



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

TEMELJNA NAČELA

REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA

MSVRI 400

UVOD	3
NAMEN IN VELJAVNOST TEMELJNIH NAČEL REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA	3
OKVIR REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA	5
CILJ REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA	5
ZNAČILNOSTI REVIDIRANJA SKLADNOSTI	5
RAZLIČNI VIDIKI REVIDIRANJA SKLADNOSTI	6
Revidiranje skladnosti v povezavi z revidiranjem računovodskih izkazov	7
Revidiranje skladnosti, ki se izvede ločeno.....	7
Revidiranje skladnosti v povezavi z revidiranjem smotrnosti.....	7
ELEMENTI REVIDIRANJA SKLADNOSTI	8
PREDPISI IN USMERITVE TER SODILA	8
PREDMET REVIZIJE.....	8
TRIJE UDELEŽENCI REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA	9
ZAGOTOVILA PRI REVIDIRANJU SKLADNOSTI POSLOVANJA.....	9
NAČELA REVIDIRANJA SKLADNOSTI	10
SPLOŠNA NAČELA	10
Strokovna presoja in poklicna nezaupljivost	10
Zagotavljanje kakovosti	11
Vodenje revizijske skupine in veččine	11
Revizijsko tveganje	11
Pomembnost	12
Dokumentacija	12
Komuniciranje	12
NAČELA, POVEZANA Z REVIZIJSKIM PROCESOM.....	12
Načrtovanje in oblikovanje revizije skladnosti poslovanja	13
Revizijski dokazi	14
Ovrednotenje revizijskih dokazov in oblikovanje zaključkov.....	15
Poročanje.....	15
Spremljanje in preverjanje izvedbe popravljalnih aktivnosti	16

UVOD

1. Strokovni standardi in smernice so ključni za verodostojnost, kakovost in strokovnost revidiranja javnega sektorja. Namen Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI), ki jih je razvila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI), je spodbujati neodvisno in uspešno revidiranje in nuditi podporo članicam INTOSAI pri razvijanju njihovega lastnega strokovnega pristopa v skladu z njihovimi pristojnostmi, z nacionalnimi zakoni in drugimi predpisi.
2. MSVRI 100 – *Temeljna načela revidiranja javnega sektorja* na splošno opredeljuje temeljna načela za revidiranje javnega sektorja in opredeljuje veljavnost MSVRI. MSVRI 400 – *Temeljna načela revidiranja skladnosti poslovanja* nadgrajuje in dodatno razvija temeljna načela MSVRI 100 tako, da ustrezajo posebnostim revidiranja skladnosti poslovanja. MSVRI 400 je treba brati in razumeti v povezavi z MSVRI 100, ki se nanaša tudi na revidiranje skladnosti poslovanja.
3. MSVRI 400 torej predstavlja osnovo za standarde revidiranja skladnosti poslovanja v skladu z MSVRI. Ta dokument predstavlja podrobne informacije o:
 - namenu in veljavnosti MSVRI za revidiranje skladnosti poslovanja,
 - okviru revidiranja skladnosti poslovanja in različnih načinih izvedbe revizij,
 - elementih revidiranja skladnosti poslovanja,
 - načelih revidiranja skladnosti poslovanja.

NAMEN IN VELJAVNOST TEMELJNIH NAČEL REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA

4. Namen MSVRI za revidiranje skladnosti poslovanja¹ je zagotoviti celovit nabor načel, standardov in smernic za revidiranje skladnosti predmeta revidiranja, tako kvalitativno kot kvantitativno, pri čemer je področje revidiranja lahko zelo različno in se ga lahko obravnava z vrsto revizijskih pristopov in oblik poročanja.
5. MSVRI 400 predstavlja za VRI podlago za sprejem ali razvoj standardov in smernic za revidiranje skladnosti poslovanja. Načela v MSVRI 400 se lahko uporablja na tri načine:
 - kot podlago za razvoj standardov,
 - kot podlago za sprejem skladnih nacionalnih standardov,
 - kot podlago za sprejem Smernic za revidiranje skladnosti poslovanja kot veljavnih standardov.
6. Sklicevanje na Temeljna načela revidiranja skladnosti poslovanja v revizijskih poročilih – v poročilu revizorja ali v drugih oblikah poročanja – je mogoče le, če so razviti oziroma sprejeti standardi v

¹ MSVRI 400 in MSVRI 4000-4900.

celoti skladni z vsemi ustreznimi načeli MSVRI 400. Načela v nobenem primeru ne prevladajo nad nacionalnimi zakoni, predpisi ali revizijskimi pristojnostmi.

7. Ker so bile Smernice za revidiranje skladnosti poslovanja (MSVRI 4000-4900) zasnovane tako, da odražajo najboljšo prakso, se VRI spodbuja, da jih sprejmejo v celoti kot svoje zavezujoče standarde. INTOSAI ugotavlja, da to v nekaterih okoljih ne bo mogoče zaradi odsotnosti temeljnih upravljalnih struktur ali zato, ker zakoni ali predpisi ne zagotavljajo pogojev za izvajanje revizij v skladu s Smernicami za revidiranje skladnosti poslovanja. V tem primeru imajo VRI možnost razviti in sprejeti svoje standarde, ki temeljijo na Temeljnih načelih revidiranja skladnosti poslovanja ali sprejeti nacionalne standarde, ki so s temi načeli usklajeni.
8. Kjer revizijski standardi VRI temeljijo na ali so skladni s Temelnimi načeli revidiranja INTOSAI, se v revizijskih poročilih lahko na to sklicuje z naslednjo navedbo:

»... Revizijo smo izvedli v skladu s [standardi], ki temeljijo na [ali so skladni s] Temelnimi načeli revidiranja (MSVRI 100–999) Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij«

9. VRI lahko sprejmejo Smernice revidiranja skladnosti poslovanja kot veljavne standarde za svoje delo. V teh primerih se lahko na to sklicuje z naslednjo navedbo:

»...Revizijo[e] [skladnosti poslovanja] smo izvedli v skladu z Mednarodnimi standardi vrhovnih revizijskih institucij [o revidiranju skladnosti poslovanja]«

Taka izjava je lahko zapisana v revizijskem poročilu ali pa jo VRI sporoči v bolj splošni obliki in se nanaša na določen obseg izvajanja revizijskih pristojnosti.

Odvisno od svojih pristojnosti, lahko VRI izvaja revizije, ki so sestavljene iz revizij računovodskih izkazov, skladnosti in/ali smotrnosti poslovanja. V teh primerih je treba spoštovati standarde, ki se nanašajo na posamezno vrsto revizije. Zgornje besedilo se v teh primerih lahko dopolni s podobnimi sklici v MSVRI 200 oziroma MSVRI 300, smernice revidiranja računovodskih izkazov oziroma smotrnosti poslovanja.

10. MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja javnega sektorja dajejo podrobnejše informacije o tem, na katerih področjih so Temeljna načela INTOSAI veljavna oziroma zavezujoča.
11. Kadar se Splošne revizijske smernice (MSVRI 1000 – 4999) uporabljajo kot zavezujoči standardi za revidiranje skladnosti poslovanja skupaj z revidiranjem računovodskih izkazov, mora revizor javnega sektorja upoštevati smernice revidiranja skladnosti poslovanja (MSVRI 4000 – 4999) in smernice revidiranja računovodskih izkazov (MSVRI 1000 – 2999)².

² Trenutno MSVRI 1000-1810.

OKVIR REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA

Cilj revidiranja skladnosti poslovanja

12. Revidiranje skladnosti poslovanja je neodvisno ocenjevanje, ali je predmet revizije skladen z ustreznimi predpisi in usmeritvami³, ki so določeni kot sodila. Revizije skladnosti poslovanja se izvedejo tako, da se ocenjuje, ali so aktivnosti, finančne transakcije in informacije v vseh pomembnih pogledih skladne s predpisi in usmeritvami, ki urejajo poslovanje revidiranca.
13. Cilj revidiranja skladnosti poslovanja v javnem sektorju je torej omogočiti VRI, da oceni, ali so aktivnosti organizacij javnega sektorja v skladu s predpisi in usmeritvami, ki urejajo njihovo poslovanje. To vključuje poročanje o tem, do kakšne mere revidirane organizacije spoštujejo vzpostavljena sodila. Poročanje je lahko različno — od kratkih standardiziranih mnenj do različnih oblik sklepov, predstavljenih v kratki ali dolgi obliki. Revidiranje skladnosti poslovanja se lahko nanaša na pravilnost (spoštovanje v predpisih in usmeritvah opredeljenih zavezujočih sodil) in primernost (upoštevanje priporočenih usmeritev dobrega poslovanja in ravnanja javnih uslužbencev). Pravilnost je sicer glavni del revidiranja skladnosti, vendar je lahko v javnem sektorju ustrezna tudi primernost, saj obstajajo določena pričakovanja glede dobrega poslovanja in ravnanja uradnikov. Odrvisno od pristojnosti VRI, področje revidiranja lahko vključuje tudi vidike primernosti⁴.
14. V okviru revidiranja skladnosti lahko tiste VRI, ki imajo sodne pristojnosti, izrekajo tudi sodbe in kazni zoper tiste, ki so pristojni za upravljanje javnih sredstev. Nekatere VRI so pristojne oziroma dolžne pravosodnim organom posredovati dejstva, ki so povezana s kaznivimi dejanji in jih ti organi preganjajo po uradni dolžnosti. S tem v zvezi se lahko cilj revizije skladnosti razširi, revizor pa mora pri oblikovanju revizijske strategije, pri načrtovanju in v celotnem revizijskem procesu upoštevati posebnost tovrstnih zahtev.

Značilnosti revidiranja skladnosti

15. Revidiranje skladnosti lahko obsega širok razpon predmetov revizije in se lahko izvede tako, da se pridobi razumno ali omejeno zagotovilo, ob upoštevanju več vrst sodil, postopkov zbiranja dokazov in oblik poročanja. Revizije skladnosti so lahko posli potrjevanja ali posli neposrednega poročanja ali oboje hkrati. Revizijsko poročilo ima lahko kratko ali dolgo obliko, sklepi pa so lahko izraženi na več načinov: kot jasno pisno mnenje o skladnosti poslovanja ali kot bolj razčlenjen odgovor na določena revizijska vprašanja.
16. VRI imajo med svojimi pristojnostmi pogosto tudi pristojnost za revidiranje skladnosti

³ Glej odstavke 28-29 glede koncepta predpisov in usmeritev.

⁴ Glej odstavek 32.

poslovanja subjektov javnega sektorja⁵. Razlog za to je, da so zakonodajca in drugi predpisi ter usmeritve primarni način s katerim zakonodajalci izvajajo nadzor nad prihodki in odhodki, upravljanjem ter zakonito obravnavo državljanov pri uveljavljanju njihovih pravic v razmerju do organizacij javnega sektorja. Organizacijam javnega sektorja je zaupano dobro upravljanje javnih sredstev. Odgovornost organov javnega sektorja in njihovih odgovornih oseb je, da zagotovijo **preglednost** svojih aktivnosti, **prevzemajo odgovornost** za sredstva, ki so jim zaupana in **dobro upravljajo s** temi sredstvi.

17. Revidiranje skladnosti spodbuja **preglednost** tako, da zagotavlja zanesljiva poročila o tem, ali je bilo upravljanje in vodenje sredstev ter upoštevanje pravic državljanov do ustreznih postopkov v skladu z zahtevami ustreznih predpisov in usmeritev. Revidiranje skladnosti spodbuja **prevzemanje odgovornosti** s poročanjem o odstopanjih od predpisov in o kršenju predpisov in usmeritev ter tako omogoča popravljalne aktivnosti in prevzemanje odgovornosti odgovornih oseb za svoja dejanja. Revidiranje skladnosti spodbuja **dobro upravljanje** z ugotavljanjem slabosti in odstopanj od zakonov in predpisov, in z ocenjevanjem primernosti, kjer zakoni in predpisi niso zadostni oziroma ustrezni. Prevara in korupcija so po svoji naravi elementi, ki zmanjšujejo preglednost, odgovornost in dobro skrbništvo nad javnimi sredstvi. Revidiranje skladnosti poslovanja spodbuja dobro upravljanje v javnem sektorju, saj se v okviru tega revidiranja preverja tudi tveganje za nastanek prevar.
18. Odvisno od organizacijske strukture javnega sektorja in glede na pristojnosti VRI, lahko revidiranje skladnosti zajema vse ravni države: centralno, regionalno in lokalno. Lahko pa zajema tudi revidiranje skladnosti poslovanja zasebnih subjektov, ki se na ravni prihodkov osredotoča na revidiranje davkoplačevalcev, pri odhodkih pa na tiste subjekte, ki so vključeni v upravljanje javnih sredstev ali izvajanje storitev, kot na primer pri zasebnikih, s katerimi pogodbeno sodeluje, ali pri prejemnikih javnih donacij in subvencij.
19. V nekaterih državah je VRI organizirano kot sodišče in je sestavljeno iz sodnikov, ki imajo pravosodne pristojnosti nad državnimi računovodji in drugimi javnimi uslužbenci, ki so lahko sodišču neposredno odgovorni za svoja dejanja. Ta pravosodna funkcija narekuje, da VRI zagotovi neposredno prevzemanje odgovornosti oseb, ki so zadolžene za upravljanje javnih sredstev in sicer v obliki prevzemanja neposredne osebne odgovornosti za sredstva. Navedena pravosodna pristojnost in revidiranje skladnosti sta si v pomembnem delu komplementarni. Revizorji, ki delujejo v okolju s pravosodno vlogo so lahko zato soočeni z dodatnimi zahtevami, ki jih morajo pri svojem delu upoštevati.

Različni vidiki revidiranja skladnosti

20. Revidiranje skladnosti je lahko del kombiniranih revizij, ki lahko vključujejo tudi druge vidike. Čeprav obstajajo tudi druge možnosti, se revidiranje skladnosti na splošno izvaja:
 - v povezavi z revidiranjem računovodskih izkazov (za dodatne usmeritve s tem v zvezi glej MSVRI 4200) ali
 - ločeno od revidiranja računovodskih izkazov (glej MSVRI 4100) ali
 - v kombinaciji z revidiranjem smotrnosti.

⁵ V Republiki Sloveniji so to uporabniki javnih sredstev (op.prev.)

Revidiranje skladnosti v povezavi z revidiranjem računovodskih izkazov

21. Zakonodajalec, ki je sestavni del javnega demokratičnega procesa, vzpostavi prioritete za javno finančne prihodke in odhodke ter za izračun in dodelitev odhodkov in prihodkov. Osnovna izhodišča zakonodajnih teles in odločitve, ki jih sprejemajo, so vir predpisov in usmeritev, ki upravljajo denarni tok v javnem sektorju. Skladnost s temi predpisi in usmeritvami vzpostavlja, skupaj z revizijo računovodskih izkazov, širši vidik izvrševanja proračuna.
22. Revidiranje skladnosti z ustreznimi predpisi in usmeritvami, ki je kombinirano z revidiranjem računovodskih izkazov kot delom poročanja o izvršitvi javnih proračunov, je pogosto pomemben del pristojnosti posameznega VRI.
23. Predpisi so pomembni tako pri revidiranju skladnosti kot tudi pri revidiranju računovodskih izkazov. Katere predpise se uporabi na vsakem od teh področij, je odvisno od cilja revizije. Revidiranje skladnosti poslovanja je neodvisno ocenjevanje, ali je dan predmet revizije v skladu z ustreznimi predpisi in usmeritvami, opredeljenimi kot sodili. Osredotoča se na pridobivanje zadostnih in ustreznih dokazov o skladnosti s temi sodili. Z revidiranjem računovodskih izkazov se preverja, ali so računovodski izkazi revidiranca pripravljene v skladu s sprejemljivim okvirom računovodskega poročanja in pridobiva zadostne in ustrezne dokaze v zvezi s predpisi, ki imajo neposreden in pomemben vpliv na računovodske izkaze⁶. Medtem ko so pri reviziji računovodskih izkazov pomembni le tisti predpisi, ki imajo neposreden in pomemben vpliv na računovodske izkaze, so pri reviziji skladnosti pomembni vsi predpisi, ki se nanašajo na predmet revizije.
24. **MSVRI 4200** daje usmeritve glede revidiranja skladnosti v povezavi z revidiranjem računovodskih izkazov. Te smernice je treba brati skupaj s Smernicami za revidiranje računovodskih izkazov (MSVRI 1000-2999).

Revidiranje skladnosti, ki se izvede ločeno

25. Revizije skladnosti se lahko načrtuje, izvaja in o njih poroča ločeno od revizij računovodskih izkazov ali revizij smotrnosti. Usmeritve za tovrstne revizije so podane v **MSVRI 4100**. Revizije skladnosti se lahko izvajajo ločeno kot redne ali kot občasne revizije, kot posebne in jasno opredeljene revizije, od katerih se vsaka nanaša na določen predmet revizije.

Revidiranje skladnosti v povezavi z revidiranjem smotrnosti

26. Kadar je revidiranje skladnosti sestavni del revizije smotrnosti, je skladnost obravnavana kot eden od vidikov gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Neskladje je v tem primeru lahko vzrok za nastanek, pojasnilo ali posledica dejanskega stanja, ki je predmet revizije smotrnosti. Pri tovrstnih kombiniranih revizijah mora revizor uporabiti svojo strokovno presojo, da se odloči o tem, ali bo glavni poudarek revizije na skladnosti ali smotrnosti poslovanja ter posledično o tem kateri MSVRI naj uporabi, bodisi tistega, ki se nanaša na revidiranje smotrnosti bodisi skladnosti ali pa oba hkrati.

⁶ Glej MSVRI 1250.

ELEMENTI REVIDIRANJA SKLADNOSTI

27. Elementi revidiranja javnega sektorja so opisani v MSVRI 100. Ta razdelek opisuje dodatne vidike elementov, ki so pomembni za revidiranje skladnosti in jih mora revizor opredeliti pred začetkom revizije.

Predpisi in usmeritve ter sodila

28. Predpisi in usmeritve so najbolj temeljni element revidiranja skladnosti, saj struktura in vsebina predpisov in usmeritev določata revizijska sodila in tako oblikujeta podlago za izvedbo revizije v skladu s pristojnostmi VRI.
29. Predpisi in usmeritve lahko vključujejo pravila in predpise, proračunske resolucije, politike, določena pravila, dogovorjene pogoje ali splošna načela, ki urejajo dobro poslovanje in ravnanje javnih uslužbencev. Večina predpisov in usmeritev izvira iz osnovnih načel in odločitev zakonodajalca, vendar so lahko izdana na nižji ravni v organizacijski strukturi javnega sektorja.
30. Zaradi raznovrstnosti mogočih predpisov in usmeritev lahko ti vsebujejo določbe, ki so med seboj v konfliktu in se jih zato lahko različno razlaga. Poleg tega podrejeni predpisi in usmeritve niso vedno skladni z zahtevami ali omejitvami, ki izvirajo iz zakonodaje, obstajajo pa tudi pravne praznine. Zato je za ocenjevanje skladnosti s predpisi in usmeritvami v javnem sektorju potrebno imeti zadostno znanje o strukturi in vsebini predpisov in usmeritev. To je še posebej pomembno pri določitvi revizijskih sodil, saj so viri predpisov in usmeritev lahko pomembni tako pri določitvi področja revizije kot tudi pri opredeljevanju revizijskih ugotovitev.
31. Sodila omogočajo dosledno in razumno ocenjevanje ali merjenje predmeta revizije. Revizor določi sodila na podlagi ustreznih predpisov in usmeritev. Da so primerna, morajo biti sodila skladnosti pomembna, zanesljiva, popolna, objektivna, razumljiva, primerljiva, sprejemljiva in opredeljena. Brez referenčnega okvira, ki ga zagotavljajo primerna sodila, bi bilo ugotovitve mogoče različno razlagati in napačno razumeti.
32. Revidiranje skladnosti v splošnem obsega oceno skladnosti z zavezujočimi sodili kot so predpisi izdani v zakonodajnem okviru in drugi ustrezni predpisi ter sporazumi vključno s proračunskimi predpisi (pravilnost). Kjer ni formalnih sodil ali so pri njihovi uporabi očitne pomanjkljivosti, se lahko v reviziji preiskuje tudi skladnost s splošnimi načeli, ki urejajo dobro poslovanje in ravnanje uslužbencev (primernost). Primerna sodila so potrebna tako pri revizijah, ki se osredotočajo na pravilnost, kot tudi pri revizijah, ki se osredotočajo na primernost. Primerna sodila za revizijo skladnosti v delu primernosti so ali splošno sprejeta načela ali nacionalne ali mednarodne najboljše prakse. V nekaterih primerih gre lahko za takšne usmeritve, ki niso uradno sprejete, temveč se zgolj posredno uporabljajo ali temeljijo na prevladujočih načelih prava.

Predmet revizije

33. Predmet revizije je opredeljen v področju revizije. Lahko je dejavnost, poslovni dogodek ali

informacija. Za posle potrjevanja skladnosti je bolj ustrezno, da se določi informacija o predmetu revizije, ki je lahko izkaz o skladnosti, pripravljen v skladu z vzpostavljenim in standardiziranim okvirom poročanja.

34. Predmet revizije je odvisen od pristojnosti VRI, predpisov in usmeritev in področja revizije. Zato se lahko vsebina in področje predmeta revizije pri reviziji skladnosti zelo razlikujejo. Predmet posamezne revizije je lahko splošen ali poseben. Nekatere vrste predmetov revizije so kvantitativne in zato lahko merljive (na primer plačila, ki ne zadostujejo določenim pogojem), druge pa so bolj kvalitativne (opisne) in zato bolj subjektivne oziroma razlagalne ter interpretativne narave, s tem pa bolj odvisne od zornega kota razlagalca (na primer vedenje ali spoštovanje določenih postopkovnih zahtev).

Trije udeleženci revidiranja skladnosti poslovanja

35. Revidiranje skladnosti temelji na odnosih med tremi udeleženci, pri čemer **revizor** pridobiva zadostne in ustrezne dokaze, da bi izrazil sklep o merjenju in ovrednotenju predmeta revizije glede na sodila, s katerim naj bi povečal stopnjo zaupanja **predvidenih uporabnikov**, razen **odgovorne strani**.
36. Odgovornost *revizorja* pri revidiranju skladnosti poslovanja je, da določi elemente revizije, da oceni, ali je določen predmet revizije skladen z vzpostavljenimi sodili in da izda revizijsko poročilo o skladnosti.
37. *Odgovorna stran* je izvršna veja oblasti in/ali njej podrejeni javni uslužbenci in organizacije, odgovorni za upravljanje z javnimi sredstvi in za izvrševanje pristojnosti pod nadzorom zakonodajalca. Odgovorna stran je pri revidiranju skladnosti odgovoren za predmet revizije.
38. *Predvideni uporabniki* so posamezniki, organizacije ali skupine le-teh, za katere revizor pripravlja revizijsko poročilo. Pri revidiranju skladnosti poslovanja se na splošno med uporabnike vključuje zakonodajalec kot predstavnik ljudi, ki so končni uporabniki revizijskih poročil o skladnosti poslovanja. Zakonodajalec odloča in določa prioritete v zvezi z izračunom in namenom prihodkov in odhodkov javnega sektorja. Primarni uporabnik rezultatov revidiranja skladnosti poslovanja je pogosto subjekt, ki je izdal predpise ali usmeritve, ki so bili določeni kot revizijska sodila.
39. Razmerja med tremi udeleženci revidiranja je treba obravnavati v kontekstu vsake revizije posebej in so lahko drugačna pri neposrednem poročanju kot pri poslih potrjevanja. Opredelitev treh udeležencev se lahko razlikuje glede na to, za katere organizacije javnega sektorja gre.

Zagotovila pri revidiranju skladnosti poslovanja

40. Revizor izvaja postopke za zmanjšanje oziroma obvladovanje tveganja za sprejem napačnih zaključkov, pri čemer se zaveda, da zaradi omejitev, ki izvirajo iz narave revizije, nobena revizija ne more dati popolnega zagotovila o predmetu revizije. To je treba sporočiti na pregleden način. V večini primerov revizija skladnosti poslovanja ne bo obravnavala vseh elementov predmeta

revizije, temveč se bo opirala na določeno raven kvantitativnega ali kvalitativnega vzorčenja.

41. Revidiranje skladnosti poslovanja, ki se izvede s pridobivanjem zagotovil, povečuje zaupanje predvidenih uporabnikov v informacije, ki jih poda revizor ali drug subjekt. Pri revidiranju skladnosti poslovanja obstajata **dve ravni zagotovila**: *razumno zagotovilo*, ki se v revizorjevem poročilu izraža tako, da je predmet revizije v vseh pomembnih pogledih v skladu ali ni v skladu z določenimi sodili; *omejeno zagotovilo*, ki se v revizorjevem poročilu izraža tako, da ni opazil nič takega zaradi česar bi verjel, da predmet revizije ni skladen s sodili. Pri revidiranju skladnosti je razumno in omejeno zagotovilo mogoče tako pri neposrednem poročanju kot tudi pri poslih potrjevanja.

NAČELA REVIDIRANJA SKLADNOSTI

42. Revidiranje skladnosti je sistematičen proces v katerem se nepristransko pridobiva in ovrednoti dokaze o tem, ali je predmet revizije v skladu z ustreznimi predpisi in usmeritvami, ki so določeni kot sodila. Načela, ki so navedena v nadaljevanju, so temeljna za izvajanje revizije skladnosti poslovanja. Revizija je po naravi ponavljajoč in nadgrajujoč proces, za namene predstavitve v tem razdelku pa je razdeljena na načela, ki jih mora revizor upoštevati pred pričetkom, na več točkah v revizijskem procesu (splošna načela) in na tista, ki so povezana s samim revizijskim procesom.

Splošna načela

Strokovna presoja in poklicna nezaupljivost

43. **Revizorji načrtujejo in izvajajo revizijo s poklicno nezaupljivostjo in v celotnem revizijskem procesu uporabljajo strokovno presojo.**

Izraza "strokovna presoja" in "poklicna nezaupljivost" sta pomembna pri oblikovanju zahtev glede revizorjevih odločitev o ustreznem poteku aktivnosti. Izražata revizorjev odnos, ki vključuje sprašujoč um.

Revizor uporablja koncept strokovne presoje v vseh fazah revizijskega procesa. Koncept vsebuje uporabo ustreznega usposabljanja, znanja in izkušenj v okvirih, ki jih določajo revizijski standardi in omogoča informirano odločanje o postopkih, ki so primerni v okoliščinah revizije.

Poklicna nezaupljivost je temeljna lastnost revizorja pri izvajanju vseh vrst revizij. Revizor načrtuje in izvaja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, pri čemer se zaveda, da lahko obstajajo okoliščine, ki povzročijo, da predmet revizije odstopa od sodil. Poklicno nezaupanje pomeni, da revizor sprejme kritične ocene s preiskovalnim razmišljanjem glede zadostnosti in ustreznosti v reviziji pridobljenih dokazov. Strokovna presoja in poklicna nezaupljivost se uporabljata med procesom revidiranja skladnosti pri določanju elementov revizije, predmeta revizije, primernih sodil, področja revizije, tveganj, pomembnosti in revizijskih postopkov, ki so potrebni kot odgovor na ugotovljena tveganja. Oba koncepta se uporabljata tudi pri ovrednotenju dokazov v primerih neskladnosti, pri poročanju in pri določanju oblike, vsebine in pogostosti komuniciranja med revizijo. Posebne zahteve o uporabi strokovne presoje in nezaupljivosti pri revidiranju

skladnosti pomenijo, da je v primeru, ko ni ustreznih zakonov in predpisov, revizor zmožen analizirati strukturo in vsebino predpisov in usmeritev v javnem sektorju, kot podlago za določitev primernih sodil ali vrzeli, in da uporabi strokovne revizijske koncepte v pristopu k znanim in neznanim predmetom revizije. Revizor mora biti sposoben ovrednotiti različne vrste revizijskih dokazov glede na njihov vir in pomembnost za področje revidiranja ter zadostnost in ustreznost vseh dokazov, pridobljenih med revizijo.

Zagotavljanje kakovosti

44. Revizorji prevzamejo odgovornost za celovito kakovost revizije.

Revizor je odgovoren za izvajanje revizije in mora med celotnim procesom revizije izvajati postopke zagotavljanja kakovosti. Cilj teh postopkov je zagotovitev, da je revizija izvedena skladno z ustreznimi standardi in da so glede na dane okoliščine revizijsko poročilo, sklepane ugotovitve ali mnenje, ustrezni.

Vodenje revizijske skupine in veščine

45. Revizorji imajo dostop do potrebnih veščin.

Posamezniki v revizijski skupini morajo skupno imeti veščine, strokovno znanje in izkušnje, potrebne za uspešno dokončanje revizije. To vključuje razumevanje in praktične izkušnje o vrsti revizije, ki se izvaja, poznavanje ustreznih standardov, pravil in usmeritev, razumevanje poslovanja revidiranca ter sposobnost in izkušnje za strokovno presojanje. Za vse revizije velja, da naj jih izvaja osebje s primernimi kvalifikacijami, z možnostmi za dodatni strokovni razvoj in usposabljanje, da se zanje pripravi priročnike in navodila za vodenje revizije in dodeli dovolj virov. Revizorji morajo v okviru procesa nenehnega strokovnega razvoja ohranяти svoje strokovno znanje.

Za izvedbo revizije bodo lahko potrebne specializirane tehnike, metode ali veščine na določenih področjih, ki niso na voljo znotraj VRI. V teh primerih se lahko v izvajanje revizije vključi tudi zunanje strokovnjake, ki lahko na različne načine za zagotovijo znanja ali izvedejo posebne naloge. Revizorji morajo oceniti, ali imajo strokovnjaki potrebna znanja sposobnosti in so nepristranski ter ugotoviti, ali je njihovo delo primerno za namene revizije.

Revizijsko tveganje

46. Revizorji obravnavati revizijsko tveganje v celotnem revizijskem procesu.

Revizije je treba izvajati tako, da se revizijsko tveganje obvladuje oziroma zmanjša na sprejemljivo raven. Revizijsko tveganje je tveganje, da bo glede na okoliščine revizije, revizijsko poročilo ali bolj natančno, revizijski sklep oziroma mnenje, neustrezno. Revizijsko tveganje je treba obravnavati tako pri potrjevanju skladnosti kot tudi pri neposrednih revizijskih poslih. Revizor mora obravnavati tri različne dimenzije revizijskega tveganja—tveganje pri delovanju, tveganje pri kontroliranju in tveganje pri odkrivanju. Ta tveganja obravnava v povezavi s predmetom revidiranja in obliko poročanja in sicer glede na to, ali je predmet revidiranja kvantitativen ali kvalitativen in ali revizijsko poročilo vključuje mnenje ali sklep. Relativna pomembnost teh treh dimenzij revizijskega tveganja je odvisna od narave predmeta revidiranja, od tega, ali naj revizija poda razumno ali omejeno zagotovilo in od tega, ali gre za neposredno poročanje ali za potrjevanje.

Pomembnost

47. Revizorji obravnavajo pomembnost v celotnem revizijskem procesu.

Ocena pomembnosti je stvar strokovne presoje in je odvisna od revizorjeve interpretacije potreb uporabnika. Zadevo se lahko presodi kot pomembno, če je verjetno, da bo njeno poznavanje vplivalo na odločitve predvidenega uporabnika. Ta presoja se lahko nanaša na posamezen element ali skupino elementov. Pomembnost se pogosto obravnava kot vrednost, vendar ima poleg količinskih tudi kakovostne vidike. Zaradi posebne značilnosti elementa ali skupine elementov lahko postane zadeva pomembna po svoji naravi. Zadeva je lahko pomembna tudi zaradi konteksta v katerem se pojavi.

Kot je navedeno zgoraj, ima pomembnost pri revidiranju skladnosti tako količinski kot tudi kakovostni vidik. V javnem sektorju ima večjo vlogo kakovostni vidik. Pomembnost je treba obravnavati za namene načrtovanja, vrednotenja pridobljenih dokazov in poročanja. Bistvena pri določanju pomembnosti je preučitev, ali lahko razumno pričakujemo, da bi poročani primeri skladnosti ali neskladnosti (mogoči ali potrjeni) vplivali na odločitve predvidenega uporabnika. Dejavniki, ki jih pri tej presoji upoštevamo, so: zahteve, določene v predpisih, javni interes ali pričakovanja javnosti, področja posebnega zakonodajnega urejanja, pobude in obseg sredstev. Zadeve, kot je na primer prevara, ki so manjše vrednosti ali pa je verjetnosti njihovega nastanka manjša kot je bilo to upoštevano pri določanju pomembnosti za celoten predmet revizije, se lahko kljub temu ocenijo kot pomembne. Ocenjevanje pomembnosti zahteva celovito strokovno presojo revizorja in je povezano s področjem revidiranja.

Dokumentacija

48. Revizorji pripravijo zadostno revizijsko dokumentacijo.

Dokumentacija mora biti pripravljena v primernem času in omogočiti jasno razumevanje uporabljenih sodil, področja revizije, opravljenih presoj, pridobljenih dokazov in sprejetih sklepov oziroma ugotovitev. Dokumentacija mora biti tako podrobna, da omogoča izkušenemu revizorju, da brez predhodnega poznavanja revizije, razume naslednje: povezavo med predmetom revidiranja, sodili, področjem revidiranja, oceno tveganj, revizijsko strategijo in revizijskim načrtom, naravo, časovnim razporedom, obsegom in rezultati revizijskih postopkov; pridobljene dokaze, ki podpirajo revizorjev sklep ali mnenje; razmišljanja v zvezi z vsemi pomembnimi zadevami, ki so zahtevale strokovno presojo in s tem povezane sklepne ugotovitve. Revizor mora pripraviti ustrezno revizijsko dokumentacijo, preden je izdano revizijsko poročilo, hraniti pa jo je treba še primerno časovno obdobje.

Komuniciranje

49. Revizorji poskrbijo za učinkovito komunikacijo v celotnem revizijskem procesu.

Komunikacija poteka v vseh fazah revizije, pred pričetkom revizije, v času začetnega načrtovanja, med izvajanjem revizije in poročanjem. Katero koli pomembno težavo med revizijo kot tudi ugotovljene neskladnosti je treba sporočiti ustreznim vodstvom ali tistim, ki so zadolženi za upravljanje. Revizor tudi seznaniti odgovorno osebo z revizijskimi sodili.

Načela, povezana z revizijskim procesom

Načrtovanje in oblikovanje revizije skladnosti poslovanja

Področje revidiranja

50. Revizorji določijo področje revidiranja.

Če področja revizije niso predpisana s pristojnostmi VRI ali ustrezno zakonodajo, se mora o tem odločiti revizor. Področje revidiranja je jasna izjava o cilju, obsegu in omejitvah revizije v povezavi s skladnostjo predmeta revidiranja s sodili. Na določitev področja revizije vplivata pomembnost in tveganje. S področjem revizije je opredeljeno tudi, kateri predpisi in usmeritve oziroma njihovi deli bodo pri reviziji upoštevani. Revizijski proces mora biti zasnovan tako, da zajame celotno področje revizije.

Predmet revizije in sodila

51. Revizorji določijo predmet revizije in primerna sodila.

Določitev področja revizije in sodil je eden od prvih korakov pri revidiranju skladnosti. Predmet revizije in sodila so lahko določeni v zakonu ali pa v pristojnostih VRI, lahko pa jih določi revizor. Pri poslih potrjevanja skladnosti je lahko tudi ustrezno, da se določi informacije o predmetu revizije, ki jih predstavijo odgovorne osebe, pri čemer se te informacije nanašajo na skladnost danega predmeta revizije z določenimi sodili.

Predmet revizije ima lahko veliko oblik in ima različne značilnosti. Za določanje predmeta revizije mora revizor pri analizi revidiranega subjekta in pri oceni pomembnosti ter tveganj uporabiti strokovno presojo in strokovno nezaupljivost.

Predmet revizije mora biti določljiv in ga je z uporabo primernih sodil mogoče oceniti. Mora biti take narave, da omogoča pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov, ki podpirajo revizijsko poročilo, sklep ali mnenje.

Revizor mora določiti primerna sodila, ki predstavljajo podlago za ovrednotenje revizijskih dokazov in za oblikovanje revizijskih ugotovitev in sklepov. Sodila morajo biti na voljo predvidenim uporabnikom in drugim, kakor je to primerno. S sodili je treba seznaniti tudi odgovorni subjekt.

Spoznavanje revidiranca

52. Revizorji spoznajo revidiranca v luči ustreznih predpisov in usmeritev.

Revidiranje skladnosti poslovanja lahko zajame vse ravni izvršne oblasti, lahko vključuje različne upravne ravni, vrste subjektov in kombinacije subjektov. Zato mora revizor poznati strukturo in dejavnost revidiranca in njegove postopke za doseganje skladnosti poslovanja. Revizor bo to znanje uporabil pri določanju pomembnosti in ocenjevanju tveganja za neskladnosti.

Razumevanje notranjih kontrol in okolja notranjega kontroliranja

53. Revizorji morajo razumeti kontrolno okolje in ustrezne notranje kontrole ter preučiti, ali je verjetno, da zagotavljajo skladnost poslovanja.

Razumevanje revidiranca in/ali predmeta revidiranja v povezavi s področjem revidiranja je odvisno od revizorjevega poznavanja okolja kontroliranja. Kontrolno okolje je kultura poštenosti in etičnega obnašanja, ki je podlaga za sistem notranjih kontrol, ki naj bi zagotavljale skladnost s predpisi in usmeritvami. Pri revidiranju skladnosti poslovanja je posebej pomembno kontrolno okolje, ki se osredotoča na doseganje skladnosti poslovanja.

Če hoče revizor razumeti revidirani subjekt ali predmet revizije, mora spoznati tudi sistem notranjega kontroliranja. Od predmeta revidiranja in posebne narave in področja revidiranja bo odvisno, na katere posebne vrste kontrol se bo revizor osredotočil. Glede na to, da je predmet

revizije lahko kvantitativen ali kvalitativen, se bo revizor osredotočil na kvantitativne ali kvalitativne notranje kontrole ali na kombinacijo obeh, skladno s področjem revidiranja. Pri ovrednotenju notranjih kontrol revizor ocenjuje tveganje, da ne bodo preprečile ali odkrile pomembnih primerov neskladnosti. Revizor mora preučiti, ali so notranje kontrole usklajene z okoljem kontroliranja, tako da je v vseh pomembnih pogledih zagotovljena skladnost s predpisi in usmeritvami.

Ocena tveganj

54. Revizorji za določitev tveganja za neskladnosti ocenijo tveganja.

Upoštevajoč revizijska sodila, področje revidiranja in značilnosti revidiranca mora revizor oceniti tveganja, na podlagi česar določi naravo, časovni raspored in obseg revizijskih postopkov, ki jih bo izvajal. Pri tem mora revizor preučiti tveganja, da predmet revizije ne bo v skladu s sodili. Do neskladnosti lahko pride zaradi prevare, napake, narave predmeta revidiranja in/ali okoliščin revizije. Določitev tveganj neskladnosti in njihovega potencialnega vpliva na revizijske postopke mora revizor izvajati v celotnem procesu revidiranja. Kot del ocenjevanja tveganj mora revizor ovrednotiti kakršne koli že znane primere neskladnosti in določiti, ali so pomembne.

Ocena tveganja za prevare

55. Revizorji preučijo tveganje za prevaro.

Kadar se revizor sreča s primeri neskladnosti, ki so lahko znak prevare, mora ravnati s potrebno poklicno skrbnostjo in previdnostjo, da ne bo posegal v kakršne koli prihodnje pravne postopke ali preiskovanja.

Prevare pri revidiranju skladnosti poslovanja se nanašajo v glavnem na zlorabo javnih pooblastil pa tudi na prevarantsko poročanje o zadevah skladnosti poslovanja s predpisi. Primeri neskladnosti s predpisi in usmeritvami so lahko namerne zlorabe javnih pooblastil za doseganje neupravičenih koristi. Izvrševanje javnih pooblastil vključuje odločitve, opustitve, pripravljala dela, nasvete, ravnanje z informacijami in druga dejanja pri javnih storitvah. Neupravičene koristi so prednosti gospodarske ali negospodarske narave, pridobljene z namernim dejanjem enega ali več posameznikov v vodstvu, med zadolženimi za upravljanje, zaposlenimi ali tretjimi osebami.

Odkrivanje prevar sicer ni glavni cilj revidiranja skladnosti, vendar pa morajo revizorji v svoje ocenjevanje tveganj vključiti dejavnike tveganj za prevare in biti pri svojem delu pozorni na indikatorje prevar.

Revizijska strategija in revizijski načrt

56. Revizorji morajo pripraviti revizijsko strategijo in revizijski načrt.

Načrtovanje revizije vključuje razpravo med člani revizijske skupine z namenom določiti splošno revizijsko strategijo in revizijski načrt. Namen revizijske strategije je zasnovati uspešen odziv na prepoznana tveganja za poslovanje v neskladju s predpisi. Priprava revizijskega načrta mora vključevati razmislek o načrtovanih revizijskih odgovorih na posebna tveganja. Tako revizijska strategija kot tudi revizijski načrt morata biti v pisni obliki. Načrtovanje ni posebna faza revizije, ampak nepretrgan in ponavljajoč proces.

Revizijski dokazi

57. Revizorji pridobijo zadostne in ustrezne dokaze za celotno področje revidiranja.

Revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne dokaze kot podlago za oblikovanje sklepnih ugotovitev ali mnenja. **Zadostnost** je mera količine dokazov, **ustreznost** pa je mera kakovosti dokazov - njihove umestnosti, veljavnosti in zanesljivosti. Potrebna količina dokazov je odvisna od revizijskega

tveganja (večje kot je tveganje, več dokazov bo verjetno potrebnih) in od kakovosti teh dokazov (večja kot je kakovost, manj dokazov bo potrebnih). Zadostnost in ustreznost sta torej medsebojno povezani. Ne glede na to pa večja količina dokazov ne more biti nadomestilo za njihovo slabo kakovost. Na zanesljivost dokazov vplivata njihov vir in narava, in je odvisna od konkretnih okoliščin v katerih so bili pridobljeni. Revizor mora preučiti tako ustreznost kot tudi zanesljivost informacij, ki naj bi bile uporabljene kot revizijski dokazi, pri čemer mora spoštovati zaupnost vseh dokazov in informacij, ki jih pridobi.

Revizijski postopki morajo biti primerni glede na okoliščine revizije in ustrezati namenu pridobivanja zadostnih in ustreznih dokazov. Narava in viri potrebnih revizijskih dokazov so določeni s sodili, predmetom revidiranja in področjem revidiranja. Ker je lahko predmet revidiranja kvantitativen ali kvalitativen, se bo revizor, odvisno od področja revidiranja, osredotočil na kvantitativne ali kvalitativne dokaze ali na kombinacijo obeh. Revidiranje skladnosti poslovanja tako vključuje več vrst postopkov za pridobivanje dokazov, ki so lahko kvantitativne ali kvalitativne narave.

Revizor skladnosti poslovanja bo za dosego zahtev glede zadostnosti in ustreznosti dokazov moral pogosto združevati in primerjati dokaze iz različnih virov.

Ovrednotenje revizijskih dokazov in oblikovanje zaključkov

58. Revizorji ovrednotijo, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi in oblikujejo primerne zaključke

Po dokončanju proučevanja revizor preveri revizijske dokaze z namenom oblikovanja sklepnih ugotovitev ali izdaje mnenja. Da bi zmanjšal revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko raven, mora revizor oceniti, ali so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni. V procesu vrednotenja dokazov revizor preuči tako dokaze, ki podpirajo, kot tudi tiste, za katere se zdi, da nasprotujejo revizijskemu poročilu, ugotovitvam ali mnenju o skladnosti oziroma neskladnosti. Ta proces vključuje tudi preučitev pomembnosti. Po ovrednotenju, ali so glede na raven zagotovila revizije dokazi zadostni in ustrezni, mora revizor preučiti, kakšen naj bo zaključek v luči teh dokazov.

Če so revizijski dokazi pridobljeni iz enega vira v neskladju z dokazi, pridobljenimi iz drugega vira, ali se porajajo kakršni koli dvomi glede zanesljivosti informacij, ki bodo uporabljene kot dokazi, mora revizor določiti, kako naj spremeni ali doda revizijske postopke, da se zadeva reši in preuči tudi morebitne posledice za druge vidike revizije.

Po dokončanju revizije bo revizor preveril revizijsko dokumentacijo in ugotovil, ali je bil predmet revizije zadostno in ustrezno pregledan. Revizor mora tudi ugotoviti, ali sta v luči pridobljenih dokazov ocena tveganja in začetna ocena pomembnosti še ustrezni, ali pa ju je treba spremeniti.

Poročanje

59. Revizor pripravi poročilo, ki temelji na načelih popolnosti, objektivnosti, pravočasnosti in kontradiktornega postopka

Načelo popolnosti zahteva, da revizor pred izdajo poročila preuči vse ustrezne revizijske dokaze. Načelo objektivnosti zahteva, da revizor uporabi strokovno presojo in poklicno nezaupljivost zato, da zagotovi, da so vsa poročila dejansko pravilna, ugotovitve in sklepi pa so predstavljeni primerno in uravnoteženo. Načelo pravočasnosti pomeni, da je poročilo pripravljeno v ustreznem času. Načelo kontradiktornega postopka pomeni, da se točnost dejstev preveri z revidirancem in da se, če je to primerno, vključijo odgovori odgovornih predstavnikov revidiranca. Poročila revizij skladnosti

morajo biti pripravljena v skladu z vsemi temi načeli, tako po obliki kot tudi po vsebini.

Oblike poročanja so lahko določene z zakonom ali s pristojnostmi VRI. Ne glede na to pa revizijsko poročilo običajno vsebuje sklep, ki temelji na opravljenem revizijskem delu. Če je to primerno, lahko poročilo vsebuje tudi konstruktivna in praktična priporočila za izboljšave. Pri poslih potrjevanja se poročilo imenuje poročilo revizorja.

Poročila so lahko različna, od kratkih standardiziranih mnenj do različnih oblik ugotovitev, ki so predstavljeni v kratki ali dolgi obliki. Poročilo mora biti popolno, točno, objektivno, prepričljivo in čim bolj jasno in jedrnat, kolikor je glede na predmet revizije mogoče. Vse omejitve področja revidiranja morajo biti opisane. V poročilu mora biti jasno navedena relevantnost uporabljenih sodil in dosežena raven zagotovila.

Sklep ima lahko obliko jasno napisane izjave o mnenju o skladnosti poslovanja, ki je pogosto dodano mnenju o računovodskih izkazih. Lahko je izraženo kot bolj podrobno pripravljen odgovor na določena revizijska vprašanja. Mnenje je običajno pri poslih potrjevanja, odgovori na določena revizijska vprašanja pa se bolj pogosto uporabljajo pri poslih neposrednega poročanja. Kadar je podano mnenje, mora revizor navesti, ali je neprilagojeno ali pa je bilo na podlagi vrednotenja pomembnosti oziroma morebitnega prevladujočega vpliva, prilagojeno. Za to, da revizor poda mnenje, sta običajno potrebna bolj izpopolnjena revizijska strategija in pristop k revidiranju.

Revizijska poročila o skladnosti poslovanja bi morala vsebovati naslednje elemente (ne nujno v tem vrstnem redu):

1. naslov,
2. naslovnika,
3. področje revizije, vključno s časovnim obdobjem, na katero se revizija nanaša,
4. opredelitev in opis predmeta revizije,
5. opredeljena sodila,
6. določitev revizijskih standardov, ki so bili pri delu uporabljeni,
7. povzetek opravljenega dela,
8. ugotovitve,
9. sklep/mnenje,
10. odgovore revidiranca (kadar je primerno),
11. priporočila (kadar je primerno),
12. datum poročila,
13. podpis.

Spremljanje in preverjanje izvedbe popravljanih aktivnosti

60. Revizorji, kjer je to primerno, spremljajo in preverjajo odpravo ugotovljenih neskladnosti.

Proces spremljanja popravljanih aktivnosti spodbuja k uspešni izvedbi popravljanih ukrepov in predstavlja koristno informacijo revidirancu, uporabnikom revizijskega poročila in revizorju (za prihodnje načrtovanje). Potreba po spremljanju popravljanih aktivnosti za ugotovljene primere neskladnosti se spreminja glede na naravo predmeta revidiranja, ugotovljeno neskladnost in konkretne okoliščine revizije. Pri nekaterih VRI, vključno z računskimi sodišči, lahko spremljanje popravljanih aktivnosti obsega izdajo pravno zavezujočih poročil ali sodnih odločitev. Pri revizijah, ki se jih redno izvaja, je lahko spremljanje popravljanih aktivnosti del ocenjevanja tveganj revizije naslednjega leta