



Na podlagi 2. točke drugega odstavka 12. člena
Zakona o računskem sodišču (ZRacS-1, Uradni list RS, št. 11/01, 109/12)
izdajam

SMERNICO ZA PRIDOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZOV

Številka: 001-1/2014/2

Ljubljana, 8. decembra 2014

UVOD

Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov določa usmeritve Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: računsko sodišče) pri pridobivanju revizijskih dokazov.

Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov je pripravljena na podlagi ZRacS-1, Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije (PoRacS, Uradni list RS, št. 91/01) in Napotila za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 43/13).

1. OPREDELITEV

1.1. Pridobivanje revizijskih dokazov je zbiranje podatkov in informacij, ki postanejo revizijski dokazi, ko jih revizor analizira, ovrednoti in na njihovi podlagi oblikuje revizijska razkritja.

1.2. Revizor pridobiva revizijske dokaze, da bi lahko v skladu z revizijskimi cilji oblikoval revizijska razkritja in revizijsko mnenje o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami (pravilnost poslovanja) in/ali smotrnosti poslovanja (uspešnost, gospodarnost in/ali učinkovitost poslovanja) in/ali računovodskih izkazih.

1.3. Revizijska razkritja in ugotovitve so rezultat pridobivanja in ovrednotenja revizijskih dokazov.

1.4. Pridobljene revizijske dokaze, ki utemeljujejo in potrjujejo revizijska razkritja, mora revizor dokumentirati v delovnih zapisih in jih urediti.

1.5. Vire in načine pridobivanja revizijskih dokazov, ki bodo podlaga za oblikovanje revizijskih razkritij in izrek revizijskega mnenja, mora revizor opredeliti v podrobnem načrtu revizije.

1.6. Pridobivanje revizijskih dokazov je nepretrgan proces, ki poteka od morebitne predrevizijske poizvedbe, okvirnega načrtovanja revizije do priprave revizijskega poročila.

1.7. Revizor pridobiva revizijske dokaze o delu proučevanega poslovanja, o katerem bo v skladu s cilji revizije oblikoval revizijsko mnenje.

1.8. Revizor pridobiva revizijske dokaze s preizkušanjem notranjih kontrol in podatkov ali kombinacijo obojega.

1.9. Revizor pridobiva revizijske dokaze iz različnih virov. Izbira vira je povezana s ciljem revizije in je lahko:

- notranji vir: zaposleni, dokumentacija revidiranca, informacijski sistemi poslovanja, prostori, objekti in naprave, ki jih revidiranec uporablja za poslovanje;

- zunanji vir: javno dostopni podatki in deležniki, ki niso določeni za revidiranje, a imajo pomembno vlogo ali vpliv na proučevani del poslovanja.

1.10. Revizijske dokaze po naravi ločimo na:

- listinske (pridobljeni v papirni ali elektronski obliki),
- ustne (pridobljeni na primer z intervjuji),
- vidne (pridobljeni na primer z opazovanjem) in
- izvedene (dokumentirani ustni in vidni).

1.11. Revizor mora pridobiti zadostne, ustrezne, zanesljive in razumne revizijske dokaze, da lahko oblikuje in podpre presojo in sklepe, na katerih bodo temeljila revizijska razkritja, ugotovitve in mnenje o proučevanem delu poslovanja.

1.12. Zadostnost revizijskih dokazov se nanaša na količino zbranih revizijskih dokazov. Zadostne revizijske dokaze revizor pridobi z ustreznim obsegom preizkušanja. Revizijski dokazi so zadostni, če so popolni in tako prepričljivi, da bi tudi drug revizor na podlagi teh revizijskih dokazov prišel do enake ugotovitve oziroma oblikoval enako mnenje.

1.13. Ustreznost revizijskih dokazov je merilo kakovosti revizijskih dokazov. Revizijski dokazi so ustrezni, če so povezani s cilji revizije ter so zanesljivi in pomembni, to je, če so relevantni glede na zastavljene revizijske cilje ter če so logično povezani z revizijskimi razkritji, ugotovitvami in mnenjem.

1.14. Revizijski dokazi so zanesljivi, če so nepristranski, popolni, resnični in objektivni ter se nanašajo na dejstva. Zanesljivost revizijskih dokazov je odvisna od njihovega vira, narave in metode pridobivanja.

1.15. Revizijski dokazi morajo biti tudi razumni. Razumni so takrat, kadar so stroški posameznega načina pridobivanja revizijskih dokazov sprejemljivi glede na ustreznost in zanesljivost pridobljenih revizijskih dokazov.

1.16. Revizor lahko oblikuje bolj neodvisno in nepristransko revizijsko razkritje, če je to podprto z različnimi dokazi, pridobljenimi od več kot enega vira (triangulacija revizijskih dokazov, na podlagi katere revizor iz različnih virov pridobi več revizijskih dokazov z namenom, da bi dobil celostni vpogled v proučevani del poslovanja). Revizijski dokazi so prepričljivejši, če so dokazi iz različnih virov ali različne narave med seboj skladni. V takšnem primeru lahko revizor doseže v celoti višjo stopnjo zaupanja, kot če bi zaupal vsakemu revizijskemu dokazu posebej. Če se pojavi neskladnost med različnimi revizijskimi dokazi, je treba določiti dodatne postopke za razrešitev neskladja.

2. NAČINI PRIDOBIVANJA REVIZIJSKIH DOKAZOV

2.1. Revizor lahko izbira med različnimi načini pridobivanja revizijskih dokazov, in sicer:

- proučevanje dokumentacije (preiskovanje),
- metoda vprašanj,
- vprašalnik,
- anketa,
- opazovanje,
- poizvedovanje in potrjevanje,
- intervju,
- primerjalna analiza (benchmarking),
- sekundarna analiza,
- proučevanje stanja prej in potem,
- študija primera,
- ciljne skupine (focus groups),
- skrito nakupovanje (mystery shopping),
- seminarji in srečanja,
- izračunavanje in
- analitični postopki.

2.2. Revizor že v fazi načrtovanja revizije oceni, kateri način ali katera kombinacija posameznih načinov pridobivanja revizijskih dokazov bo zagotovila dovolj zanesljive in ustrezne revizijske dokaze za oblikovanje revizijskih razkritij, ugotovitev in revizijskega mnenja ter bo hkrati stroškovno najbolj sprejemljiva. Odločitev o izbiri načinov pridobivanja revizijskih dokazov (triangulaciji načinov pridobivanja revizijskih dokazov) mora biti sprejeta na podlagi skrbne proučitve prednosti in slabosti posameznega načina pridobivanja revizijskih dokazov, ob upoštevanju ciljev revizije in predvidenih virov za izvedbo revizije (števila revizorjev, predvidenega časa in finančnih sredstev).

2.3. Kadar revizor pridobiva revizijske dokaze za izrek mnenja o pravilnosti poslovanja, najpogosteje uporabi proučevanje dokumentacije, metodo vprašanj, poizvedovanje in potrjevanje, izračunavanje, analitične postopke in podobno.

2.4. Kadar revizor pridobiva revizijske dokaze za izrek mnenja o smotrnosti poslovanja, lahko uporabi:

- kvantitativne načine pridobivanja revizijskih dokazov, ki vsebujejo predvsem številčne oziroma merljive podatke in pri katerih se sprašuje predvsem z vprašanji 'kolikokrat' in 'kako pogosto', kot na primer: proučevanje dokumentacije, metoda vprašanj, primerjalna analiza, sekundarna analiza, proučevanje stanja prej in potem, analitični postopki, revizijsko vzorčenje in podobno;
- kvalitativne načine pridobivanja revizijskih dokazov, ki vsebujejo predvsem ustne in vizualne informacije in pri katerih se sprašuje predvsem z vprašanji 'kako' in 'zakaj', kot na primer: vprašalnik, anketa, intervju, opazovanje, poizvedovanje in potrjevanje, primerjalna analiza, študija primera, ciljne skupine, skrito nakupovanje in podobno.

2.5. Ne glede na to, ali je cilj revizije izrek mnenja o pravilnosti poslovanja ali izrek mnenja o smotrnosti

poslovanja, je način pridobivanja revizijskih dokazov odvisen tudi od tega, ali revizor preizkuša podatke ali delovanje notranjih kontrol. Pri preizkušanju delovanja notranjih kontrol revizor uporabi predvsem proučevanje dokumentacije, opazovanje, poizvedovanje in vzorčenje, pri preizkušanju podatkov pa vse načine pridobivanja revizijskih dokazov.

2.6. Ne glede na to, ali je cilj revizije izrek mnenja o pravilnosti poslovanja ali izrek mnenja o smotrnosti poslovanja, lahko revizor v okviru posameznih načinov pridobivanja revizijskih dokazov uporabi tehniko revizijskega vzorčenja. Tako se lahko odloči, ali bo podatke pridobival oziroma preizkušal na vseh enotah v okviru proučevanega dela poslovanja (100-odstotno preizkušanje), ali pa bo o celoti sklepal na podlagi preizkušanja vzorca enot (revizijsko vzorčenje).

2.7. Pridobivanje podatkov v okviru vseh enot proučevanega dela poslovanja bo revizor izvedel, kadar so posamezne enote pomembne same po sebi ali je obseg proučevanega dela poslovanja majhen, ali kadar se proučevane enote v populaciji pojavljajo tako redko, da ne bi bile v zadostnem številu zajete v vzorec.

2.8. V okviru širšega proučevanega dela poslovanja revizor določi vzorec enot za preizkušanje. Vzorčenje je lahko statistično ali nestatistično. Pri izbiranju enot vzorca mora preveriti, ali je vzorec za proučevanje del poslovanja primerno reprezentativen. Postopek določanja vzorca revizor dokumentira. Na podlagi preizkušanja enot iz vzorca revizor oblikuje sklepe za cel proučevani del poslovanja. Pri nestatističnem vzorčenju bo revizor, ko ugotovi odstopanja od postavljenih kriterijev (za presojo glede na cilj revizije), v tem delu praviloma ustrezno povečal vzorec, tako da bo na podlagi povečanega vzorca bolj utemeljeno ocenil obseg in naravo odstopanj na ravni celotne populacije.

2.9. Kadar revizor med izvajanjem revizije oceni, da na podlagi razpoložljivih dokazov sam ne more opraviti celostne in strokovne presoje, lahko predlaga sodelovanje izvedenca.

3. PODROBNA PREDSTAVITEV POSAMEZNIH NAČINOV PRIDOBIVANJA REVIZIJSKIH DOKAZOV

Proučevanje dokumentacije (preiskovanje)

3.1. S proučevanjem dokumentacije revizor pridobi osnovno znanje za nadaljnje delo, pa tudi odgovore na revizijska vprašanja. Proučevanje dokumentacije vključuje proučevanje celotne dokumentacije, ki se nanaša na proučevani del poslovanja in jo revizor pridobi iz različnih virov. Revizor proučuje predvsem naslednjo dokumentacijo: državne strategije in resolucije, strategije revidiranja, predpise na revidiranem področju, druge pravne podlage, poslovne in finančne načrte, letna in medletna poročila o poslovanju, proračune in zaključne račune proračunov, računovodske evidence, izkaze in poročila, splošne in posamične akte ter dokumente, povezane s poslovanjem posameznega revidiranja, časopisne članke in druge prispevke v različnih medijih, statistične podatke, že izdana revizijska poročila računskega sodišča in drugih revizijskih institucij, strokovno literaturo in drugo.

Metoda vprašanj

3.2. Z metodo vprašanj revizor pridobi odgovore in pojasnila o delovanju proučevanega dela poslovanja, pa tudi dokumente, ki jih lahko uporabi kot revizijske dokaze. Metoda vprašanj se izvaja v formalni in neformalni obliki.

3.3. Formalni obliki metode vprašanj sta:

- zahteva za predložitev podatkov za načrtovanje ali izvajanje revizije – predrevizijska poizvedba (26. člen ZRacS-1) in
- nalog oziroma dopolnitev naloga za predložitev listin, kadar revidiranec ne izraža primerne pripravljenosti za sodelovanje pri izvedbi revizije (osmi odstavek 27. člena ZRacS-1).

3.4. Neformalna oblika metode vprašanj se izvaja z ustnimi ali pisnimi zaprosili revizorja za predložitev odgovorov, pojasnil in dokumentov na podlagi revizijskega pooblastila (15. člen PoRacS). Lahko se izvaja pri revidirancu ali pri deležniku, ki ni revidiranec.

Vprašalnik

3.5. Z vprašalnikom revizor pridobi podatke, odgovore in pojasnila glede proučevanega področja. Vprašalnik se lahko uporabi med izvajanjem revizije, lahko pa tudi pred pripravo predloga za uvedbo revizije. V tem primeru ga uporabi kot dodatni pripomoček pri utemeljitvi predloga za uvedbo revizije in določitvi revidirancev.

3.6. Revizor z vprašalnikom praviloma pridobiva podatke, odgovore in pojasnila od več različnih deležnikov, ki izvajajo istovrstno dejavnost (v nadaljevanju: izvajalci; kot na primer: občine, šole, vrtci, knjižnice, športna društva) in običajno niso revidiranci. Kadar revizor izvaja metodo vprašalnika pri revidirancu ali več revidirancih, je pomembno, da pridobi dodatne listinske dokaze, ki podkrepijo odgovore iz vprašalnika.

3.7. Revizor uporabi vprašalnik z namenom, da pridobljene podatke in odgovore primerja in analizira ter tako pridobi vpogled v morebitno neenotno izvajanje dejavnosti ter prednosti in slabosti vsakega posameznega izvajalca pri izvajanju te dejavnosti.

3.8. Priprava in izvedba metode vprašalnika naj poteka v naslednjem zaporedju:

- določitev namena vprašalnika;
- določitev ciljne populacije, na kateri bo izveden vprašalnik, ter njenih značilnosti;
- določitev vzorca predstavnikov ciljne populacije;
- odločitev ali naj bodo glede na namen vprašalnika predstavniki ciljne populacije anonimni ali ne;
- določitev vsebine vprašalnika in vsebinsko strukturiranje vprašanj;
- določitev oblike vprašalnika;
- spremni dopis k vprašalniku;
- testiranje vprašalnika;

- uporaba vprašalnika, vključno z opominjanjem oziroma spodbujanjem k izpolnjevanju vprašalnika;
- obdelava in analiza izpolnjenih vprašalnikov;
- uporaba rezultatov analize vprašalnika pri utemeljitvi predloga za uvedbo revizije ali v revizijskem poročilu.

Anketa

3.9. Anketo revizor uporabi, kadar želi pridobiti mnenja in stališča velikega števila končnih uporabnikov o uporabnosti neke storitve oziroma dejavnosti, ki jo revizor proučuje. Anketirani končni uporabniki praviloma niso revidiranci. Revizor lahko anketo izvaja prek tiskanih vprašalnikov, ki jih anketiranci izpolnjujejo sami, prek osebnih ali telefonskih intervjujev ali z uporabo elektronske ankete.

3.10. Priprava in izvedba ankete poteka po enakem zaporedju kot izvedba metode vprašalnika.

Opazovanje

3.11. Z opazovanjem revizor pridobiva informacije o izvajanju procesov, postopkov in dogodkov. Namen opazovanja je pridobitev spoznanj in razumevanje proučevanega dela poslovanja, hkrati pa tudi pridobitev informacij in podatkov za oblikovanje revizijskih razkritij in ugotovitev. Opazovanje se praviloma izvaja pri revidirancu. Opazovanje se izvaja neposredno takrat, ko se procesi, postopki ali dogodki izvajajo. Zanesljivost z opazovanjem pridobljenih revizijskih dokazov je omejena, saj lahko prisotnost revizorja povzroči, da se opazovani proces, postopek ali dogodek izvaja drugače kot običajno. Priporočljivo je, da revizor pred izvajanjem opazovanja pripravi vzorec procesov, postopkov in dogodkov, ki jih bo opazoval, in vnaprej določi merila in kriterije za njihovo ocenjevanje.

Poizvedovanje in potrjevanje

3.12. Poizvedovanje predstavlja pridobivanje podatkov in informacij pri zaposlenih pri revidirancih ali pri drugih deležnikih, ki niso revidiranci. Poizvedovanje je lahko formalno (pisno) ali neformalno (ustno). Odgovor na poizvedbo lahko revizor uporabi kot dodatno informacijo, ki podkrepi že pridobljene revizijske dokaze. Potrjevanje zajema odgovore, pridobljene iz drugih virov in z drugimi načini pridobivanja revizijskih dokazov, kot na primer: pridobljene z raziskavo, opazovanjem, intervjujem in anketo.

Intervju

3.13. Z intervjujem revizor pridobi podatke in informacije o proučevanem delu poslovanja na podlagi odgovorov na vnaprej pripravljena vprašanja. Intervjuvanec je lahko oseba, zaposlena pri revidirancu ali pa deležniku, ki ni revidiranec. Revizor izvede intervju, da bi pridobil mnenja in ideje, ki se nanašajo na cilje revizije. Z intervjujem pridobljene podatke in informacije lahko revizor uporabi kot revizijski dokaz, ko jih potrdi še s podatki, pridobljenimi iz drugih virov oziroma z drugimi načini pridobivanja revizijskih dokazov. Revizor se mora na intervju pripraviti, tako da si vnaprej postavi jasne cilje intervjuja, natančno določi obseg in vrsto informacij, določi osebo, s katero želi izvesti intervju in vnaprej pripravi načrt poteka intervjuja. Da

bi revizor pridobil kar najbolj realen vpogled v proučevani del poslovanja, je zelo pomembno, da intervju izvaja z nepristranskimi ljudmi, ki so na različnih položajih, opravljajo različno delo, imajo različne poglede in znanja, oziroma so strokovnjaki na terenu ali predstavniki različnih interesnih skupin. Vprašanja so ustna, pri tem je priporočljivo, da so strukturirana.

Primerjalna analiza

3.14. S primerjalno analizo revizor primerja podatke, metode, procese ali postopke revidiranja z istovrstnimi podatki, metodami, procesi ali postopki drugega subjekta, ki ga določi kot primer dobre prakse (standard). Pri primerjavi revizor ugotovi pozitivne in/ali negativne odmike podatkov, metod, procesov ali postopkov revidiranja od izbranega primera dobre prakse (standarda). Revizor lahko podatke revidiranja primerja tudi s povprečjem podatkov v okviru istovrstne dejavnosti. Za uporabo primerjalne analize se revizor odloči, če so njeni učinki v sorazmerju s stroški njene izvedbe, pri tem je treba upoštevati, da je za določitev primera dobre prakse treba proučiti poslovanje več različnih subjektov.

Sekundarna analiza

3.15. Sekundarna analiza je vnovična analiza podatkov z uporabo istih ali drugih postopkov, ki jo revizor izvede zato, da bi potrdil pravilnost izsledkov prvotne analize ali da bi odgovoril na nova vprašanja. Revizor s sekundarno analizo posodobi rezultate preteklih raziskav, ki so bile izvedene bodisi v okviru preteklih revizij bodisi so jih opravili revidiranci ali deležniki, ki sicer niso določeni za revidiranje.

Proučevanje stanja prej in potem

3.16. S proučevanjem stanja prej in potem revizor primerja stanje sistema pred uvedbo oziroma začetkom izvajanja neke spremembe proučevanega dela poslovanja, s stanjem po njegovi uvedbi oziroma izvedbi. Proučevanje stanja prej in potem se lahko izvaja pri revidirancu, največkrat pa se izvaja pri izvajalcih določene storitve oziroma dejavnosti (na primer: vrtci, šole, domovi za starejše občane, centri za socialno delo). Revizor opravi prvi sklop meritev pred začetkom izvajanja spremembe, drugi sklop pa po tem, ko se sprememba že dovolj dolgo izvaja. Rezultate oceni na podlagi primerjave med obema sklopoma meritev. Ugotovljene razlike so lahko le dodaten, ne pa edini revizijski dokaz, saj rezultat meritev ne odraža nujno samo in zgolj učinka spremembe, temveč je lahko odraz tudi drugih vplivov in okoliščin.

Študija primera

3.17. Študija primera je podrobnejše proučevanje posameznega primera, ki ga revizor določi na podlagi ugotovljenih tveganj, ki jih je ocenil z analizo podatkov in informacij, pridobljenih z različnimi načini pridobivanja revizijskih dokazov (na primer: z opazovanjem, anketo, intervjujem, primerjalno analizo, analitičnimi postopki). Študijo primera revizor izvede z namenom, da bi poudaril, potrdil in opozoril na slabosti in pomanjkljivosti proučevanega dela poslovanja in ugotovil vzroke slabosti in pomanjkljivosti. Na podlagi rezultatov študije primera lahko revizor potrdi ali ovrže vnaprej določene hipoteze o posameznih revizijskih vprašanjih, ter rezultate uporabi pri izvedbi morebitnih poglobljenih analiz glede delovanja

proučevanega dela poslovanja.

Ciljne skupine

3.18. Z določitvijo ciljne skupine revizor izbere posameznike (na primer: predstavnike revidiranja, strokovnjake, uporabnike, specialiste, akademske raziskovalce), da bi v razpravi o določenih vprašanih pridobil dodatna znanja, ideje, stališča, ki bi jih lahko uporabil za potrjevanje že pridobljenih revizijskih dokazov.

3.19. Priporočljivo je, da je v izbrano ciljno skupino vključenih toliko udeležencev, da reprezentativno predstavljajo širšo populacijo nekega področja. Ciljno skupino lahko vodi revizor ali pa zunanji moderator, ki usmerja in povezuje diskusijo ter jo vseskozi osredotoča na pričakovane rezultate. Vir informacij mora ostati zaupen, pridobljene informacije in ugotovitve pa mora revizor zabeležiti, evidentirati in analizirati.

3.20. Posebna oblika ciljne skupine je ekspertna skupina, ki jo sestavljajo le strokovnjaki na proučevanem področju poslovanja.

Skrito nakupovanje

3.21. Skrito nakupovanje revizor izvaja s pomočjo opazovanja, pri čemer meri oziroma primerja kakovost in učinkovitost storitev, produktov ali aktivnosti na ravni izvajalcev, ki opravljajo istovrstno dejavnost, za katere pa ni nujno, da so revidiranci. Revizor v vlogi 'skrivnega kupca' pod krinko pravega (potencialnega) uporabnika po vnaprej določenem scenariju preverja in ocenjuje kakovost in obseg storitev, produktov ali aktivnosti določenega izvajalca. Namen skritega nakupovanja je predvsem primerjava kakovosti storitev, produktov ali aktivnosti posameznih izvajalcev ter ugotavljanje enotnosti oziroma odstopanja pri izvajanju proučevane storitve ali aktivnosti. Revizor v relativno kratkem času pridobi koristne informacije pri več izvajalcih, ki opravljajo istovrstno dejavnost (na primer: vrtcih, šolah, domovih za ostarele, zdravstvenih domovih, centrih za socialno delo, občinah), in so lahko izhodišče za izvajanje ostalih načinov pridobivanja revizijskih dokazov.

Seminarji in srečanja

3.22. Revizor z udeležbo na seminarjih in srečanjih stopi v stik s strokovnjaki in tako neposredno pridobi dodatna znanja s proučevanega področja. Pri tem lahko sodeluje v razpravah o problemih ter ocenjuje argumente za in proti različnim stališčem in pogledom.

Izračunavanje

3.23. Izračunavanje zajema preverjanje računske točnosti in ponovni neodvisni izračun zneskov, izkazanih v posameznih dokumentih.

Analitični postopki

3.24. Pri analitičnih postopkih revizor primerja številčne podatke iz finančnih izkazov z drugimi številčnimi podatki ali pa neštevilčnimi informacijami. Pri tem analizira pomembne pokazatelje, razmerja in trende ter ugotavlja nenavadne ali nepričakovane zneske in gibanja oziroma odstopanja ali prepozna odsotnosti pričakovanih zneskov, gibanj oziroma odstopanj.

3.25. Za izvedbo analitičnih postopkov v fazi načrtovanja revizije (predhodni analitični postopki) ali pa med revizijo se revizor odloči predvsem zato, da bi izboljšal razumevanje proučevanega dela poslovanja, določil revizijska tveganja ter učinkovito načrtoval obseg preizkušanja podatkov.

4. PREHODNA IN KONČNA DOLOČBA

4.1. Z dnem izdaje te smernice preneha veljati Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov, št. 1302-6/2002-1 z dne 30. 7. 2002.

4.2. Ta smernica začne veljati z dnem izdaje.

Tomaž Vesel,
generalni državni revizor