poslov ali vknjižb (tudi tistih na koncu obdobja ali blizu konca obdobja);
  - b) drugih razlogov za bistvena nihanja ali pričakovanih nihanj, do katerih ni prišlo, ter
  - c) sprememb v sestavi vrst poslov ali saldov na kontih.

Napačne navedbe, odkrite na datum med letom (glej odstavek 23)

A58. Kadar revizor sklene, da je treba prilagoditi načrtovano vrsto, čas in obseg postopkov preizkušanja podatkov za preostalo obdobje zaradi nepričakovano odkritih napačnih navedb na datum med letom, lahko take spremembe vključujejo razširitev ali ponovitev postopkov, ki so bili opravljeni na datum med letom, ob koncu obdobja.

**Primernost predstavitve računovodskih izkazov** (glej odstavek 24)

A59. Ovrednotenje primerne predstavitve, ureditve in vsebine računovodskih izkazov vključuje na primer razmislek o uporabljenem strokovnem izrazju, kot ga zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, raven prikazanih podrobnosti, združevanje in razdruževanje zneskov in podlage za objavljene zneske.

**Presojanje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov** (glej odstavke 25–27)

A60. Revizija računovodskih izkazov je kumulativni in ponavljalni proces. Ko revizor opravlja načrtovane revizijske postopke, lahko na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov prilagodi vrsto, čas ali obseg ostalih načrtovanih revizijskih postopkov. Revizor lahko zazna informacije, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na katerih je bila zasnovana ocenitev tveganja. Na primer:

- Obseg napačnih navedb, ki jih odkrije revizor pri izvajanju postopkov preizkušanja podatkov, lahko spremeni njegovo presojo o ocenitvah tveganj in lahko nakazuje bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.
- Revizor lahko opazi neskladnosti v računovodskih zapisih ali nasprotujoče si ali manjkajoče dokaze.
- Opravljeni analitični postopki na stopnji splošnega pregleda revizije lahko nakazujejo prej neprepoznano tveganje pomembno napačne navedbe.

V takih okoliščinah bo moral revizor morda ponovno ovrednotiti načrtovane revizijske postopke, pri čemer se opira na popravljena ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in učinek na pomembne vrste poslov, saldov na kontih ali razkritij ter z njimi povezane pomembne uradne trditve. MSR 315 (prenovljen 2019) vsebuje nadaljnja navodila za popravljanje revizorjeve ocenitve tveganja.<sup>10</sup>

A61. Revizor ne more predpostavljati, da je pojav prevare ali napake osamljen. Zato je proučitev, kako odkritje neke napačne navedbe vpliva na ocenjena tveganja pomembno

---

<sup>10</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 53.



napačne navedbe, pomembna pri odločanju, ali ocenitev ostaja ustrezna.

A62. Na revizorjevo presojo o tem, kaj opredeljuje zadostne in ustrezne revizijske dokaze, vplivajo med drugim naslednji dejavniki:

- bistvenost možne napačne navedbe pri uradni trditvi in verjetnost, da bo imela, posamično ali skupaj z drugimi možnimi napačnimi navedbami, pomemben vpliv na računovodske izkaze;
- učinkovitost odzivov poslovodstva in kontrol pri obravnavanju tveganj;
- izkušnje, pridobljene pri prejšnjih revizijah, v zvezi s podobnimi možnimi napačnimi navedbami;
- izidi opravljenih revizijskih postopkov, vključno s prepoznanimi posebnimi primeri prevar ali napak;
- viri in zanesljivost razpoložljivih informacij;
- prepričljivost revizijskih dokazov;
- poznavanje organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji.

#### **Dokumentacija** (glej odstavek 28)

A63. Oblika in obseg revizijske dokumentacije sta stvar strokovne presoje in sta odvisna od vrste, velikosti in zapletenosti organizacije in njenega sistema notranjega kontroliranja, razpoložljivosti informacij iz organizacije ter revizijskih metod in uporabljene tehnologije pri izvajanju revizije.