



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**RAČUNSKO SODIŠČE**

TEMELJNA NAČELA

REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

**MSVRI 200**

<b>UVOD</b>	<b>3</b>
<b>NAMEN IN VELJAVNOST TEMELJNIH NAČEL REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV</b>	<b>4</b>
<b>OKVIR REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV</b>	<b>6</b>
CILJ REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV .....	6
REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V JAVNEM SEKTORJU V SKLADU Z MSVRI 200 .....	6
Predpogoji za revizijo računovodskih izkazov v skladu z MSVRI.....	6
Revizije računovodskih izkazov pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene.....	9
Revizija posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza	9
<b>ELEMENTI REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV</b>	<b>10</b>
TRIJE UDELEŽENCI REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV .....	10
PRIMERNA SODILA .....	10
INFORMACIJE O OBRAVNAVANI ZADEVI .....	10
POSLI Z RAZUMNIM ZAGOTOVILOM .....	11
<b>NAČELA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV</b>	<b>11</b>
SPLOŠNA NAČELA .....	11
POGOJI ZA IZVAJANJE REVIZIJ RAČUNOVODSKIH IZKAZOV .....	11
Etika in neodvisnost.....	11
Zagotavljanje kakovosti .....	12
Vodenje revizijske skupine in veččine .....	12
NAČELA, POVEZANA S TEMELJNIMI REVIZIJSKIMI KONCEPTI.....	13
Revizijsko tveganje .....	13
Strokovna presoja in poklicna nezaupljivost .....	14
Pomembnost .....	15
Komuniciranje .....	16
Dokumentacija .....	16
NAČELA, POVEZANA Z REVIZIJSKIM PROCESOM.....	17
Dogovarjanje o pogojih za posle .....	17
Načrtovanje .....	18
Spoznavanje revidirane organizacije .....	19
Ocenjevanje tveganj .....	20
Odzivi na ocenjena tveganja.....	21
Presoje v povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov .....	22
Obravnava delujočega podjetja.....	23

Presoje glede zakonov in predpisov v okviru revizije računovodskih izkazov .....	24
Revizijski dokazi .....	25
Obravnava kasnejših dogodkov .....	27
Ovrednotenje napačnih navedb .....	28
Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih .....	29
Posebne presoje, ki se nanašajo na revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z računovodskimi izkazi na ravni celotne države) .....	36

## UVOD

1. Strokovni standardi in smernice so ključni za verodostojnost, kakovost in strokovnost revidiranja javnega sektorja. Mednarodni standardi vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI), ki jih je razvila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI), spodbujajo neodvisno in uspešno revidiranje in podpirajo članice INTOSAI pri razvijanju njihovega lastnega strokovnega pristopa v skladu z njihovimi pristojnostmi in z nacionalnimi zakoni in drugimi predpisi.
2. MSVRI 100 – *Temeljna načela revidiranja javnega sektorja* na splošno opredeljuje temeljna načela revidiranja javnega sektorja in opredeljuje veljavnost MSVRI. MSVRI 200 – *Temeljna načela revidiranja računovodskih izkazov* je bil razvit z namenom obravnavanja temeljnih načel, povezanih z revidiranjem računovodskih izkazov v javnem sektorju. Temeljna načela MSVRI 100 nadgrajuje in dodatno razvija, tako da ustrezajo posebnostim revidiranja računovodskih izkazov in vzpostavlja podlago za revizijske standarde povezane z računovodskimi izkazi. MSVRI 200 je treba brati in razumeti v povezavi z MSVRI 100.
3. Glavni namen MSVRI, ki se nanašajo na revidiranje računovodskih izkazov, je zagotoviti članicam INTOSAI celovit nabor načel, standardov in smernic za revidiranje računovodskih izkazov subjektov javnega sektorja. Poleg MSVRI 200, vsebujejo MSVRI za računovodske izkaze na četrti ravni Okvira MSVRI tudi Smernice za revidiranje računovodskih izkazov (MSVRI 1000-2999). MSVRI 1000 vsebuje splošni uvod k tem smernicam, vsaka od MSVRI 1200 do 1810 pa vsebuje praktične napotke (PN), ki jih je izdala INTOSAI in v katerih so usmeritve glede uporabe Mednarodnih standardov revidiranja (MSR 200 do 810), ki jih je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). Vsak PN in z njo povezan MSR skupaj predstavljata smernico v Okviru MSVRI.
4. Revidiranje računovodskih izkazov se osredotoča na ugotavljanje, ali so informacije v računovodskih izkazih prikazane v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in predpisi. Področje revidiranja računovodskih izkazov je lahko določeno v okviru pristojnosti Vrhovne revizijske institucije (VRI) z dodatnimi revizijskimi cilji glede na revizijske cilje, ki se nanašajo na revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom računovodskega poročanja. Ti cilji lahko vključujejo revidiranje:

- računovodskih izkazov, ki niso pripravljene v skladu z okvirom računovodskega poročanja za splošni namen,
  - proračunov, delov proračuna, proračunskih postavk (sredstev) in drugih odločitev glede razporejanja virov ter njihovega izvrševanja,
  - politik, programov ali aktivnosti, ki so opredeljeni glede na njihovo pravno podlago ali financiranje,
  - pravno določenih področij odgovornosti, kot so odgovornosti ministrov in
  - kategorij prihodkov ali plačil ter sredstev ali obveznosti do virov sredstev.
5. Če so taki dodatni revizijski cilji opredeljeni v okviru pristojnosti VRI, to lahko pomeni, da bo morala VRI premisliti o razvoju oziroma sprejemu standardov, ki temeljijo na splošnih temeljnih načelih revidiranja javnega sektorja opredeljenih v MSVRI 100 in temeljnih načelih revidiranja pravilnosti in revidiranja smotnosti. Za te namene so lahko relevantne tudi usmeritve v Smernicah revidiranja računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom računovodskega poročanja za poseben namen<sup>1</sup>, revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza<sup>2</sup> in poročil o povzetkih računovodskih izkazov<sup>3</sup>.
6. Ta MSVRI vsebuje podrobne informacije o:
- namenu in veljavnosti temeljnih načel revidiranja računovodskih izkazov,
  - okviru revidiranja računovodskih izkazov v javnem sektorju,
  - elementih revidiranja računovodskih izkazov in
  - načelih revidiranja računovodskih izkazov.

## NAMEN IN VELJAVNOST TEMELJNIH NAČEL REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

7. MSVRI določa temeljna načela revidiranja računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom računovodskega poročanja. Ta načela veljajo tudi, ko VRI izvaja oziroma je odgovorna za revidiranje posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza, računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene ali povzetkov računovodskih izkazov. Kadar je v MSVRI 200 naveden sklic na revizije računovodskih izkazov, to vključuje tudi tovrstne odgovornosti.
8. MSVRI 1000 do 1810 o revizijah računovodskih izkazov se lahko uporabljajo v skladu s temi odgovornostmi. Revizorji pa se ne smejo sklicevati na uporabo MSVRI, če:

---

<sup>1</sup> MSVRI 1800: Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene

<sup>2</sup> MSVRI 1805: Posebne presoje – Revizija posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza

<sup>3</sup> MSVRI 1810: Posli poročanja o povzetkih računovodskih izkazov

- niso izpolnjeni pogoji za izvedbo revizije v skladu z MSVRI<sup>4</sup> ali
  - revizor ne more delovati v skladu z MSR<sup>5</sup> in MSVRI.
9. Temeljna načela revidiranja računovodskih izkazov se uporabljajo pri vseh revizijah računovodskih izkazov javnega sektorja, ne glede na to, ali gre za celotno državno upravo (neposredni in posredni uporabniki državnega in občinskega proračuna), njen del ali posamezne subjekte/organizacije.
10. MSVRI 200 – *Temeljna načela revidiranja računovodskih izkazov* predstavlja jedro podrobnejših revizijskih standardov, ki jih vsebujejo MSVRI 1000 do 1810 na četrti ravni Okvira MSVRI. Načela v MSVRI 200 se lahko uporabljajo na tri načine:
- kot podlaga za razvoj standardov,
  - kot podlaga za sprejem konsistentnih nacionalnih standardov,
  - kot podlaga za sprejem Smernic za revidiranje računovodskih izkazov kot zavezujočih standardov.
11. Sklicevanje na MSVRI 200 v revizijskih poročilih je mogoče le, če so razviti oziroma sprejeti standardi v celoti skladni z vsemi ustreznimi načeli MSVRI 200. Načelo je ustrezno, če obravnava vrsto revizije oziroma kombinacijo vrst revizije in okoliščine ali postopke, ki jih je mogoče uporabiti. Načela v nobenem primeru ne prevladajo nad nacionalnimi zakoni, predpisi ali revizijskimi pooblastili.
12. Če so sprejeti ali razviti revizijski standardi usklajeni s Temelnjimi načeli revidiranja, se v revizijskih poročilih nanje lahko sklicuje z naslednjo navedbo:
- ... Revizijo smo izvedli v skladu s [standardi], ki so skladni s [ali usklajeni s] Temelnjimi načeli revidiranja (MSVRI 100–999) Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij.*
13. VRI, ki Smernice revidiranja računovodskih izkazov na četrti ravni sprejmejo kot svoje standarde, to navedejo v svojih revizijskih poročilih. To se lahko glede na to, katere standarde se uporabi in kakšna so pooblastila VRI, navede na dva načina:
- a) V skladu z MSVRI 1000-1810 – kar pomeni popolno usklajenost z vsemi ustreznimi MSR in z dodatnimi usmeritvami, navedenimi v INTOSAI praktičnih napotkih;
  - b) V skladu z MSR, kar pomeni usklajenost z vsemi ustreznimi MSR.
- MSVRI 100 podrobneje pojasnjuje veljavnost MSVRI.
14. Kadar VRI uporablja četrto raven MSVRI kot svoje obvezne standarde, morajo revizorji javnega sektorja upoštevati tudi MSR. VRI naj po možnosti v celoti sprejmejo smernice četrte ravni, saj so bile razvite tako, da odražajo najboljšo prakso. INTOSAI priznava, da to v nekaterih okoljih ni mogoče zaradi pomanjkanja temeljnih administrativnih struktur ali zaradi zakonov in predpisov, ki ne omogočajo temeljnih pogojev za izvajanje revizij računovodskih izkazov v skladu s Smernicami za revidiranje računovodskih izkazov. V teh primerih ima VRI možnost, da razvije obvezne standarde, ki bodo temeljili na Temelnjih načelih revidiranja računovodskih izkazov.
15. Kadar VRI uporablja četrto raven MSVRI kot svoje zavezujoče standarde za revizije računovodskih izkazov, ki jih izvaja skupaj z revizijami skladnosti poslovanja, mora revizor javnega sektorja pri tem

---

<sup>4</sup> MSVR 1210: Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle, odstavki 6-8.

<sup>5</sup> MSVR 1000, odstavki 37-43.

upoštevati tako Smernice za revidiranje računovodskih izkazov kot tudi Smernice za revidiranje skladnosti poslovanja<sup>6</sup>.

## OKVIR REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

### *Cilj revidiranja računovodskih izkazov*

16. Namen revidiranja računovodskih izkazov je povečanje stopnje 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 in ali – če so računovodski izkazi sestavljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve računovodskih izkazov – so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno oziroma so resničen in pošten prikaz, v skladu s tem okvirom. Zakoni ali predpisi, ki veljajo za revizijske organizacije javnega sektorja, lahko predpisujejo drugačno besedilo za izrazitev tega mnenja. Revizija, vodena v skladu s standardi, ki temeljijo na INTOSAI Temeljnih načelih revidiranja računovodskih izkazov in v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, omogoča revizorju, da izrazi tako mnenje.

17. MSVRI 200 temelji na naslednjih ciljih, opredeljenih v MSVRI 1200<sup>7</sup>:

Pri revidiranju računovodskih izkazov so splošni cilji revizorja naslednji:

- 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 o rezultatih revizije, v skladu z revizorjevimi ugotovitvami.

### *Revidiranje računovodskih izkazov v javnem sektorju v skladu z MSVRI 200*

#### Predpogoji za revizijo računovodskih izkazov v skladu z MSVRI

18. **Revizor oceni, ali so izpolnjeni predpogoji za revizijo računovodskih izkazov.**

19. Revizija računovodskih izkazov je opravljena v skladu z MSVRI, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- okvir računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen za sestavo računovodskih izkazov, je za revizorja sprejemljiv,
- poslovodstvo organizacije priznava in razume svojo odgovornost:
  - za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kjer je to ustrezno;

---

<sup>6</sup> MSVRI 4000 – Splošni uvod k Smernicam revidiranja skladnosti poslovanja in MSVRI 4200 – Smernice skladnosti poslovanja, povezane z revidiranjem računovodskih izkazov.

<sup>7</sup> MSVRI 1200, točka 11 MSR 200.

- za tako notranje kontroliranje, ki ga poslovodstvo šteje za potrebno, da računovodski izkazi ne bi vsebovali pomembne napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in;
- da revizorju zagotovi neomejen dostop do vseh informacij, ki so poslovodstvu znane in so pomembne za sestavitev računovodskih izkazov.

20. Okviri računovodskega poročanja so lahko za splošen ali za poseben namen. Okvir, ki je zasnovan tako, da zadosti splošnim potrebam širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah, je okvir za splošen namen, medtem ko je okvir, ki zadosti posebnim potrebam posebnih uporabnikov ali skupine uporabnikov po računovodskih informacijah, okvir za poseben namen. Okviri so lahko tudi okviri poštene predstavitev in okviri skladnosti. Okvir poštene predstavitev zahteva skladnost z okvirom, vendar dovoljuje, eksplicitno ali implicitno, odstop od zahtev ali zagotovitev dodatnih informacij, da bi se doseglo poštene predstavitev računovodskih izkazov. Izraz okvir skladnosti se uporablja za okvir računovodskega poročanja, ki zahteva ravnanje v skladu z zahtevami iz tega okvira, brez omenjenih odstopanj za doseglo poštene predstavitev.
21. Brez sprejemljivega okvira računovodskega poročanja, poslovodstvo nima primerne podlage za pripravo računovodskih izkazov, revizor pa ne primernih sodil za njihovo revidiranje. Primerna sodila morajo biti formalna. Na primer, sodila za pripravo računovodskih izkazov so lahko Mednarodni računovodski standardi za javni sektor (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), Mednarodni standardi računovodskega poročanja (International Financial Reporting Standards – IFRS) ali drugi mednarodni ali nacionalni okvirji računovodskega poročanja za uporabo v javnem sektorju.
22. Celoto računovodskih izkazov za organizacijo javnega sektorja, če se pripravlja v skladu okvirom računovodskega poročanja za javni sektor, sestavljajo:
- bilanca stanja;
  - izkaz izida poslovanja;
  - izkaz sprememb lastniškega kapitala;
  - izkaz denarnih tokov;
  - primerjava med načrtovanimi in realiziranimi zneski – kot poseben dodaten izkaz ali kot uskladitve;
  - pojasnila, ki zajemajo povzetek pomembnih računovodskih usmeritev in druga pojasnila;
  - v določenih okoljih lahko celota računovodskih izkazov vsebuje tudi druga poročila, kot so poročila o smotnosti in poročila o dodeljevanju sredstev.

Če so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okviri za druga računovodska načela, kot na primer po načelu modificiranega nastanka poslovnega dogodka ali po načelu denarnega toka, celota računovodskih izkazov morda ne bo vključevala vsega zgoraj navedenega.

23. Okvire, ki so predpisani z zakonom ali drugim predpisom, bo revizor pogosto štel za sprejemljive. Če pa bodo nesprejemljivi, je tak okvir še vedno lahko dopusten, če:
- se poslovodstvo strinja, da zagotovi potrebna dodatna razkritja v računovodskih izkazih, da ti ne bi bili zavajajoči in;
  - revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih vključuje odstavek s "poudarjanjem zadeve", ki opozori uporabnika na ta dodatna razkritja.

Če zgornji pogoji niso izpolnjeni, mora revizor ovrednotiti vpliv zavajajoče narave računovodskih izkazov na revizorjevo poročilo in njegovo mnenje in preučiti, ali je potrebno, da o tem obvesti zakonodajalca.

24. Sprejemljivi okvir računovodskega poročanja običajno vsebujejo naslednje lastnosti, ki v računovodskih izkazih zagotavljajo informacije, koristne za uporabnike:
- Ustreznost – informacije v računovodskih izkazih ustrezajo vrsti organizacije in namenu računovodskih izkazov
  - Popolnost – izpuščena ni nobena transakcija, dogodek, saldo na kontih ali razkritje, ki bi lahko vplivali na sklepe, temelječe na računovodskih izkazih;
  - Zanesljivost – informacije v računovodskih izkazih:
    - kjer je to primerno, odražajo vsebino dogodkov in transakcij in ne samo njihovo pravno obliko; in
    - imajo za posledico primerno dosledno ovrednotenje, merjenje, predstavitev in razkritje, če so uporabljeni v podobnih okoliščinah;
  - Nevtiralnost in objektivnost - informacije v računovodskih izkazih niso pristranske;
  - Razumljivost – informacije v računovodskih izkazih so jasne in izčrpne in ne dopuščajo bistveno različnih razlag.

Dodatek 2 k MSVRI 1210<sup>8</sup> lahko zagotovi podrobnejšo pomoč revizorju pri odločanju, ali je okvir računovodskega poročanja sprejemljiv.

25. V nekaterih okoljih revidiranja v javnem sektorju se revidiranje računovodskih izkazov razume kot revidiranje izvrševanja proračuna, ki pogosto vključuje preiskovanje transakcij v proračunu glede na skladnost in pravilnost. Te revizije se lahko izvedejo na podlagi ocene tveganj, ali pa imajo namen zajeti vse transakcije. V takih okoljih pogosto ni sprejemljivega okvira računovodskega poročanja. Rezultati finančnih transakcij so lahko predstavljeni kot primerjava med načrtovanimi zneski in realiziranimi izdatki. V okoljih, kjer se izvajajo take revizije in kjer ni računovodskih izkazov, predstavljenih v skladu s sprejemljivim okvirom računovodskega poročanja, lahko revizor sklepa, da ne obstajajo pogoji za izvedbo revizije, kot je opredeljena v MSVRI. Revizorji lahko takrat razmislijo o razvoju standardov za svoje posebne potrebe, pri čemer bi uporabili Temeljna načela revidiranja računovodskih izkazov. Če se revizijske pristojnosti nanašajo na računovodske izkaze, ki pa niso pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja, se predlaga, da se MSVRI upoštevajo kot najboljša razpoložljiva praksa, duh MSVRI pa se upošteva v teh standardih za posebno okolje. Kjer se revizijske pristojnosti nanašajo na revidiranje posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza, je lahko primeren MSVRI 1805<sup>9</sup>.
26. Če ima v reviziji največji pomen skladnost s predpisi in usmeritvami, je to revizija skladnosti. MSVRI 400 – Temeljna načela revidiranja skladnosti je lahko primeren vir informacij za sprejem ali razvoj standardov za revizijsko delo. Če pa revizijska pristojnost dopušča spremembe v revizijskih postopkih in je za pripravo računovodskih izkazov uveden sprejemljiv okvir računovodskega poročanja, se lahko naknadno uporabijo MSVRI za revidiranje računovodskih izkazov.

---

<sup>8</sup> MSVRI 1210 – Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle

<sup>9</sup> MSVRI 1805 - Posebne presoje – Revizija posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza



### Revizije računovodskih izkazov pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene

27. Načela MSVRI 200 so primerna za revidiranje računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za splošne namene in v skladu z okviri za posebne namene. Poleg priprave računovodskih izkazov za splošne namene, lahko organizacija javnega sektorja pripravi računovodske izkaze za druge uporabnike (kot so organi upravljanja, zakonodajni organ in subjekti, ki imajo nadzorno vlogo), ki lahko zahtevajo računovodske izkaze, prilagojene njihovim posebnim potrebam po informacijah. V nekaterih okoljih so tovrstni računovodski izkazi edini računovodski izkazi, ki jih pripravljajo organizacije javnega sektorja. Računovodski izkazi, pripravljeni za poseben namen, niso primerni za splošno javnost. Revizorji morajo zato pazljivo preveriti, ali je okvir računovodskega poročanja zasnovan tako, da zadosti potrebam po informacijah širokega kroga uporabnikov (okvir za splošne potrebe) ali posebnih uporabnikov ali zahtevam organizacije, ki določa standarde.
28. Okviri za posebne namene, ki so primerni za javni sektor lahko vključujejo:
- na denarnih prejemkih in izdatkih temelječe informacije računovodenja po denarnem toku, ki jih mora organizacija pripraviti za organ upravljanja;
  - pravila za računovodsko poročanje, ki jih postavi mednarodni sklad ali mehanizem;
  - pravila za računovodsko poročanje, ki jih postavi organ upravljanja, zakonodajni organ ali drugi organi, ki izvajajo nadzorno funkcijo, zato, da se zadosti zahtevam tega organa;
  - pravila računovodskega poročanja na podlagi pogodbe, kot je subvencija za projekt.
29. Načela MSVRI 200 so pomembna za revidiranje računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu s takimi okviri. Poleg teh načel lahko VRI pri razvijanju ali sprejemanju standardov upoštevajo zahteve in usmeritve MSVRI 1800, ki obravnava posebne presoje pri uporabi MSVRI 1200 - 1700 pri reviziji računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen.

### Revizija posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza

30. Načela MSVRI 200 so uporabna tudi pri revizijah organizacij javnega sektorja, ki pripravljajo računovodske informacije, vključno s posameznimi računovodskimi izkazi, določenimi sestavinami, konti ali postavkami računovodskega izkaza za druge (kot so organi upravljanja, zakonodajalec ali drugi subjekti z nadzorno funkcijo). Take informacije so lahko v pristojnosti VRI. Revizorji lahko revidirajo tudi samo posamezne računovodske izkaze ali posamezne sestavine, konte ali postavke – kot so projekti, ki jih financira država – čeprav ne revidirajo celote računovodskih izkazov določene organizacije.
31. Pri razvijanju ali sprejemanju standardov, ki temeljijo na načelih MSVRI 200, lahko VRI koristno uporabijo tudi zahteve in usmeritve iz MSVRI 1805. MSVRI 1805 obravnava posebne presoje pri uporabi zahtev MSR pri revidiranju posameznega računovodskega izkaza ali posebne sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza. Posamezni računovodski izkaz ali posebna sestavina, konta ali postavka računovodskega izkaza so lahko pripravljeni v skladu z okvirom za splošni ali za posebni namen.

# ELEMENTI REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

32. Revizije računovodskih izkazov so opredeljene kot posli podajanja zagotovil, ki vključujejo najmanj tri ločene deležnike: revizorja, odgovorno osebo in predvidenega uporabnika. Elementi revidiranja javnega sektorja so opisani v MSVRI 100<sup>10</sup>. MSVRI 200 pokriva dodatne vidike elementov, pomembnih za revizijo računovodskih izkazov.

## *Trije udeleženci revidiranja računovodskih izkazov*

33. Pri reviziji računovodskih izkazov je odgovorna stran odgovorna za informacije o predmetu revidiranja (običajno o računovodskih izkazih), lahko pa je odgovorna tudi za posle, povezane s predmetom revidiranja (poslovni dogodki, ki jih računovodski izkazi izkazujejo). Odgovorna stran je običajno izvršilna veja oblasti in/ali njej podrejene organizacije javnega sektorja, ki so odgovorne za upravljanje z javnimi sredstvi, izvrševanje pristojnosti pod nadzorom zakonodajalca in za vsebino računovodskih izkazov. Za te subjekte se pričakuje, da upravljajo vire in izvršujejo pristojnost v skladu z odločitvami in načeli zakonodajalca.
34. Zakonodajalec predstavlja državljane, ki so končni uporabniki računovodskih izkazov javnega sektorja. "Predvideni uporabnik" je v prvi vrsti parlament, ki predstavlja državljane tako, da odloča in določa prioritete javnih financ in namen ter vsebino porabe in prihodkov, kar je del javnega demokratičnega procesa. Odločitve in načela zakonodajalca lahko predstavljajo podlago za širšo perspektivo revidiranja računovodskih izkazov v javnem sektorju. Za organizacije javnega sektorja so zakonodajalec in drugi izdajatelji predpisov pogosto primarni uporabniki njihovih računovodskih izkazov.
35. Odgovorna stran in predvideni uporabniki so lahko iz iste organizacije javnega sektorja ali iz različnih organizacij. V prvem primeru lahko nadzorni organ vladne strukture želi zagotovilo o informacijah, ki jih pripravi poslovodstvo iste organizacije. Razmerje med odgovorno stranjo in predvidenim uporabnikom je treba gledati v kontekstu posameznega posla in se lahko razlikuje od bolj tradicionalno določenih linij odgovornosti.

## *Primerna sodila*

36. Sodila se uporabljajo za ovrednotenje ali merjenje predmeta revizije, vključno z, kjer je to primerno, merili za predstavitev in razkritje. Sodila, ki se uporabljajo pri pripravi računovodskih izkazov so običajno formalna in so lahko IPSAS, IFRS ali drugi nacionalni okviri računovodskega poročanja, ki se uporabljajo za javni sektor.

## *Informacije o predmetu revizije*

---

<sup>10</sup> MSVRI – Temeljna načela revidiranja javnega sektorja

37. Finančni položaj, poslovni izid, denarni tokovi in pojasnila, predstavljeni v računovodskih izkazih (informacije o predmetu revizije) so izdelani na podlagi uporabe okvira računovodskega poročanja glede priznavanja, merjenja, predstavitve in razkritja (sodila) na računovodskih podatkih (predmet revizije) organizacije javnega sektorja. Izraz "informacije o predmetu revizije" se nanaša na izid ovrednotenja ali merjenja predmeta revizije. Da bi pridobil podlago za izrek mnenja v revizorjevem poročilu, revizor pridobiva zadostne in ustrezne dokaze o informacijah o predmetu revizije (računovodskih izkazih).

### *Posli z razumnim zagotovilo*

38. Revizije računovodskih izkazov, ki se izvajajo v skladu z MSVRI, so posli z razumnim zagotovilo. Razumno zagotovilo je visoko zagotovilo, vendar glede na inherentna tveganja pri revidiranju, zaradi katerih so dokazi, ki jih pridobi revizor bolj prepričljivi kot neizpodbitni, zagotovilo ni absolutno. Na splošno revizije z razumnim zagotovilo omogočajo izraziti mnenje v pozitivni obliki, kot " po našem mnenju računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali "resnično in pošteno") finančni položaj ....., poslovni izid in denarne tokove..." ali če gre za okvir skladnosti, " po našem mnenju so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih v skladu z...".
39. Posli z omejenim zagotovilo, kot so posli preiskovanja, niso obravnavani v MSVRI za revizije računovodskih izkazov. Taki posli dajejo manjšo stopnjo zagotovila kot posli z razumnim zagotovilo in so zasnovani tako, da vodijo v zaključek v negativni obliki, kot "pri svojem preiskovanju nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno." Revizorji, ki izvajajo tovrstne posle bodo mogoče potrebovali usmeritve izven MSVRI; s tem v zvezi so lahko koristna temeljna revizijska načela v MSVRI 100.

## NAČELA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

### *Splošna načela*

### *Pogoji za izvajanje revizij računovodskih izkazov*

#### Etika in neodvisnost

40. **Pri revidiranju računovodskih izkazov revizor ravna v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi glede neodvisnosti.**
41. Revizorji, ki izvajajo revizije v skladu z MSVRI morajo upoštevati MSVRI 30 – Kodeks etike, kot je uveljavljen v posamezni državi. Revizorji VRI, ki so četrto raven MSVRI sprejeli kot svoje standarde

ali uporabljajo MSR, se morajo ravnati bodisi v skladu s Kodeksom etike za računovodske strokovnjake, ki jih izdaja Odbor za mednarodne etične standarde za računovodske strokovnjake (International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA) (kodeks IESBA) in ki vsebuje temeljna etična načela za računovodske strokovnjake, bodisi sprejmejo nacionalne zahteve, ki so najmanj enako zahtevne. Tak primer je lahko INTOSAI Kodeks etike, uporabljen v nacionalnem kontekstu. Da bi VRI lahko v svojih poročilih navedle, da je bila revizija izvedena v skladu z MSVRI ali MSR, morajo v svojem okolju sprejeti etične zahteve iz MSVRI 30 ali Kodeksa IESBA.

### Zagotavljanje kakovosti

42. **Revizor na ravni posamezne revizije izvaja postopke zagotavljanja kakovosti, ki dajejo razumno zagotovilo, da je bila revizija izvedena v skladu s strokovnimi standardi, z ustreznimi zakonskimi zahtevami in zahtevami regulatornih organov (regulatornimi zahtevami) in da je glede na okoliščine revizorjevo poročilo ustrezno.**
43. Kot je določeno v MSVRI 100, morajo VRI sprejeti postopke zagotavljanja kakovosti v skladu z MSVRI 40 – Zagotavljanje kakovosti za VRI, kar predstavlja podlago za uveljavitev IAASB Mednarodnih standardov za obvladovanje kakovosti (MSOK 1) v okolju javnega sektorja. MSOK 1 vzpostavljajo standarde in zagotavljajo usmeritve za sistem notranjega kontroliranja posamezne organizacije. Čeprav so splošni namen in temeljna načela MSVRI 40 skladni z MSOK 1, so zahteve v MSVRI 40 prilagojene tako, da so primerne za VRI.
44. Predstojnik VRI ali ustrezen kolektivni organ je odgovoren za uvedbo in vzdrževanje postopkov zagotavljanja kakovosti v VRI, pri čemer lahko dnevne operativne naloge delegira drugim. Na primer, vsak vodja revizije, ki je odgovoren za posamezno revizijo, na koncu poroča predstojniku VRI.
45. Revizorji javnega sektorja, ki izvajajo revizije računovodskih izkazov v skladu s standardi, ki temeljijo na oziroma so skladni z načeli MSVRI 200, morajo na ravni posamezne revizije izpolnjevati zahteve zagotavljanja kakovosti. VRI morajo pri razvijanju standardov temelječih na MSVRI 200 ali sprejemanju standardov, skladnih z MSVRI 200 razmisliti o oblikovanju zahtev, ki se nanašajo na potrebo, da vodja revizije:
- prevzame odgovornost za celotno kakovost na ravni vsake posamezne revizije,
  - zagotovi, da člani revizijske skupine upoštevajo ustrezne etične zahteve,
  - oblikuje sklepe glede skladnosti z zahtevami o neodvisnosti pri posamezni reviziji in da ustrezno ukrepa, tako da odstrani morebitne grožnje glede neodvisnosti,
  - verjame, da imajo člani revizijske skupine in zunanji strokovnjaki skupaj ustrezne sposobnosti in zmožnosti,
  - prevzame odgovornost za izvedbo revizije, še posebej:
    - za vodenje, nadziranje in izvajanje revizije,
    - da zagotovi, da so pregledi izvedeni v skladu z usmeritvami VRI za izvajanje pregledov in drugih postopkov.

### Vodenje revizijske skupine in veščine

46. **Revizor se prepriča, da imajo celotna revizijska skupina in vsi zunanji strokovnjaki znanja in sposobnosti, da:**
- **izvedejo revizijo v skladu z ustreznimi standardi in veljavnimi pravnimi in regulatornimi**

**zahtevami in**

- **omogočijo revizorju, da izda okoliščinam primerno poročilo.**

47. Pri zagotavljanju znanj in sposobnosti, ki se jih pričakuje od revizijske skupine kot celote, revizor lahko upošteva naslednje lastnosti skupine:
- razumevanje, doseženo z ustreznim usposabljanjem in praktične izkušnje pri revizijah podobne narave in zahtevnosti;
  - razumevanje strokovnih standardov in ustreznih pravnih in regulatornih zahtev;
  - tehnično strokovno znanje, vključno z relevantnimi IT veščinami in specialistična znanja na področju računovodstva in revizije;
  - znanje o panogah v katerih posluje revidirana organizacija;
  - zmožnost strokovne presoje;
  - razumevanje usmeritev in postopkov na področju zagotavljanja kakovosti VRI;
  - zmožnost izpolniti pogoje revizijske pristojnosti v ustreznem okolju, vključno z razumevanjem ureditve na področju poročanja in sposobnost poročanja zakonodajalcu ali drugemu organu upravljanja ali v javnem interesu;
  - veščine na področju revizij smotrnosti ali skladnosti poslovanja, če je to ustrezno.

*Načela, povezana s temeljnimi revizijskimi koncepti*

48. MSVRI 1000 -2999 predstavljajo dobre prakse uporabe Temeljnih načel revidiranja računovodskih izkazov. Če pa se VRI odloči, da bo razvila standarde, ki temeljijo na temeljnih načelih ali sprejela nacionalne standarde, ki so skladni z načeli, mora pri tem upoštevati zadeve, ki so obravnavane v tej in v naslednjih sekcijah.

Revizijsko tveganje

49. **Revizor zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven glede na okoliščine revidiranja, tako da pridobi razumno zagotovilo kot podlago za izrek mnenja v pozitivni obliki.**
50. Revizijsko tveganje je pri revidiranju računovodskih izkazov tveganje, da bo revizor oblikoval neustrezen sklep, če je predmet revizije pomembno napačen. Revizor zniža tveganje na sprejemljivo nizko raven glede na okoliščine revidiranja, da pridobi razumno zagotovilo kot podlago za izrek sklepa v pozitivni obliki. Smiselno je, da je raven zagotovila, ki jo pridobi revizor taka, da pomembno poveča zaupanje predvidenega uporabnika v predmet revizije.
51. Na splošno je tveganje pri revidiranju odvisno od naslednjih elementov:
- Tveganje pomembno napačne navedbe je sestavljeno iz tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju
    - a) Tveganje pri delovanju – dovzetnost za pomembno napačno navedbo v informacijah o predmetu revizije, pod predpostavko, da ni vzpostavljenih ustreznih kontrol,
    - b) Tveganje pri kontroliranju - tveganje, da notranje kontroliranje ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo in popravilo pomembno napačne navedbe. Nekaj tveganja pri kontroliranju vedno ostane zaradi naravnih omejitev oblikovanja in delovanja notranjih kontrol.
  - Tveganje pri revidiranju je odvisno od tveganja pomembno napačne navedbe in tveganja pri

odkrivanju:

- c) Tveganje pri odkrivanju - tveganje, da revizor ne bo odkril pomembno napačne navedbe.

52. Ocenjevanje tveganj se izvaja na podlagi revizijskih postopkov, ki so potrebni za ta namen in na podlagi dokazov, pridobljenih v teku revizije. Ocena tveganj je stvar strokovne presoje in je ni mogoče natančno meriti. Stopnja do katere bo revizor obravnaval vsak element tveganja je odvisna od okoliščin revizije.

#### Strokovna presoja in poklicna nezaupljivost

**53. Revizor izvaja in načrtuje revizijo s poklicnim nezaupanjem in se zaveda, da lahko obstajajo okoliščine, ki povzročijo, da so računovodski izkazi pomembno napačni. Pri načrtovanju, izvajanju, oblikovanju zaključkov in poročanju revizor uporablja strokovno presojo.**

54. Izraza "poklicna nezaupljivost" in "strokovna presoja" sta pomembna pri oblikovanju zahtev v zvezi z revizorjevimi odločitvami o primernih odgovorih v zadevah, ki se nanašajo na revizijo. Izražata odnos revizorjev, ki vključuje sprašujoč um. Te koncepte vsebujejo MSVRI o revidiranju računovodskih izkazov.

55. Revizor uporablja koncept strokovne presoje v vseh fazah revizijskega procesa. Predstavlja uporabo znanj, ustreznega usposabljanja in izkušenj v okviru revidiranja, računovodenja in etičnih standardov pri sprejemanju tehtnih odločitev o postopkih, ki so primerni v okoliščinah revizijskega posla<sup>11</sup>.

56. Strokovna presoja je potrebna še posebej pri odločanju o:

- pomembnosti in revizijskem tveganju;
- naravi, časovni razporeditvi in obsegu revizijskih postopkov, ki so potrebni za izpolnjevanje zahtev MSVRI in MSR ter za pridobitev revizijskih dokazov;
- ali so bili pridobljeni zadostni revizijski dokazi in ali bi bilo treba narediti več za doseg vseh revizorjevih ciljev;
- oceni poslovodskih presoj glede okvirov poročanja o računovodskih izkazih revidirane organizacije;
- sklepanju na podlagi pridobljenih dokazov - na primer ocenjevanju razumnosti ocen, ki jih je pri pripravi računovodskih izkazov upoštevalo poslovodstvo.

57. Poklicno nezaupanje je temeljno za vse revizijske posle. Revizor načrtuje in izvaja posel zagotavljanja s poklicnim nezaupanjem, pri čemer se zaveda, da lahko obstajajo okoliščine, ki povzročijo, da so informacije o predmetu revizije pomembno napačne. Poklicno nezaupanje pomeni, da revizor sprejme kritične ocene glede primernosti pridobljenih dokazov s preiskovalnim razmišljanjem in je pozoren na dokaze, ki kažejo na vprašljivost zanesljivosti dokumentacije ali predstavitev odgovorne osebe. Tak odnos je nujen med celotnim revizijskim procesom, ker se na ta način zmanjša tveganje za spregled sumljivih okoliščin, prevelikega posploševanja pri sklepanju na podlagi opazovanja in uporabe napačnih predpostavk pri določanju narave, časovne razporeditve in obsega pridobivanja dokazov in njihovega ovrednotenja.

---

<sup>11</sup> MSVRI 1200, 13. točka.

Pomembnost

58. **Pri načrtovanju in izvajanju revizije revizor na primeren način uporabi koncept pomembnosti.**
59. Napačna navedba je pomembna, posamično ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami, če se lahko razumno pričakuje, da bo vplivala na odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov. Pomembnost ima količinski in kakovostni vidik. V javnem sektorju pomembnost ni omejena na ekonomske odločitve uporabnikov, saj lahko tudi odločitve o tem, ali naj se določen vladni program ali subvencioniranje nadaljuje, temeljijo na računovodskih izkazih. Kakovostni vidik pomembnosti na splošno igra večjo vlogo v javnem sektorju, kot pri drugih organizacijah. Ocena pomembnosti, upoštevanje občutljivosti in drugih kakovostnih dejavnikov v reviziji je stvar presoje revizorja.
60. Pri določanju strategije revidiranja revizor oceni pomembnost za računovodske izkaze kot celoto. Če se za eno ali več transakcij, saldov kontov ali razkritij lahko razumno pričakuje, da tudi zneski, ki so manjši od pomembnosti za računovodske izkaze kot celoto, vplivajo na odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov, revizor določi pomembnost ali več pomembnosti tudi za posamezne vrste poslov, salde kontov in ustrezna razkritja.
61. Revizor za namene ocenjevanja pomembno napačne navedbe in določitev narave, časovne razporeditve in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov določi tudi izvedbeno pomembnost. Načrtovanje revizije z namenom ugotoviti zgolj posamične pomembne napačne navedbe spregleda dejstvo, da lahko skupek sicer posamično nepomembnih napačnih navedb povzroči, da so računovodski izkazi pomembno napačni in hkrati ne pušča prostora za neugotovljene napačne navedbe. Pomembnost pri izvajanju mora biti določena tako, da na ustrezno nizko raven zmanjšuje verjetnost, da bi seštevek nepopravljenih in neugotovljenih napačnih navedb presegel prag pomembnosti pri računovodskih izkazih kot celoti. Na določitev pomembnosti pri izvajanju vpliva revizorjevo poznavanje organizacije, ki ga dopolni med izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj, narava in obseg napačnih navedb ugotovljenih v prejšnjih revizijah revizorjeva pričakovanja glede napačnih navedb v tekočem obdobju na podlagi strokovne presoje.
62. Koncept pomembnosti se uporabi v fazah načrtovanja in izvajanja revizije pa tudi pri ovrednotenju ugotovljenih napačnih navedb in morebitnih nepopravljenih napačnih navedb, vključno z opustitvami v računovodskih izkazih. V revizijskem mnenju je obravnavana celota računovodskih izkazov, zato revizor ni odgovoren za ugotavljanje napačnih navedb, ki z vidika celote niso pomembne. Ne glede na to revizor ugotovi in dokumentira kvantitativno nepomembne napačne navedbe, saj so te lahko pomembne zaradi svoje narave ali, ko bi bile združene. Trivialnih napačnih navedb ni treba upoštevati.
63. Pomembnost, določena pri načrtovanju, ne predstavlja nujno zneska pod katerim se nepopravljene napačne navedbe, posamično ali skupaj, ocenijo kot nepomembne. Posamezne napačne navedbe lahko revizor zaradi z njimi povezanih okoliščin, oceni kot pomembne, čeprav so pod pragom pomembnosti. Tudi če ni izvedljivo načrtovati revizijske postopke tako, da se ugotovi napačne navedbe, ki bi lahko bile napačne zgolj po naravi, revizor pri ovrednotenju njihovega vpliva na računovodske izkaze upošteva ne le obseg, ampak tudi naravo nepopravljenih napačnih navedb in posebne okoliščine njihovega nastanka. Revizor pri tem preuči občutljivo naravo določenih transakcij ali programov, javni interes, potrebo po uspešnem zakonodajnem nadzoru in pravni ureditvi in naravo napačnih navedb in odklonov (npr. če je posledica prevare ali korupcije).

## Komuniciranje

64. **Revizor znotraj upravljske strukture organizacije identificira kontaktno osebo in jo obvesti o načrtovanem obsegu in časovnem poteku revizije ter o pomembnih ugotovitvah.**
65. Revizor mora komunicirati tako s poslovodstvom kot tudi s tistimi, zadolženimi za upravljanje. Komunikacija obsega pridobivanje informacij, pomembne za revizijo in pravočasno seznanjanje odgovornih za upravljanje z ugotovitvami, ki so pomembne za njihovo izvajanje nadziranja nad procesom računovodskega poročanja. Pomembno je, da se spodbuja uspešna dvosmerna komunikacija s tistimi, ki so zadolženi za upravljanje.
66. V javnem sektorju je včasih težko ugotoviti, kdo je zadolžen za upravljanje. Revidirana organizacija je lahko del širše strukture, v kateri so organi upravljanja na več organizacijskih ravneh in v različnih funkcijah (vertikalno in horizontalno). Posledično lahko pride do tega, da je v nekaterih primerih lahko več različnih skupin, ki so zadolžene za upravljanje. V javnem sektorju se izvajajo revizije, ki imajo tako cilje glede računovodskih izkazov kot tudi cilje glede pravilnosti poslovanja, zaradi česar so lahko vključeni različni organi upravljanja.
67. Če revizor ugotovi, da ustna komunikacija ni zadostna, je komunikacija pisna. Od revizorja se lahko tudi zahteva, da komunicira z subjekti zunaj revidirane organizacije, kot so zakonodajalec, regulatorji ali agencije za financiranje.
68. Ni treba, da so vse zadeve, ki se pojavijo v procesu revidiranja tudi predmet pisne komunikacije. Je pa pisna komunikacija ključna za pomembne revizijske ugotovitve, ki jih morajo revizorji sporočiti tistim, ki so zadolženi za upravljanje.
69. Revizorji javnega sektorja so pogosto pristojni za revidiranje celotnega vladnega sektorja ali njenega večjega posameznega dela. Pri tem imajo dostop do informacij o drugih revidiranih organizacijah in revizijah, ki se nanje nanašajo, kar je lahko zanimivo za tiste, ki so zadolženi za upravljanje. Taki primeri so pomembne napake pri revidirani organizaciji, ki vplivajo tudi na druge revidirane organizacije ali vzpostavitev ustreznih kontrol, ki vplivajo na izboljšanje učinkovitosti pri drugih organizacijah. Če okoliščine to dopuščajo, lahko sporočanje tovrstnih informacij zadolženim za upravljanje dodaja vrednost reviziji. Ne glede na navedeno pa lahko zakoni, pravila ali etične zahteve prepovedujejo sporočanje tovrstnih informacij.

## Dokumentacija

70. **Revizor mora pripraviti dokumentacijo, ki je zadostna, da omogoča izkušenemu revizorju brez predhodnega poznavanja revizije razumeti naravo, časovni razpored in obseg revizijskih postopkov, ki so bili izvedeni z namenom upoštevanja ustreznih standardov, zakonskih in podzakonskih zahtev, rezultate teh postopkov in pridobljene revizijske dokaze, kot tudi pomembne zadeve, ki so se pojavile v teku revizije, sklepe s tem v zvezi in pomembne strokovne presoje pri oblikovanju teh sklepov. Dokumentacija mora biti pripravljena v primernem času.**
71. Ustrezna revizijska dokumentacija je pomembna iz več razlogov. Dokumentacija bo:
- potrdila in podprla revizorjeva mnenja in poročila;
  - služila kot vir informacij za pripravo poročil ali odgovorov na vprašanja revidirane organizacije ali drugih;



- služila kot dokaz, da je revizor ravnal v skladu s standardi;
  - olajšala načrtovanje, nadziranje in preveritev;
  - pomagala pri revizorjevem strokovnem razvoju;
  - pomagala pri zagotavljanju, da je bilo delegirano delo zadovoljivo izvedeno in
  - predstavljala dokazilo o opravljenem delu za prihodnje sklicevanje.
72. Standardi revidiranja, ki temeljijo na temeljnih načelih morajo vsebovati dodatne zahteve v zvezi z dokumentacijo na naslednjih področjih:
- pravočasna priprava dokumentacije;
  - oblika, vsebina in obseg dokumentacije;
  - dokumentiranja presoje revizorja, da je potreben odklon od zahtev v uporabljenih revizijskih standardih;
  - dokumentiranja, ko revizor izvaja nove ali dodatne revizijske postopke ali ustvarja nove sklepe po datumu revizorjevega poročila;
  - priprava končnega dosjeja revizije.

Četrta raven MSVRI zagotavlja dodatne usmeritve glede sprejemanja zahtev in revizijske dokumentacije.

73. Za revizorje, ki imajo pravosodno vlogo, kot jo imajo nekatera računska sodišča, dokumentacija predstavlja del podlage za sodbe. V tem okolju lahko pravni postopek vzpostavi posebne in stroge zahteve glede zaupnosti dokumentacije v povezavi s postopkom za določen primer. Poleg tega je, glede na to, da so lahko odločitve pravno zavezujoče, so revizorji javnega sektorja zavezani k spoštovanju dodatnih zahtev v zvezi z ustrezno hrambo dokumentacije.

## *Načela, povezana z revizijskim procesom*

### Dogovarjanje o pogojih posla

74. **Revizor se s poslovodstvom ali tistimi, ki so zadolženi za upravljanje dogovori oziroma kadar so pogoji posla jasno določeni v okviru pristojnosti, vzpostavi enotno razumevanje pogojev posla.**
75. Pogoji revizijskega posla so v javnem sektorju navadno predpisani in zato niso predmet zahtev ali dogovarjanj s poslovodstvom ali s tistimi, ki so pristojni za upravljanje. Revizor javnega sektorja lahko, namesto, da bi se dogovarjal o pogojih posla, formalno vzpostavi skupno razumevanje medsebojnih vlog in odgovornosti poslovodstva in revizorja. Ker revizor javnega sektorja običajno deluje po nalogu zakonodajalca, kateremu tudi poroča, bo mogoče treba skleniti dogovor z obema – z zakonodajalcem in s pristojnimi za upravljanje.
76. Revizor ustreznemu predstavniku tistih, ki so zadolženi za upravljanje sporočiti revizorjeve odgovornosti v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, vključno z revizorjevo odgovornostjo za oblikovanje in izrek mnenja o računovodskih izkazih, ki jih pod nadzorom pristojnih za upravljanje pripravlja poslovodstvo.
77. Če so pogoji posla dovolj podrobno predpisani z zakonom ali podzakonskim aktom, jih mogoče ne bo treba zapisati v listino o revizijskem poslu ali kakšen drug pisni dogovor. Izjema bi lahko bila izjava poslovodstva, ali, kjer je to primerno, tistih, ki so zadolženi za upravljanje, da uradno izjavijo, da razumejo odgovornosti, določene v revizijskih standardih, kot so MSVRI in MSR. Ker so taki

posli v javnem sektorju običajni, pisni dogovori o pogojih sicer niso potrebni, lahko pa pomagajo pri razjasnitvi odgovornosti strank sodelujočih v postopku.

78. Tiste, ki so zadolženi za upravljanje, se seznanijo z načrtovanim obsegom in časovnim razporedom revizije. Revizor vanj vključi tudi poglede o pomembnih kakovostnih vidikih računovodskih praks, vključno z računovodskimi usmeritvami, računovodskimi ocenami in razkritji v računovodskih izkazih.
79. VRI morajo običajno izvajati revizije tako kot je predpisano. Tako običajno nimajo možnosti zavrniti naloge, tudi če predpogoji niso izpolnjeni. Standardi, ki so razviti na podlagi temeljnih načel, morajo zagotoviti usmeritev glede primerne postopanja v takih okoliščinah. MSVRI 1210<sup>12</sup> vsebuje usmeritve s tem v zvezi.

### Načrtovanje

**80. Revizor pripravi splošno revizijsko strategijo, ki vključuje obseg, časovni razpored in smer revizije kot tudi revizijski načrt.**

81. Splošna revizijska strategija bo vodila revizorja pri pripravi revizijskega načrta. Pri razvijanju revizijske strategije, mora revizor:

- ugotoviti značilnosti posla, ki določajo njegov obseg;
- preveriti cilje poročanja posla, da lahko načrtuje časovni razpored revizije in naravo potrebne komunikacije;
- preučiti dejavnike, ki so po revizorjevi strokovni presoji pomembni pri usmerjanju dela revizijske skupine;
- preučiti rezultate preliminarnih aktivnosti in, kjer je primerno, ugotoviti, ali je znanje revizorja, pridobljeno pri drugih poslih, uporabno tudi pri revidirani organizaciji;
- določiti naravo, časovni razpored in obseg potrebnih virov za izvedbo posla;
- preučiti rezultate in znanje, pridobljeno pri že izvedenih revizijah smotrnosti in drugih revizijskih aktivnostih, povezanih z revidirano organizacijo, vključno s posledicami predhodnih priporočil;
- preučiti in oceniti pričakovanja zakonodajalca in drugih pomembnih uporabnikov revizijskega poročila.

**82. Revizor načrtuje revizijo tako, da zagotovi njeno uspešno in učinkovito izvedbo.**

83. Revizor pripravi načrt revizij, ki vsebuje opis:

- narave, časovnega razporeda in obsega načrtovanih postopkov za ocenjevanje tveganj;
- narave, časovnega razporeda in obsega nadaljnjih načrtovanih postopkov na ravni uradnih trditev;
- drugih načrtovanih revizijskih postopkov, ki jih je v skladu s standardi treba izvesti. Taki postopki lahko vključujejo ali opisujejo: pregled pravnega okvira revizije; kratek opis aktivnosti, programa ali organizacije, ki se revidira; razloge za izvedbo revizije; dejavnike, ki vplivajo na revizijo, vključno s tistimi, ki določajo pomembnost zadev, ki se preučujejo; revizijske cilje in področje revidiranja; revizijski pristop; značilnosti revizijskih dokazov, ki jih je treba zbrati in

---

<sup>12</sup> MSVRI 1210 - Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle.

postopke za zbiranje revizijskih dokazov; potrebne vire; časovni razpored revidiranja; vsebino in uporabnike revizorjevega poročila in pisma poslovodstvu.

84. Tako splošna strategija kot tudi revizijski načrt morata biti dokumentirana. Med revizijo se ju po potrebi posodobi.

#### Spoznavanje revidirane organizacije

85. **Revizor se seznanja z revidirano organizacijo in njenim okoljem, vključno s tistimi postopki notranjega kontroliranja, ki so pomembni za revizijo.**
86. Poznavanje različnih vidikov organizacije in njenega okolja omogoča revizorju, da uspešno načrtuje in izvede revizijo. Potrebno poznavanje vključuje:
- ustrezno okolje, predpise in druge zunanje dejavnike, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja;
  - naravo revidirane organizacije, vključno z njenim načinom delovanja, strukturo upravljanja, financiranjem (kar omogoča revizorju razumeti vrste poslov, saldov računov in razkritij, ki jih lahko pričakuje v računovodskih izkazih) in izbiro ter uporabo računovodskih usmeritev, vključno z razlogi za njihovo spremembo;
  - oceno in pregled finančne uspešnosti poslovanja revidirane organizacije;
  - odločitve o novih programih in proračunskih omejitvah, ki so bile sprejete izven revidirane organizacije kot rezultat političnega procesa;
  - posebne zakone in predpise, ki veljajo za revidirano organizacijo in potencialen vpliv ravnanja, ki s temi predpisi ni skladno;
  - programske cilje in strategije, ki lahko vključujejo elemente javne politike in imajo zato vpliv na oceno tveganja;
  - strukturo upravljanja, ki je odvisna od pravne ureditve revidirane organizacije, na primer ali je organizacija ministrstvo, vladna služba, agencija ali druga vrsta oseb javnega sektorja.
87. Pri spoznavanju kontrolnega okolja je primerno preučiti komunikacijo in uveljavljanje integritete in etičnih vrednot revidirane organizacije, njeno zavezanost k znanju, sodelovanje tistih, ki so zadolženi za upravljanje, filozofijo in način vodenja poslovodstva, organizacijsko strukturo, obstoj in raven notranjega revidiranja, dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti ter usmeritve in prakse na področju upravljanja s kadri.
88. Revizor lahko pridobi ustrezne revizijske dokaze s kombinacijo poizvedovanj in drugih postopkov ocenjevanja tveganj, kot so na primer s podkrepitvijo poizvedovanj z opazovanjem ali pregledovanjem dokumentov. Na primer s poizvedovanji pri poslovodstvu in zaposlenih lahko revizor spozna, kako poslovodstvo sporoča zaposlenim svoja stališča o poslovnih navadah in o etičnem obnašanju. Revizor lahko nato ugotovi, ali so bile vzpostavljene primerne kontrole, na primer tako, da prouči, ali ima poslovodstvo zapisan kodeks obnašanja in ali poslovodstvo deluje na način, ki podpira ta kodeks.
89. Revizor v okviru procesa spoznavanja tudi preuči, ali ima revidirana organizacija vzpostavljen postopek za opredeljevanje poslovnih tveganj, povezanih s cilji računovodskega poročanja in ali ovrednoti pomembnost teh tveganj z oceno verjetnosti za njihov nastanek. Če je v organizaciji tak postopek vzpostavljen, mora revizor postopek in njegove rezultate spoznati oziroma razumeti.
90. Revizorjevo poznavanje notranjega kontroliranja, povezanega z računovodskim poročanjem, lahko

vključuje naslednja področja:

- vrste poslov v poslovanju revidirane organizacije, ki so pomembne za računovodske izkaze;
- postopke, tako ročne kot z uporabo IT, na podlagi katerih se poslovni dogodki začinjajo, evidentirajo, izvajajo, po potrebi popravijo, prenesejo v glavno knjigo in se o njih poroča v računovodskih izkazih;
- računovodske evidence, podporne informacije in posebne konte v računovodskih izkazih, ki se uporabljajo za začenjanje, evidentiranje, izvajanje in poročanje o transakcijah; to vključuje tudi postopke za popravljanje napačnih informacij in za prenos informacij v glavno knjigo;
- zajemanje dogodkov in okoliščin v informacijskem sistemu, ki so drugačni od transakcij, pomembnih za računovodske izkaze;
- proces računovodskega poročanja na podlagi katerega revidirana organizacija pripravlja svoje računovodske izkaze, vključno s pomembnimi računovodskimi ocenami in razkritji;
- kontrole, ki se nanašajo na vnose v dnevnik glavne knjige, vključno z nestandardnimi vnosi, ki se uporabljajo za evidentiranje ne ponavljajočih se transakcij ali prilagoditev;
- kontrole, ki so povezane s skladnostjo s predpisi in usmeritvami;
- kontrole, ki zagotavljajo izvedbo v skladu z načrtom in v okviru odobrenega proračuna (finančnega načrta);
- kontrole, povezane s prenosom proračunskih sredstev drugim revidiranim organizacijam;
- kontrole tajnih podatkov državne varnosti in občutljivih osebnih podatkov, kot so podatki o zdravju in davkih;
- nadziranje in druge kontrole, ki jih izvajajo osebe zunaj revidirane organizacije na področjih, kot so:
  - skladnost z zakoni in predpisi, kot na primer s predpisi pri javnem naročanju;
  - izvrševanje proračuna;
  - druga področja, določena s predpisi oziroma z revizijskimi pristojnostmi;
  - odgovornost posloводства.

91. Revidiranje ne zahteva razumevanja vseh kontrol, ki se izvajajo za vse pomembne vrste poslovnih dogodkov, vsa stanja kontov in vsa razkritja v računovodskih izkazih ali za vse pripadajoče uradne trditve. Ne glede na to pa samo poznavanje kontrol revidirane organizacije in kjer je to ustrezno tudi upravljaljskih kontrol, še ne zadostuje za preveritev njihovega delovanja, razen v primerih, ko določena stopnja avtomatizacije zagotavlja doslednost delovanja kontrol.

### Ocenjevanje tveganj

92. **Revizor oceni tveganje pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve za vrste poslov, salde kontov in razkritja kot podlago za nadaljnje revizijske postopke.**

93. Postopki ocenjevanja tveganj lahko obsegajo:

- poizvedovanje pri poslovodstvu in drugih zaposlenih, ki bi lahko po revizorjevem mnenju imeli potrebne informacije za opredelitev tveganj pomembnih napačnih navedb zaradi prevare ali napake;
- analitične postopke;
- opazovanje in pregledovanje.

94. Tveganje pomembno napačne navedbe je potrebno prepoznavati in oceniti tako na ravni računovodskega izkaza kot tudi na ravni posamezne uradne trditve za vrste poslov, saldov kontov in

razkritij, tako da lahko predstavlja podlago za zasnovo in izvedbo nadaljnjih revizijskih postopkov. V ta namen revizor:

- prepozna tveganja ves čas med spoznavanjem organizacije in njenega okolja, vključno s primernimi kontrolami, ki se nanašajo na ta tveganja, in s proučevanjem vrst poslov, saldov na kontih in razkritij v računovodskih izkazih;
- oceni prepoznana tveganja in presodi, ali posegajo globlje v računovodske izkaze kot celoto ter vplivajo na več uradnih trditve;
- poveže prepoznana tveganja s tistim, kar utegne biti napačno na ravni uradne trditve, ob upoštevanju primernih kontrol, ki jih namerava preskusiti in
- upošteva verjetnost napačne navedbe, vključno z možnostjo večkratne napačne navedbe, in nevarnost, da je morebitna napačna navedba tako velika, da povzroča pomembno napačno navedbo.

95. V okviru ocenjevanja tveganj revizor ugotovi, ali je katero od prepoznanih tveganj po revizorjevi presoji pomembno. Pri tej presoji mora revizor izključiti vpliv kontrol, ki jih je identificiral v zvezi s tem tveganjem. Pri presoji, katero tveganje je pomembno, mora revizor upoštevati vsaj naslednje:

- ali se tveganje nanaša na tveganje za prevare;
- ali je tveganje povezano z nedavnim gospodarskim, računovodskim ali drugačnim razvojem in zato zahteva posebno pozornost;
- zapletenost poslov;
- ali tveganje vključuje pomembne posle s povezanimi osebami;
- stopnjo subjektivnosti pri merjenju računovodskih informacij, ki so povezane s tveganjem, zlasti pri tistih meritvah, ki vključujejo širok razpon negotovosti pri merjenju;
- ali tveganje zajema pomembne posle, ki so zunaj običajnega poteka poslovanja v organizaciji, ali take, ki so kako drugače nenavadni, in
- ali tveganje vpliva tudi na skladnost poslovanja z zakoni in predpisi.

96. Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembne navedbe na ravni računovodskega izkaza in na ravni uradne trditve in s tem povezanimi kontrolami, ki jih je revizor spoznal, mora biti zadostno dokumentirano.

### Odzivi na ocenjena tveganja

**97. Revizor se ustrezno odzove na ocenjeno tveganje za pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih.**

98. Odgovori na ocenjena tveganja vključujejo zasnovo revizijskih postopkov, ki obravnavajo tveganja, kot so preizkušanje podatkov in preizkusi kontrol. Preizkusi podatkov vključujejo tako podrobno preizkušanje podatkov kot tudi analitične postopke preizkušanja vrst poslov, saldov kontov in razkritij.

99. Narava, časovna razporeditev in obseg revizijskih postopkov temeljijo na in so odvisni od ocenjenega tveganja napačne navedbe na ravni uradne trditve. Pri načrtovanju potrebnih revizijskih postopkov mora revizor preučiti razloge za določeno oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve za vsako vrsto poslov, saldo na kontu in razkritje. Razlogi lahko vključujejo tveganje pri delovanju (verjetnost pomembno napačne navedbe zaradi posebnih značilnosti določene vrste poslov, določenega salda na kontu ali določenega razkritja) in tveganje pri kontroliranju (vprašanje ali ocenjevanje tveganja upošteva ustrezne kontrole).

100. Pri preverjanju tveganja pri kontroliranju mora revizor pridobiti revizijske dokaze, da bi ugotovil, ali kontrole delujejo uspešno (to pomeni, da se revizor namerava zanašati na uspešnost delovanja kontrol pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov).
101. Pri načrtovanju in izvajanju preizkusov kontrol z namenom pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o uspešnosti njihovega delovanja mora revizor upoštevati, da bolj kot se zanaša na uspešnost določene kontrole, tem prepričljivejše revizijske dokaze mora pridobiti.
- 102. Revizor načrtuje in izvede postopke preizkušanja podatkov za vse pomembne skupine poslov, salde kontov in razkritja, ne glede na ocenjeno tveganje za pomembno napačno navedbo.**
103. Ne glede na to, ali so bili izvedeni preizkusi kontrol, mora revizor vedno izvesti tudi nekaj preizkušanja podatkov. Poleg tega mora revizor, če je ugotovil, da je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve pomembno, izvesti preizkuse podatkov, ki so usmerjeni na to tveganje. Če revizijski pristop k pomembnemu tveganju vsebuje samo preizkušanje podatkov, morajo ti preizkusi vsebovati podrobno preizkušanje podatkov.

#### Presoje, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov

- 104. Revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare, pridobi zadostne in ustrezne dokaze glede ocenjenih tveganj zaradi prevare in se med revizijo ustrezno odzove na prevaro oziroma na sum prevare.**
105. Glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar imajo tako pristojni za upravljanje organizacije kot poslovodstvo. Pomembno je, da daje poslovodstvo ob nadziranju, ki ga izvajajo pristojni za upravljanje, velik poudarek preprečevanju prevar (z zmanjševanjem priložnosti za prevare) in svarilom pred prevarami (s prepričevanjem posameznikov, da jih ne zagrešijo zaradi verjetnosti, da bodo odkrite). Revizor je odgovoren za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.
106. Napačne navedbe v računovodskih izkazih lahko izhajajo iz prevare ali napake. Ključna za razlikovanje med prevaro in napako je namernost ali nenamernost dejanja, ki povzroči napačno navedbo v računovodskih izkazih. Čeprav je prevara širok pravni pojem, se revizor ukvarja samo s prevarami, ki povzročajo pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih. Za revizorjevo obravnavanje sta pomembni dve vrsti namerno napačnih navedb, in sicer napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja in napačne navedbe zaradi poneverbe sredstev.
107. Ves čas izvajanja revizije revizor ohranja poklicno nezaupljivost za prepoznavanje možnosti pomembno napačne navedbe zaradi prevare tako na ravni računovodskih izkazov kot tudi na ravni uradnih trditvev za vrste poslov, salde kontov in razkritja, ne glede na svoje pretekle izkušnje glede poštenosti in integritete vodstva in tistih, zadolženih za upravljanje. Pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj in s tem povezanih aktivnosti za pridobitev informacij o revidirancu in njegovemu okolju, mora revizor iskati tudi informacije, ki jih lahko uporabi za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.
108. Revizor je posebej pozoren na tveganja za prevaro, ki vodi v pomembno napačno navedbo na področjih kot so javna naročila, subvencije, privatizacija, namerno napačne predstavitve rezultatov

ali informacij in zloraba pristojnosti in oblasti. Pri razvijanju standardov, temelječih na teh osnovnih načelih, je lahko v pomoč usmeritev o področjih tveganja za prevaro v MSVRI 1240.

109. Zahteve v zvezi s poročanjem o prevarah v javnem sektorju so lahko določene v okviru pristojnosti VRI ali povezanih zakonih in predpisih. Revizor je lahko zavezan, da o teh zadevah poroča tudi drugim subjektom poleg revidiranca, kot so na primer regulatorni ali izvršni organi. V nekaterih okoljih lahko obstajajo posebne obveze revizorja, da na sume prevare opozori preiskovalne organe in celo, da s temi organi sodeluje pri ugotavljanju, ali se je prevara oziroma zloraba zgodila. V drugih okoljih morajo revizorji poročati o okoliščinah, ki lahko kažejo na možnost prevare ali zlorabe pristojnemu pravosodnemu organu ali ustreznemu delu vlade ali zakonodajalca kot na primer tožilstvu, policiji ali (če je to v skladu z zakonodajo) prizadetim tretjim osebam. Revizorji morajo tudi upoštevati, da uporaba javnih sredstev zvišuje tveganje za nastanek prevar. Glede na navedeno se bo od revizorjev pričakovalo, da pri ugotavljanju prevar upoštevajo pričakovanja javnosti. V MSVRI 1240 je obravnavana možnost, da se poročevalske obveznosti v javnem sektorju razširijo tako, da se nanašajo tudi na prevzemanje javne odgovornosti.

### Obravnavanje predpostavke delujočega podjetja

**110. Revizor preuči, ali obstajajo dogodki ali pogoji, ki bi lahko vzbudili pomemben dvom o tem, ali lahko revidiranec nadaljuje poslovanje kot delujoče podjetje.**

111. Računovodski izkazi so običajno pripravljene pod predpostavko, da je revidiranec delujoče podjetje in bo v predvidljivi prihodnosti izpolnjevalo svoje zakonske obveznosti. Pri ocenjevanju, ali je predpostavka delujočega podjetja primerna, morajo tisti, ki so odgovorni za pripravo računovodskih izkazov, upoštevati vse razpoložljive informacije o predvidljivi prihodnosti. Računovodski izkazi za splošni namen so pripravljene na podlagi delujočega podjetja, razen če zakonodajalec odloči, da likvidira revidiranca, ali da mora ta prenehati z delovanjem.

112. Koncept delujočega podjetja ima majhen ali nikakršen vpliv na »običajne« osebe javnega prava kot na primer tiste, ki se financirajo iz proračunskih postavk državnega proračuna. Če take organizacije prenehajo ali se združijo z drugimi, njihova sredstva in obveznosti običajno prevzame druga organizacija javnega sektorja. To pa ne velja za druge vrste organizacij, kot so podjetja pod lastniškim nadzorom države in skupni podjetji z drugimi principalami (vključno z organizacijami zasebnega sektorja z omejeno odgovornostjo lastnikov). Čeprav je izvrševanje vladnih programov lahko poverjeno organizacijam zasebnega sektorja, kot na primer nevladnim organizacijam in zasebnim družbam, te subjekte še vedno lahko revidira VRI. Ker je splošni trend oddajanje izvajanja nalog zunanjim izvajalcem, sta koncept delujočega podjetja in revizorjeva presoja veljavnosti te predpostavke vse bolj pomembna.

113. Nekateri okviri računovodskega poročanja vsebujejo eksplicitno zahtevo, da mora poslovodstvo posebej oceniti sposobnost revidiranca, da nadaljuje kot delujoče podjetje, kot tudi navesti standarde, povezane z zadevami, ki jih je treba preučiti in razkritja, ki so s tem v zvezi potrebna. Ker je predpostavka delujočega podjetja temeljno načelo pri pripravi računovodskih izkazov, mora poslovodstvo oceniti sposobnost revidiranca, da nadaljuje kot delujoče podjetje, tudi če tega ne zahteva okvir računovodskega poročanja.

114. Revizor mora zbrati zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede primernosti uporabe predpostavke o delujočem podjetju s strani vodstva pri pripravi in predstavitvi računovodskih izkazov in ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost glede možnosti delovanja revidiranca kot delujočega

podjetja. Če so bili računovodski izkazi pripravljene v skladu s predpostavko delujočega podjetja, vendar pa je po revizorjevi presoji uporaba te predpostavke neprimerna, mora revizor izraziti negativno mnenje. Če revizor sklene, da je uporaba predpostavke delujočega podjetja primerna glede na razmere in, če je v računovodskih izkazih ustrezno razkritje, vendar pa obstaja pomembna negotovost, mora revizor izraziti pozitivno mnenje in dodati "odstavek o poudarjanju zadeve." Če v računovodskih izkazih ni ustreznega razkritja, mora revizor izraziti mnenje s pridržkom ali negativno mnenje v skladu z MSVRI 1705<sup>13</sup>.

115. Stopnja poglobljenosti obravnavanja bo odvisna od dejstev v posameznih primerih, pri čemer ocenjevanje predpostavke delujočega podjetja ne temelji na preizkusih solventnosti, ki se jih običajno uporablja v gospodarskih družbah. V določenih okoliščinah lahko običajno uporabljeni preizkusi likvidnosti in solventnosti kažejo neugodno sliko, drugi dejavniki pa kažejo, da je revidiranec vseeno delujoče podjetje. Na primer:

- pri ocenjevanju, ali so državni subjekti delujoče podjetje, lahko pristojnost predpisovanja davkov in dajatev določenim organizacijam omogoča, da so ocenjene kot delujoče podjetje, čeprav v daljših obdobjih poslujejo z negativno čisto vrednostjo sredstev/kapitalom; in
- ocena bilance stanja revidiranca lahko kaže na to, da uporaba predpostavke o delujočem podjetju ni primerna. Ne glede na to pa lahko obstajajo večletni sporazumi o financiranju ali druge ureditve, ki zagotavljajo nadaljevanje dejavnosti revidiranca.

116. Na splošno je ugotavljanje, ali je predpostavka delujočega podjetja ustrezna, bolj primerno za posameznega revidiranca kot pa za celoten državni sektor. Odgovorni za pripravo računovodskih izkazov posameznih revidirancev bodo morda morali pred odločitvijo, ali je uporaba predpostavke delujočega podjetja primerna, upoštevati širok nabor dejavnikov, ki se nanašajo na tekoče in pričakovano poslovanje, mogočo ali napovedano spremembo organizacije, oceno prihodkov ali verjetnost državnega financiranja in mogoče vire nadomestnega financiranja.

117. Revizor pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj preuči, ali obstajajo dogodki ali pogoji, ki pomenijo pomembno tveganje za sposobnost revidiranca, da nadaljuje s poslovanjem kot delujoče podjetje. Pri oblikovanju pogleda na sposobnost revidiranca, da nadaljuje s poslovanjem kot delujoče podjetje, mora revizor preiskati dva ločena dejavnika, ki pa se včasih prekrivata:

- večje tveganje, povezano s spremembami v usmeritvah (na primer, če pride do sprememb v vladi) in
- manj običajno tveganje pri izvajanju ali poslovanju (na primer, če revidiranec nima dovolj obratnega kapitala, da bi nadaljeval s poslovanjem v obstoječem obsegu).

#### Presoje glede zakonov in predpisov v okviru revizije računovodskih izkazov

**118. Revizor mora prepoznati tveganja pomembno napačne navedbe, ki izvirajo iz neposredne in pomembne neskladnosti z zakoni in predpisi. Prepoznavanje teh tveganj temelji na poznavanju pravnega in regulatornega okvira, ki se nanaša na posebno okolje v katerem revidiranec deluje in skladnosti poslovanja revidiranca s tem okvirom.**

**Revizor pridobi zadostne in ustrezne dokaze glede skladnosti poslovanja s predpisi, za katere je splošno priznано, da imajo neposreden in pomemben vpliv na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih.**

---

<sup>13</sup> MSVRI 1705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.



119. Od revizorja se pričakuje, da pridobi razumno zagotovilo, da v računovodskih izkazih kot celoti ni pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake. Ne glede na to pa revizor ni odgovoren za preprečevanje nepravilnega poslovanja in od njega ni mogoče pričakovati, da bo ugotovil vse kršitve zakonov in predpisov.
120. Pri izvajanju revizije računovodskih izkazov v skladu s standardi, temelječimi na ali usklajenimi z MSVRI 200, mora revizor razumeti pravni in regulatorni okvir delovanja revidiranca.
121. Vplivi zakonov in predpisov na računovodske izkaze se med seboj znatno razlikujejo. Zakoni in predpisi, ki jih mora revidiranec spoštovati, predstavljajo pravni in regulatorni okvir. Določbe posameznih zakonov in predpisov imajo neposreden vpliv na računovodske izkaze tako, da določajo naravo poročanih zneskov in razkritij. Nasprotno pa za druge zakone in predpise velja, da jih mora spoštovati poslovodstvo ali pa ti predpisi določajo pogoje pod katerimi lahko revidiranec deluje, nimajo pa neposrednega vpliva na računovodske izkaze.
122. Neskladnost z zakoni in predpisi ima lahko za posledico kazni, sodne postopke ali druge posledice, ki lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze.
123. V javnem sektorju je lahko dodeljevanje dotacij in subvencij predpisano s posebnimi zakoni in predpisi, ki imajo neposreden vpliv na računovodske izkaze. Pogosto lahko okvir računovodskega poročanja vključuje tudi informacije kot so poročilo o realizaciji proračuna, poročilo o dodeljenih pravicah porabe ali poročilo o smotrnosti poslovanja. Kadar okvir računovodskega poročanja vključuje tovrstne informacije, bo revizor morda moral preučiti posebne zakone in predpise, ki lahko na ta okvir vplivajo posredno ali neposredno.
124. Neskladnosti z zakoni in predpisi, ki jih revizor ugotavlja med izvajanjem revizije, sporoči odgovornim za upravljanje, razen v primerih, ko gre za nedvoumno nepomembne zadeve. Ne glede na to pa lahko revizijske pristojnosti VRI ali obveznosti za osebe javnega sektorja, ki izvirajo iz zakonodaje, predpisov, ministrskih usmeritev, zahtev vladnih usmeritev ali resolucij zakonodajalca določijo dodatne cilje, kot je to na primer odgovornost, da se poroča o vsaki nepravilnosti, tudi če je ta očitno nepomembna.
125. Ta širši obseg poročanja lahko na primer vključuje obvezo, da revizor izrazi posebno mnenje o skladnosti z zakoni in predpisi. Ti dodatni cilji so obravnavani v MSVRI 400 – Temeljna načela skladnosti poslovanja in povezanih smernicah<sup>14</sup>. Tudi kadar ni tovrstnih dodatnih obvez, lahko splošna javnost v zvezi s poročanjem revizorja o neskladnostih s predpisi in usmeritvami to pričakuje. Revizor mora to upoštevati in biti pozoren na primere neskladja s predpisi.

### Revizijski dokazi

- 126. Revizor izvaja revizijske postopke tako, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze za oblikovanje sklepov, ki so podlaga za revizijsko mnenje.**
127. Revizijski postopki za namene pridobivanja zadostnih in ustreznih dokazov morajo biti ustrezni glede na okoliščine. Revizijski dokazi obsegajo informacije, ki jih vsebujejo računovodske evidence,

---

<sup>14</sup> MSVRI 4000 – Revizijske smernice o pravilnosti poslovanja – Splošni uvod in MSVRI 4200 – Revizijske smernice o pravilnosti poslovanja povezane z revizijo računovodskih izkazov.

ki so podlaga za sestavitev računovodskih izkazov in iz drugih virov. Revizor mora biti pozoren tako na ustreznost kot tudi na zanesljivost informacij, ki jih uporablja kot revizijske dokaze. Revidiranje računovodskih izkazov ne obsega preverjanja pristnosti dokumentacije, prav tako revizor ni usposobljen za to oziroma se od njega ne pričakuje, da bi bil strokovnjak za tovrstno preverjanje. Ne glede na to pa mora revizor preučiti zanesljivost informacij, ki jih bo uporabil kot revizijske dokaze, vključno s fotokopijami, faksimili, filmi, digitaliziranimi in drugimi elektronskimi dokumenti ter, kjer je primerno, upoštevati kontrole za njihovo pripravo in vzdrževanje.

128. Revizijski dokazi morajo biti zadostni in ustrezni. Zadostnost je merilo količine dokazov, ustreznost pa se nanaša na kakovost dokazov – njihovo relevantnost in zanesljivost. Potrebna količina dokazov je odvisna od tveganja za pomembno napačno navedbo v informacijah o predmetu revizije (večje kot je tveganje, več dokazov bo verjetno potrebnih) in od kakovosti teh dokazov (višja kot je kakovost dokazov, manj jih bo potrebnih). Zadostnost in ustreznost dokazov sta torej medsebojno povezani. Ne glede na to pa samo z več dokazi ne moremo nadomestiti slabe kakovosti dokazov.

129. Na zanesljivost dokazov vplivata njihov vir in narava, in je odvisna od posebnih okoliščin v katerih so bili pridobljeni. Posploševanje glede zanesljivosti posameznih vrst dokazov je mogoče, vendar s pomembnimi izjemami. Tudi, če so bili dokazi pridobljeni iz virov, ki so izven revidiranja, kot so zunanje potrditve, lahko obstajajo okoliščine, ki vplivajo na zanesljivost informacij. Z zavedanjem, da lahko obstajajo izjeme, se lahko izkažejo kot koristne naslednje posplošitve glede zanesljivosti dokazov:

- dokazi so bolj zanesljivi, če so pridobljeni iz neodvisnih virov izven revidiranja;
- dokazi, ki so pridobljeni od revidiranja so bolj zanesljivi, če so z njimi povezane kontrole učinkovite;
- dokazi, ki jih pridobi revizor neposredno (na primer pri opazovanju delovanja kontrol) so bolj zanesljivi kot dokazi, ki so bili pridobljeni posredno ali na podlagi sklepanja (na primer s poizvedovanjem o delovanju kontrole);
- dokazi so bolj zanesljivi, če obstajajo v dokumentarni obliki – v papirni, elektronski ali na drugem mediju (na primer sproti pisni zapisniki sestanka so bolj zanesljivi kot naknadno ustno poročilo o vsebini razprave);
- dokazi, ki jih predstavljajo originalni dokumenti so bolj zanesljivi kot dokazi na fotokopijah ali faksimilih.

130. Večje zagotovilo je običajno pridobljeno na podlagi med seboj skladnih revizijskih dokazov, ki so pridobljeni iz različnih virov ali so različne narave, kot pa posamičnih dokazov. Poleg tega se lahko s pridobivanjem dokazov iz različnih virov in takih različne narave prepozna posamične dokaze, ki niso zanesljivi.

131. Revizijske dokaze se lahko pridobi s preizkušanjem podatkov, pridobljenih iz računovodskih evidenc. Enako kot vsako informacijo, ki podpira in potrjuje uradne trditve, je treba upoštevati tudi vsako informacijo, ki nasprotuje tem trditvam. V okviru računovodskih izkazov v javnem sektorju poslovodstvo pogosto potrjuje, da so bili poslovni dogodki izvedeni v skladu s predpisi, kar je lahko tudi predmet revidiranja. V teh primerih bo mogoče potrebno, da revizorji javnega sektorja pri razvijanju oziroma sprejemanju standardov upoštevajo zahteve in usmeritve Temeljnih načel revidiranja pravilnosti poslovanja<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> MSVRI 400, 4000 in 4200.

132. Pri sprejemanju ali razvijanju revizijskih standardov morajo VRI upoštevati tudi potrebo po pridobitvi zadostnih in ustreznih dokazov v zvezi z:

- uporabo zunanjih potrditev kot revizijskih dokazov;
- revizijskimi dokazi iz analitičnih postopkov in različnih tehnik revizijskega vzorčenja;
- revizijskimi dokazi glede merjenja poštene vrednosti, če je to umestno;
- revizijskimi dokazi, da ima revidiranec povezane osebe;
- revizijskimi dokazi, da revidiranec uporablja storitvene organizacije;
- revizijskimi dokazi, da revizor uporablja delo funkcije notranjega revidiranja, ali ko je to dopuščeno z zakonom ali predpisom in če je potrebno, neposredno pomoč notranjih revizorjev;
- revizijskimi dokazi zunanjih izvedencev;
- uporabo pisnih predstavitev za podporo revizijskim dokazom.

Podrobnejše usmeritve za tovrstne postopke in zahteve so vsebovane v MSVRI na četrti ravni, ki je lahko v pomoč VRI pri razvijanju dodatnih zahtev na teh področjih.

133. V nekaterih okoljih, kot so računsko sodišča, morajo revizorji upoštevati zakone in predpise in se v zvezi z dokazi ravnati po podrobno predpisanih postopkih. Revizorji javnega sektorja morajo poznati take usmeritve in postopke, ki opisujejo dodatne zahteve v zvezi z revizijskimi dokazi in so zasnovani tako, da zagotavljajo skladnost s pravili.

#### Obravnavanje kasnejših dogodkov (po datumu revidiranega obdobja)

**134. Revizor pridobi zadostne in ustrezne dokaze o tem, ali so bili prepoznani dogodki, ki so se zgodili med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila in ki zahtevajo prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritje v njih. Revizor se odzove tudi na dejstva, za katera je izvedel po datumu revizorjevega poročila in zaradi katerih bi revizor morda popravil svoje poročilo.**

135. Revizijski postopki morajo biti načrtovani tako, da čim boljše pokrivajo obdobje od datuma računovodskih izkazov do datuma revizorjevega poročila. Od revizorja pa se ne pričakuje, da bi izvajal dodatne revizijske postopke v zvezi z zadevami, pri katerih so predhodno opravljeni revizijski postopki privedli do zadovoljivih sklepov. Na računovodske izkaze lahko vplivajo določene vrste kasnejših dogodkov (tistih, ki se zgodijo po datumu računovodskih izkazov). Številni okviri računovodskega poročanja izrecno obravnavajo take dogodke. Običajno sta opredeljeni dve vrsti dogodkov:

- a) take, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na datum računovodskih izkazov, in
- b) take, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so se pojavile po datumu računovodskih izkazov.

136. Postopki za pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov lahko vsebujejo:

- korake za pridobitev razumevanja katerihkoli postopkov, ki jih je uvedlo poslovodstvo za zagotovitev, da so kasnejši dogodki prepoznani;
- poizvedovanje pri poslovodstvu;
- pregledovanje zapisnikov;
- pregledovanje zadnjih medletnih računovodskih izkazov revidiranca, če obstajajo.

Pri poizvedovanju o poslovodstvu bodo revizorji morda morali upoštevati kasnejše dogodke, ki so

pomembni za sposobnost revidiranja, da izpolni svoje programske cilje, kar lahko vpliva na predstavitev informacij o doseženih rezultatih v računovodskih izkazih.

137. Revizorju ni treba izvajati nobenih revizijskih postopkov v zvezi z računovodskimi izkazi po datumu revizorjevega poročila. Če pa v času med datumom revizorjevega poročila in datumom izdaje računovodskih izkazov postane znano dejstvo, zaradi katerega bi revizor morda, če bi ga prej poznal, popravil svoje poročilo, mora ustrezno ukrepati. Ukrepa lahko tako, da:

- se pogovori o zadevi s poslovodstvom oziroma, kjer je to primerno, s pristojnimi za upravljanje,
- odloči, ali je treba računovodske izkaze popraviti, in če je tako,
- poizve pri poslovodstvu, kako namerava obravnavati zadevo v računovodskih izkazih.

138. Če poslovodstvo ne zagotovi, da so vsi, ki so prejeli računovodske izkaze, če so bili ti že izdani, seznanjeni s problematiko in če ne popravi računovodskih izkazov, čeprav revizor meni, da bi jih bilo treba, mora revizor obvestiti poslovodstvo in odgovorne za upravljanje, da bo poskušal preprečiti zanašanje na revizorjevo poročilo. Za ta namen se lahko zaprosi za pravno pomoč in poroča ustreznemu organu. Podrobnejše usmeritve vsebuje MSVRI 1560<sup>16</sup>.

### Ovrednotenje napačnih navedb

**139. Revizor vodi evidenco vseh napačnih navedb, ugotovljenih v reviziji in z njimi pravočasno seznaniti poslovodstvo in pristojne za upravljanje.**

140. Da bi lahko ugotovili, kakšen vpliv lahko imajo nepopravljene napačne navedbe na mnenje v revizijskem poročilu, jih je treba posamično ali vse skupaj ovrednotiti glede na njihovo pomembnost.

141. Revizor pozove poslovodstvo, da napačne navedbe popravi. Če poslovodstvo zavrne popravke nekaterih ali vseh napačnih navedb, mora revizor ugotoviti zakaj. Pri ovrednotenju, ali so računovodski izkazi kot celota napačni, mora revizor preučiti razloge, da popravki niso bili izvedeni. Pristojnim za upravljanje je treba sporočiti nepopravljene napačne navedbe in vpliv, ki bi ga lahko te posamične ali skupno imele na mnenje v revizorjevem poročilu. V revizorjevem sporočilu morajo biti nepopravljene pomembne napačne navedbe pri vrstah poslov, saldih na računih ali razkritjih posamično navedene.

142. Napačnih navedb, ki so očitno neznatne, ni treba sporočati, razen, če je revizor v okviru svojih pristojnosti zavezan, da poroča o vseh napačnih navedbah. Revizor mora ugotoviti, ali so nepopravljene napačne navedbe pomembne posamič ali skupaj. Zato mora revizor preučiti:

- velikost in naravo napačne navedbe tako glede na vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, kot tudi glede na računovodske izkaze kot celoto; in
- vpliv nepopravljenih napačnih navedb iz preteklih obdobij na ustrezne vrste poslov, saldov na kontih ali razkritja in na računovodske izkaze kot celoto.

Podrobnejše usmeritve o ovrednotenju napačnih navedb so v MSVRI 1450<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> MSVRI 1560 – Kasnejši dogodki.

<sup>17</sup> MSVRI 1450 – Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb.

### Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

143. **Revizor oblikuje mnenje o računovodskih izkazih na podlagi ovrednotenja ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov o tem, ali so računovodski izkazi kot celota pripravljene v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja. Mnenje mora izraziti jasno v pisnem poročilu, v katerem je opisana tudi osnova za to mnenje.**
144. Cilji revidiranja računovodskih izkazov v javnem sektorju so pogosto širši od izreka mnenja o tem, ali so računovodski izkazi kot celota pripravljene v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja. Revizijska pooblastila, zakoni, predpisi, zahteve vladnih politik ali resolucij lahko določajo dodatne cilje, ki so enako pomembni kot mnenje o računovodskih izkazih. Ti dodatni cilji so lahko revizijske in poročevalske obveznosti na primer glede ugotovitev o neskladjih s predpisi in usmeritvami. Vendar tudi če dodatni cilji niso določeni, poročanje o nepravilnostih in o uspešnosti notranjih kontrol pričakuje splošna javnost.
145. Revizorji, ki so odgovorni za poročanje o skladnosti ali neskladnosti preučijo Temeljna načela revidiranja skladnosti poslovanja in z njimi povezane smernice<sup>18</sup>.
146. Da bi lahko oblikoval mnenje, mora revizor najprej ugotoviti, ali je pridobil razumno zagotovilo, da v računovodskih izkazih kot celoti ni pomembnih napačnih navedb zaradi prevar ali napak. Pri tem mora upoštevati:
- a) ali so bili pridobljeni zadostni in ustrežni revizijski dokazi;
  - b) ali so nepopravljene napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne;
  - c) naslednja vrednotenja za določanje oblike mnenja:
    - ali so računovodski izrazi v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja; to vrednotenje vključuje preučitev kakovostnih vidikov računovodskih postopkov v organizaciji, vključno z znaki možne pristranskosti v presojah posloводства;
    - ali računovodski izkazi ustrezno razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve,
    - ali so izbrane in uporabljene računovodske usmeritve skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja ter so ustrezne,
    - ali so računovodske ocene, ki jih je pripravilo posloводство, sprejemljive,
    - ali so v računovodskih izkazih predstavljene informacije ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive,
    - ali so računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja, ki omogočajo predvidenim porabnikom razumeti vpliv pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih sporočajo računovodski izkazi,
    - ali so izrazi, uporabljeni v računovodskih izkazih, vključno z naslovi vseh izkazov, ustrezni,
    - ali so v računovodskih izkazih ustrezna sklicevanja na ali opisi primernega okvira računovodskega poročanja.
  - d) Kadar so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom poštene predstavitve, pri

---

<sup>18</sup> MSVRI 400, 4000 in 4200.

oblikovanju zaključkov upošteva tudi, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni:

- glede celovitosti predstavitve, sestave in vsebine,
- ali računovodski izkazi, vključno z ustreznimi pojasnili, predstavljajo zadevne posle in dogodke na način, da je dosežena poštena predstavitev.

#### Oblika mnenja

147. Revizor izrazi neprilagojeno mnenje, kadar ugotovi, da so računovodski izkazi pripravljene v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Če revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da računovodski izkazi kot celota niso brez pomembno napačne navedbe, ali ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe, prilagodi mnenje v revizorjevem poročilu v skladu z razdelkom "Določitev vrste prilagoditve revizorjevega mnenja".

148. Če računovodski izkazi, pripravljene v skladu z zahtevami okvira poštene predstavitve, ne dosegajo ciljev poštene predstavitve, se revizor o zadevi pogovori s poslovodstvom in odvisno od zahtev primerne okvira računovodskega poročanja in razrešitve zadeve odloči, ali je treba mnenje v revizorjevem poročilu prilagoditi.

#### Obvezni elementi revizorjevega poročila

149. Revizorjevo poročilo mora biti v pisni obliki in vsebuje naslednje elemente:

- naslov, iz katerega je jasno, da gre za poročilo neodvisnega revizorja;
- naslovnika, kot zahtevajo okoliščine posla;
- uvodni odstavek, ki (1) opredeli organizacijo katere računovodski izkazi so bili revidirani, (2) navede, da so bili računovodski izkazi revidirani, (3) opredeli naslov vsakega od izkazov, ki ga vsebujejo računovodski izkazi, (4) se sklicuje na povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije in (5) določi datum ali obdobje, na katerega ali na katero se nanaša vsak od izkazov, ki ga vsebujejo računovodski izkazi;
- razdelek z naslovom "Odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze", kjer je navedeno, da je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in za notranje kontroliranje, ki omogoča pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
- razdelek z naslovom "Revizorjeva odgovornost", kjer je navedeno, da je revizorjeva odgovornost izraziti mnenje o računovodskih izkazih na podlagi revizije, da revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih, izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje, vključno z oceno tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim računovodskih izkazov v organizaciji, da bi določil okoliščinam primerne revizijske postopke. Ta razdelek se tudi sklicuje na ovrednotenje primernosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen, ki jih je pripravilo poslovodstvo, kot tudi celovite predstavitve računovodskih izkazov. Navedeno mora biti tudi, ali revizor verjame, da so revizijski dokazi zadostna in ustreznna podlaga za revizorjevo mnenje;
- razdelek z naslovom "Mnenje". Kadar revizor izrazi neprilagojeno mnenje o računovodskih

izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, se v revizorjevem poročilu uporabi ena od naslednjih opredelitev, ki veljata kot enakovredni:

- računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo ... v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja] ali
- računovodski izkazi so resničen in pošten prikaz ... v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja].

Kadar revizor izrazi neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom skladnosti, se revizorjevo mnenje glasi, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja].

Če se sklicevanje na primeren okvir računovodskega poročanja v revizorjevem poročilu ne nanaša na IPSAS ali IFRS, mora biti v revizorjevem poročilu opredeljena pravna ureditev, iz katere izhaja okvir računovodskega poročanja.

- če je tako zahtevano, ali pa se revizor odloči, da v okviru svojega poročila o računovodskih izkazih obravnava druge obveznosti poročanja, ki so dodatne k revizorjevi odgovornosti za poročanje o računovodskih izkazih, so te druge obveznosti obravnavane v posebnem razdelku njegovega poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah« ali podobno, kot je vsebini tega razdelka primerno.
- revizorjev podpis.
- datum, ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze za utemeljitev svojega mnenja o računovodskih izkazih, vključno z dokazi, da so:
  - bili pripravljeni vsi izkazi, ki sestavljajo celoto računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi pojasnili, in
  - so pooblaščenice osebe potrdile, da prevzemajo odgovornost zanje.
- kraj v državi, v katerem deluje revizor.

150. Zakoni ali predpisi lahko od revizorja zahtevajo, da poleg izreka mnenja, poroča o opažanjih in ugotovitvah, ki na mnenje niso vplivali in o priporočilih, ki se na te zadeve nanašajo. Ti elementi morajo biti jasno ločeni od mnenja.

#### Prilagoditve mnenja v revizorjevem poročilu

151. Revizor prilagodi mnenje v revizijskem poročilu, če na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da računovodski izkazi kot celota niso brez pomembno napačne navedbe, ali ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe. Revizorji lahko izdajo tri vrste prilagojenih mnenj: mnenje s pridržki, odklonilno mnenje in zavrnitev mnenja.

#### Določitev vrste prilagoditve revizorjevega mnenja

152. Odločitev, katera vrsta prilagojenega mnenja je primerna, je odvisna od:

- narave zadeve, ki je razlog za prilagoditev, to je, ali so računovodski izkazi pomembno napačni ali, če ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, bi utegnili biti pomembno napačni; in
- revizorjeve presoje o vseobsegajočih učinkih ali možnih učinkih zadeve na računovodske izkaze.

153. Revizor izrazi mnenje s pridržki kadar: (1) potem, ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske

dokaze ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne, vendar ne vseobsegajoče ali (2) ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, vendar sklepa, da bi možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko bili pomembni, vendar ne vseobsegajoči.

154. Revizor izrazi odklonilno mnenje kadar potem, ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne in vseobsegajoče.

155. Revizor zavrne, da bi izrazil mnenje, kadar ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, in sklepa, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko pomembni in vseobsegajoči. Če revizor po sprejetju posla spozna, da je poslovodstvo omejilo področje revizije, zaradi česar revizor ocenjuje, da bo verjetno moral izraziti mnenje s pridržki ali zavrniti mnenje o računovodskih izkazih, revizor zahteva, da poslovodstvo tako omejitve odpravi.

156. Kadar izrazi prilagojeno mnenje, mora revizor prilagoditi tudi naslov, tako da ustreza izraženemu mnenju. MSVRI 1705<sup>19</sup> vsebuje dodatne usmeritve glede posebnosti pri besedilu za izrazitev prilagojenega mnenja in opisa revizorjeve odgovornosti. Vsebuje tudi primere poročil.

#### Odstavki o poudarjanju zadev in o drugih zadevah v poročilu revizorja

157. Kadar revizor presodi, da je treba opozoriti uporabnike na zadevo ali zadeve, predstavljene ali razkrite v računovodskih izkazih, ki so tako pomembne, da so temeljne za njihovo razumevanje računovodskih izkazov in je pridobil zadostne in ustrezne dokaze, da ta zadeva ni pomembno napačno navedena v računovodskih izkazih, mora v revizorjevo poročilo vključiti odstavek o poudarjanju zadeve. Poudarjanje zadeve se lahko nanaša samo na informacije, predstavljene ali razkrite v računovodskih izkazih.

158. Odstavek o poudarjanju zadeve mora:

- biti v revizorjevem poročilu takoj za odstavkom z mnenjem;
- imeti naslov »Poudarjanje zadeve« ali drug primeren naslov;
- vsebovati jasen sklic na zadevo, ki jo poudarja, in navedbo, kje v računovodskih izkazih je mogoče najti razkritja, ki zadevo v celoti opisujejo, in
- vsebovati navedbo, da revizorjevo mnenje v zvezi s poudarjeno zadevo ni prilagojeno.

159. Če revizor presodi, da je treba sporočiti kakšno drugo zadevo, ki ni predstavljena ali razkrita v računovodskih izkazih, pa je po revizorjevi presoji pomembna za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila, in če to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom, revizor to stori v posebnem odstavku v revizorjevem poročilu z naslovom »Druga zadeva« ali z drugim ustreznim naslovom. Revizor vključi ta odstavek takoj za odstavkom z mnenjem ali za morebitnim odstavkom o poudarjanju zadeve.

160. Če revizor pričakuje, da bo v revizorjevo poročilo vključil odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi, o tej svoji nameri in o predlaganem besedilu tega odstavka obvesti pristojne za upravljanje. Od revizorja se lahko zahteva ali pa se sam odloči, da poleg pristojnih za upravljanje obvesti tudi druge, kot na primer zakonodajalca.

---

<sup>19</sup> MSVRI 1750 - Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja



161. V javnem sektorju lahko revizijska pooblastila ali pričakovanja razširijo okoliščine v katerih bi bilo primerno vključiti odstavek o poudarjanju zadeve (nanaša se na sicer v računovodskih izkazih pravilno razkrite zadeve) ali odstavek o drugi zadevi (nanaša se na informacije, ki niso razkrite v računovodskih izkazih).

Primerjalne informacije – primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi

162. Primerjalne informacije so zneski in razkritja, vključeni v računovodske izkaze, ki se nanašajo na eno ali več predhodnih obdobj. Revizor mora ugotoviti ali računovodski izkazi vključujejo primerjalne informacije, kot jih zahteva primerni okvir računovodskega poročanja in ali so take informacije pravilno razvrščene. V ta namen revizor ovrednoti:

- ali so primerjalne informacije v skladu z zneski in drugimi razkritji, predstavljenimi v prejšnjem obdobju, ali pa so bile prilagojene, kjer je to primerno, in
- ali so računovodske usmeritve, ki se odražajo v primerjalnih informacijah, skladne s tistimi v obravnavanem obdobju ali pa so bile, če so nastopile spremembe računovodskih usmeritev, te spremembe pravilno upoštevane ter ustrezno predstavljene in razkrite.

163. Če revizor med revizijo obravnavanega obdobja opazi možno pomembno napačno navedbo v primerjalnih informacijah, opravi take dodatne revizijske postopke, kot so v danih okoliščinah potrebni, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze za odločitev, ali obstaja pomembno napačna navedba.

164. Primerjalne informacije so lahko v obliki primerjalnih podatkov, ki so vključeni kot sestavni del v računovodske izkaze obravnavanega obdobja in jih je treba brati samo v povezavi z zneski in drugimi razkritji, ki se nanašajo na obravnavano obdobje. Kadar so primerjalni podatki predstavljeni, se revizorjevo mnenje ne sklicuje na primerjalne podatke, razen v naslednjih okoliščinah:

- prvotno izdano revizorjevo poročilo o prejšnjem obdobju je vključevalo mnenje s pridržki, zavrnitev mnenja ali odklonilno mnenje ter razlogi za prilagoditev mnenja niso odpravljeni, takrat revizor izrazi v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, prilagojeno glede na primerjalne podatke, ki jih računovodski izkazi vključujejo;
- revizor pridobi revizijske dokaze, da obstaja pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih prejšnjega obdobja, za katere je bilo prvotno izdano neprilagojeno mnenje, in primerjalni podatki niso bili primerno popravljeni ali niso bila opravljena ustrezna razkritja, takrat izrazi revizor v svojem poročilu o računovodskih izkazih za obravnavano obdobje mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje;
- računovodski izkazi prejšnjega obdobja niso bili revidirani, takrat revizor v svojem poročilu v odstavku o drugi zadevi navede, da primerjalni podatki niso revidirani.

Revizor mora preučiti te okoliščine, pri čemer obravnavano leto upošteva za primerjavo in za preučitev pomembnosti za obravnavano leto. Kadar so predstavljeni primerjalni računovodski izkazi, se revizorjevo mnenje sklicuje na vsako obdobje, za katero so predstavljeni računovodski izkazi in za katero je izraženo revizijsko mnenje.

165. Pri poročanju o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja v povezavi z revizijo za obravnavano obdobje revizor v odstavku o drugi zadevi razkrije bistvene razloge za različno mnenje, če se revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja razlikuje od mnenja, ki ga je revizor izrazil prej.

166. Če je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor, revizor poleg tega, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja, v odstavku o drugi zadevi navede:

- da je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor,
- vrsto mnenja, ki ga je izrazil prejšnji revizor, in razloge za morebitno prilagoditev mnenja ter
- datum prejšnjega poročila (razen, če je poročilo prejšnjega revizorja o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja ponovno izdano skupaj z računovodskimi izkazi obravnavanega obdobja).

167. Če revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba, ki vpliva na računovodske izkaze prejšnjega obdobja, o katerih je prejšnji revizor poročal brez prilagoditve mnenja, obvesti o napačni navedbi ustrezno raven posloводства in pristojne za upravljanje ter zahteva, da se obvesti tudi prejšnjega revizorja. Če se računovodski izkazi prejšnjega obdobja popravijo in prejšnji revizor privoli, da izda novo revizorjevo poročilo o popravljenih računovodskih izkazih prejšnjega obdobja, revizor poroča le o obravnavanem obdobju.

168. Če računovodski izkazi prejšnjega obdobja niso bili revidirani, revizor v odstavku o drugi zadevi navede, da so primerjalni računovodski izkazi nerevidirani. Takšna navedba pa revizorja ne razbremenjuje zahteve, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da začetna stanja ne vsebujejo napačnih navedb, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze obravnavanega obdobja. Podrobnejše usmeritve o primerjalnih informacijah so v MSVRI 1710<sup>20</sup>.

#### Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze

169. Revizor prebere druge informacije, da bi ugotovil morebitne pomembne napačne navedbe dejstev ali neskladnosti z revidiranimi računovodskimi izkazi. Če pri branju drugih informacij revizor ugotovi pomembno napačno navedbo dejstva ali pomembno neskladnost, se odloči, ali je treba popraviti revidirane računovodske izkaze ali druge informacije. Revizor bo moral ali prilagoditi revizorjevo poročilo, zadržati revizorjevo poročilo, se umakniti iz posla (v redkih primerih, ko je to v javnem sektorju mogoče), obvestiti pristojne za upravljanje, ali vključiti odstavek o drugi zadevi v revizorjevo poročilo.

170. Če revizor ugotovi napačno navedbo dejstva ali neskladnost, ki je posloводство noče popraviti, je revizor dolžan to sporočiti pristojnim za upravljanje. Od revizorja se lahko zahteva, ali pa se sam tako odloči, da poleg pristojnih za upravljanje obvesti tudi druge, kot na primer zakonodajalca. Podrobnejše usmeritve v zvezi z revizorjevimi nalogami, povezanimi z drugimi dokumenti so v MSVRI 1720<sup>21</sup>.

#### Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene

171. Revizor mora določiti sprejemljivost okvira računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov. Pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen revizor spozna:

- namen, za katerega so računovodski izkazi pripravljeni,

---

<sup>20</sup> MSVRI 1710 - Primerjalne informacije – primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi.

<sup>21</sup> MSVRI 1720 - Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze.

- predvidene uporabnike in
- postopke posloводства s katerimi so ugotavljali, ali je primeren okvir računovodskega poročanja v danih okoliščinah sprejemljiv.

172. Pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov za poseben namen revizor določi, ali je v danih okoliščinah posla o uporabi MSVRI potreben poseben razmislek.

173. Pri oblikovanju mnenja in poročanju o računovodskih izkazih za poseben namen, veljajo enake zahteve kot pri računovodskih izkazih za splošen namen. Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih za poseben namen mora vsebovati:

- opis namena, za katerega so bili računovodski izkazi pripravljene in
- navedbo o odgovornosti posloводства za , da je primeren okvir računovodskega poročanja v danih okoliščinah sprejemljiv, kadar ima posloводство možnost izbire okvira računovodskega poročanja za pripravo teh računovodskih izkazov.

174. Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih za poseben namen vključuje tudi odstavek o poudarjanju zadeve, ki opozori uporabnike tega poročila, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom za poseben namen in da zaradi tega morda niso primerni za kak drug namen.

175. Podrobnejše usmeritve za posebne presoje v zvezi z revizijami računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene so v MSVRI 1800<sup>22</sup>.

#### Posebne presoje – Revizija posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza

176. V primeru revizije posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza revizor najprej določi, ali je revizija izvedljiva. Ne glede na to, ali revizor pri revidiranju izvaja tudi revizijo celote računovodskih izkazov, uporabi temeljna načela tudi v reviziji posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza. Če revizor ni zadolžen tudi za opravljanje revizije celote računovodskih izkazov organizacije, ugotovi, ali je revizija posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskih izkazov izvedljiva v skladu s temeljnimi načeli, določenimi v ustreznih revizijskih standardih.

177. Revizor mora tudi ugotoviti, ali bo posledica uporabe okvira računovodskega poročanja taka predstavitev, ki zagotavlja ustrezna razkritja, da predvideni uporabniki razumejo posredovane informacije v računovodskem izkazu ali sestavini kot tudi učinek pomembnih poslov in dogodkov na posredovane informacije.

178. Revizor prouči, ali je pričakovana oblika mnenja primerna v okoliščinah posla in po potrebi prilagodi zahteve po poročanju.

179. Če revizor prevzame posel in poroča o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza v povezavi s poslom revidiranja celote računovodskih izkazov organizacije, izrazi ločeno mnenje za vsak posel posebej.

180. Če je mnenje v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije prilagojeno, ali pa

---

<sup>22</sup> MSVRI 1800 - Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene.

poročilo vsebuje odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi, revizor oceni učinek, ki ga to lahko ima na revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini teh računovodskih izkazov. Po potrebi revizor mnenje o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza prilagodi ali vključi v revizorjevo poročilo odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi.

181. Če revizor sklene, da je treba izraziti odklonilno mnenje ali zavrnilo mnenje o celoti računovodskih izkazov organizacije, ne more v isto revizorjevo poročilo vključiti neprilagojenega mnenja o posameznem računovodskem izkazu, ki je del teh računovodskih izkazov, ali o določeni sestavini, ki je del teh računovodskih izkazov. Razlog za to je, da bi bilo neprilagojeno mnenje v nasprotju z odklonilnim mnenjem ali zavrnilivjo mnenja o računovodskih izkazih kot celoti. Dodatne zahteve in usmeritve glede izdajanja teh poročil v povezavi z mnenjem o celoti računovodskih izkazov so v MSVRI 1805<sup>23</sup>.

Posebne presoje, ki se nanašajo na revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z računovodskimi izkazi na ravni celotne države)

**182. Da bi izrazili mnenje o tem, ali so računovodski izkazi za celotno državo v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, morajo revizorji, ki izvajajo revizijo računovodskih izkazov skupine pridobiti zadostne in ustrezne dokaze v zvezi z računovodskimi informacijami vseh sestavnih delov in procesa konsolidacije.**

183. Načela MSVRI 200 veljajo za vse revizije računovodskih izkazov v javnem sektorju, tako za sestavne dele države, kot tudi za državo kot celoto. Kadar revizor izvaja revizijo računovodskih izkazov skupine, kot na primer račune celotne države, bo mogoče treba uporabiti posebne zahteve in premisleke. Revizor, ki izvaja revizijo računovodskih izkazov skupine, je revizor skupine. Revizor skupine določi revizijsko strategijo in revizijski načrt za skupino. Načela spoznavanja organizacije vključujejo spoznavanje skupine, njenih sestavnih delov in njihovih okolij, vključno s kontrolami na ravni celotne skupine in konsolidacijskega procesa. Tako pridobljeno poznavanje mora biti zadostno za potrditev ali za popravek začetne določitve sestavnih delov, ki so verjetno pomembni za računovodske izkaze skupine in za oceno tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zaradi prevare ali napake.

184. Sestavni deli računovodskih izkazov skupine so lahko ministrstva, organi v sestavi, neposredni in posredni uporabniki proračuna države ali lokalne skupnosti, upravne enote, lokalne skupnosti, agencije, skladi, družbe, skupni podjetji in nevladne organizacije. Sestavni deli so lahko pomembni:

- zaradi svoje posamične finančne pomembnosti;
- če zaradi svoje posebne narave ali okoliščin verjetno vključujejo bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine;
- če vključujejo zadeve, ki zvišujejo občutljivost javnosti, kot na primer državno varnost, projekte, ki so financirani z donacijami ali poročanje o davčnih prihodkih.

185. V javnem sektorju zna biti težka odločitev o tem, katere sestavne dele vključiti v računovodske izkaze skupine. Uporaba okvira računovodskega poročanja lahko povzroči izključitev določene vrste

---

<sup>23</sup> MSVRI 1805 - Posebne presoje – Revizija posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza.

neposrednega ali posrednega uporabnika proračuna države ali lokalne skupnosti, upravne enote, lokalne skupnosti, agencije, sklada, družbe, skupnega podjetja ali nevladne organizacije. Če revizor skupine meni, da bi to povzročilo zavajajočo predstavitev računovodskih izkazov skupine, lahko poleg tega, da to upošteva pri poročilu revizorja, razmisli, ali je potrebno o tem obvestiti zakonodajalca ali drug ustrezen regulatorni organ.

186. V določenih razmerah okvir računovodskega poročanja ne bo določal posebnih usmeritev glede vključevanja ali izključevanja določene vrste neposrednega ali posrednega uporabnika proračuna države ali lokalne skupnosti, upravne enote, lokalne skupnosti, agencije, sklada, družbe, skupnega podjetja ali nevladne organizacije v računovodske izkaze skupine. V teh primerih lahko revizor skupine sodeluje v razpravi med poslovodstvom skupine in poslovodstvom sestavnega dela o tem, ali obravnava sestavnega dela v računovodskih izkazih skupine zagotavlja pošteno predstavitev. Ta težava ima lahko vpliv na uporabo dela revizorjev sestavnega dela. Prav tako je mogoče, da se poslovodstvo skupine ne bo strinjalo s tem, da bi sestavni del vključili v računovodske izkaze skupine, kar lahko omeji zmožnost revizorja skupine, da se poveže z in uporabi delo revizorja, ki je opravil revizijo sestavnega dela.
187. Za sestavni del, ki je bistven zaradi svoje posamezne finančne pomembnosti za skupino, opravi delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizor sestavnega dela po njenem naročilu revizijo računovodskih informacij sestavnega dela tako, da uporabi znesek pomembnost za sestavni del, ki ga je določil revizor skupine. Za sestavni del, ki je bistven, ker zaradi svoje posebne narave ali okoliščin verjetno vključuje bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, delovni skupini za revizijo konsolidacije ali revizorju sestavnega dela po njenem naročilu mogoče ne bo treba revidirati računovodskih informacij, bo pa lahko izvedla revizijske postopke, ki se nanašajo na ugotovljena posebna tveganja. Pri sestavnih delih, ki niso pomembni, bo delovna skupina za revizijo konsolidacije izvedla analitične postopke na ravni skupine.
188. Pri razvijanju ali sprejemanju revizijskih standardov, ki temeljijo na ali so skladni s Temeljnimi načeli revidiranja računovodskih izkazov, bo lahko koristno preučiti podrobne usmeritve o revizijah skupin v MSVRI 1600<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> MSVRI 1600 - Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)