



# TEMELJNA NAČELA REVIDIRANJA V JAVNEM SEKTORJU MSVRI 100

Mednarodne revizijske standarde INTOSAI pripravlja Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI) v okviru foruma organizacije INTOSAI za strokovne razglase (FIPP). Za več informacij obiščite [www.issai.org](http://www.issai.org).

Standardi INTOSAI 2019

1. Odobrena različica iz leta 2001 z naslovom Osnovna načela za področje državnega revidiranja
2. Popravljen in preimenovana različica iz leta 2013 z naslovom Temeljna načela revidiranja javnega sektorja
3. Z ustanovitvijo foruma organizacije INTOSAI za strokovne razglase (FIPP) so bile v letu 2019 izvedene redakcijske spremembe
4. S sprejetjem MSVRI 150, ki obravnava usposobljenost revizorjev, so bile v letu 2022 izvedene dopolnitve
5. S sprejetjem MSVRI 140 – Sistem zagotavljanja kakovosti v vrhovnih revizijskih institucijah so bile v letu 2023 izvedene dopolnitve, ki so stopile v veljavo 1. 1. 2025

MSVRI 100 je na voljo v vseh uradnih jezikih INTOSAI: arabskem, angleškem, francoskem, nemškem in španskem jeziku.

*(verzija september 2025)*

# Kazalo

<b>1. Uvod</b>	<b>3</b>
<b>2. Namen in veljavnost MSVRI</b>	<b>3</b>
<b>3. Okvir revidiranja v javnem sektorju</b>	<b>5</b>
Pristojnost	5
Revidiranje v javnem sektorju in njegovi cilji	5
Vrste revizij pri revidiranju v javnem sektorju	6
<b>4. Elementi revidiranja v javnem sektorju</b>	<b>7</b>
Trije udeleženci	7
Predmet, sodila in informacije o predmetu revizije	7
Revizija kot vrsta posla	8
Zaupanje in zagotovilo na področju revidiranja v javnem sektorju	9
Potreba po zaupanju in zagotovilu	9
Oblike dajanja zagotovila	9
Ravni zagotovila	9
<b>5. Načela revidiranja v javnem sektorju</b>	<b>10</b>
Organizacijske zahteve	10
Splošna načela	11
Etika in neodvisnost	11
Strokovna presoja, dolžna skrbnost in poklicna nezaupljivost	12
Zagotavljanje kakovosti	12
Vodenje revizijskega tima in veščine	12
Revizijsko tveganje	13
Pomembnost	13
Dokumentacija	14
Komunikacija	14
Načela, povezana z revizijskim procesom	14
Načrtovanje revizije	14
Izvajanje revizije	15
Poročanje in porevizijski postopek	16

## 1. Uvod

1. Strokovni standardi in smernice so ključni za verodostojnost, kakovost in strokovnost revidiranja v javnem sektorju. Namen Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI), ki jih je razvila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI), je spodbujati vrhovne revizijske institucije (VRI) k neodvisnemu in uspešnemu izvajanju revizij.
2. MSVRI nudijo podporo članicam INTOSAI pri razvoju lastnih pristopov v skladu z njihovimi pristojnostmi in nacionalno zakonodajo.
3. MSVRI so vključeni v okvir strokovnih pravil INTOSAI (INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP). Del okvira strokovnih pravil so tudi načela INTOSAI (N – INTOSAI), ki določajo temeljna oziroma bistvena načela okvira, ki so predpogoj za ustrezno delovanje VRI. Mednarodni standardi vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI) obravnavajo izvajanje revizij in vsebujejo splošno sprejeta strokovna načela, ki omogočajo učinkovito in neodvisno revidiranje subjektov v javnem sektorju.
4. Smernice INTOSAI so prav tako del okvira strokovnih pravil INTOSAI (IFPP). Nudijo usmeritve, ki podpirajo tako VRI kot tudi posamezne revizorje v njihovih prizadevanjih za izboljšanje organizacijske uspešnosti in pri izvajanju ter uporabi MSVRI v praksi.
5. Standard MSVRI 100 – *Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju* temelji na *Limski deklaraciji* (N – 1 – INTOSAI) in jo tudi dopolnjuje ter predstavlja veljaven mednarodni referenčni okvir, ki opredeljuje revidiranje v javnem sektorju. Na teh načelih temelji celoten nabor standardov INTOSAI.
6. Standard *MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju* vsebuje podrobne informacije o:
  - namenu in veljavnosti MSVRI,
  - okviru revidiranja v javnem sektorju,
  - elementih revidiranja v javnem sektorju in
  - načelih, ki se uporabljajo pri revidiranju v javnem sektorju.

## 2. Namen in veljavnost MSVRI

7. Standard MSVRI 100 določa temeljna načela, ki veljajo za vse revizijske aktivnosti pri revidiranju v javnem sektorju ne glede na obliko ali okvir. Standardi MSVRI 200 – *Načela revidiranja računovodskih izkazov*, MSVRI 300 – *Načela revidiranja smotrnosti poslovanja* in MSVRI 400 – *Načela revidiranja skladnosti poslovanja* nadgrajujejo in razvijajo načela, ki jih je treba uporabiti pri revizijah računovodskih izkazov, revizijah smotrnosti poslovanja in revizijah skladnosti. Uporabljati jih je treba v povezavi z načeli, določenimi v standardu MSVRI 100. Načela ne prevladajo nad nacionalnimi zakoni, predpisi ali revizijskimi pooblastili in ne preprečujejo, da bi VRI izvajale preiskave, študije ali druge naloge, ki niso izrecno zajete v obstoječih mednarodnih standardih.

8. *Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju (MSVRI 100)* in načela revidiranja računovodskih izkazov, smotrnosti poslovanja in skladnosti poslovanja<sup>1</sup>, ki iz njih izhajajo, se lahko uporabijo pri določanju veljavnih standardov na tri načine:

- kot podlaga, na kateri VRI razvijejo svoje standarde,
- kot podlaga za sprejetje skladnih nacionalnih standardov,
- kot podlaga za sprejetje Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI).

VRI se lahko odloči, da standarde objavi v enovitem dokumentu, kot serijo dokumentov ali kot kombinacijo dokumentov, ki vsebujejo standarde, in drugih verodostojnih dokumentov.

VRI mora objaviti, katere standarde uporablja pri izvajanju revizij. Taka navedba mora biti dostopna uporabnikom poročil VRI. Kadar uporabljeni standardi temeljijo na več virih, mora biti to navedeno. VRI so pozvane, da tako navedbo vključijo v svoja revizijska poročila, lahko pa uporabijo tudi bolj splošno obliko sporočanja.

9. VRI lahko navede, da standardi, ki jih je oblikovala ali sprejela, temeljijo ali so skladni z načeli MSVRI samo, če so standardi v celoti usklajeni z vsemi ustreznimi načeli, kot jih določajo MSVRI 100, 200, 300 in 400.

Revizijska poročila lahko vsebujejo navedbo, da standardi, ki so bili uporabljeni, temeljijo ali so skladni z MSVRI ali tistimi MSVRI, ki so primerni za opravljeno revizijsko delo. Taka navedba se lahko glasi:

*"... Revizijo smo izvedli v skladu s [standardi], ki so skladni s [ali usklajeni] Temelnjimi načeli revidiranja (MSVRI 100–400) Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij".*

Za pravilen prenos ali oblikovanje standardov revidiranja na podlagi teh načel revidiranja je potrebno celovito razumevanje vseh načel. Pri tem so lahko v pomoč usmeritve iz ustreznih standardov o revidiranju računovodskih izkazov (MSVRI 200–2899), smotrnosti poslovanja (MSVRI 3000–3899) in skladnosti poslovanja (MSVRI 4000–4899).

10. VRI lahko sprejmejo MSVRI kot veljavne standarde. V takih primerih mora revizor upoštevati vse za posamezno revizijo primerne MSVRI. Sklicevanje na MSVRI se lahko navede kot:

*"... Revizijo smo izvedli v skladu z Mednarodnimi standardi vrhovnih revizijskih institucij".*

Še večjo preglednost je mogoče zagotoviti z navedbo, ki podrobneje opredeli, katere standarde revidiranja v okviru MSVRI 2000–4899 je revizor ocenil kot primerne in jih upošteval. To se lahko stori tako, da se doda naslednji stavek:

*"Revizija(e) je (so) bila(e) izvedena(e) na podlagi MSVRI xxx (številka in ime ali razpon MSVRI)".*

11. Mednarodni standardi revidiranja (MSR), ki jih izdaja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC), so vključeni v INTOSAI standarde revidiranja računovodskih izkazov (MSVRI 2000–2899). V revizijah računovodskih izkazov se zato lahko navede sklicevanje na Mednarodne standarde vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI) ali Mednarodne standarde revidiranja (MSR). MSVRI vsebujejo še dodatne usmeritve za javni sektor, vendar so zahteve za revizorje pri revizijah računovodskih izkazov enake. MSR so nedeljiv sklop standardov in zato sklicevanje na MSVRI, v katere so vgrajeni, ne more biti posamično. Če je VRI za svoje standarde revidiranja računovodskih izkazov sprejela MSVRI ali MSR, mora revizorjevo poročilo vsebovati

---

<sup>1</sup> MSVRI 200, 300 in 400.

sklic na te standarde v celoti. To velja tudi za tiste revizije računovodskih izkazov, ki se izvedejo kot kombinacija z drugimi vrstami revizije.

12. Revizije se lahko izvajajo v skladu z MSVRI in standardi iz drugih virov pod pogojem, da med njimi ne pride do protislovij. V takih primerih revizij je treba navesti tako MSVRI kot standarde iz drugih virov.

### **3. Okvir revidiranja v javnem sektorju**

#### **Pristojnost**

13. VRI uresničuje svojo vlogo zunanjega revizorja v okviru posebne ustavne ureditve, svojega položaja in pristojnosti, ki ji zagotavljajo zadostno neodvisnost in pravico odločanja pri izvajanju njenih nalog. Pristojnost VRI lahko opredeli njene splošne pristojnosti na področju revidiranja v javnem sektorju ter zagotovi nadaljnje usmeritve za izvajanje revizij in drugih aktivnosti.
14. VRI so lahko pristojne za izvajanje različnih aktivnosti, ki se nanašajo na naloge vodstva in pristojnih za upravljanje ter ustrezno porabo javnih sredstev. Obseg in oblike teh aktivnosti ter poročanje o njih se bo razlikovalo glede na zakonsko opredelitev pristojnosti posamezne VRI.
15. V nekaterih državah je VRI sodišče, ki ga sestavljajo sodniki in ima pristojnost nadzirati državne računovodske organe in druge uradnike, ki morajo prevzeti odgovornost. Med tako sodno pristojnostjo in značilnostmi revidiranja v javnem sektorju obstaja pomembna povezava. Sodna funkcija od VRI zahteva, da zagotovi, da so tisti, ki so pristojni za upravljanje z javnimi sredstvi, zanje tudi odgovorni in v tem smislu podvrženi njeni jurisdikciji.
16. VRI lahko sprejme strateške odločitve, da bi izvršila zahteve, ki jih narekujejo podeljene ji pristojnosti in druge zakonske zahteve. Takšne strateške odločitve lahko vključujejo tudi določitev, kateri revizijski standardi se uporabljajo, katere vrste revizij in drugih nalog se bodo izvajale in v kakšnem prednostnem vrstni redu.

#### **Revidiranje v javnem sektorju in njegovi cilji**

17. Okolje revidiranja v javnem sektorju je tisto, v katerem vlade in drugi subjekti javnega sektorja prevzemajo odgovornost za uporabo sredstev, ki izvirajo iz davčnih prihodkov in drugih virov, pri zagotavljanju storitev državljanom in drugim prejemnikom. Ti subjekti so za upravljanje sredstev, doseganje rezultatov in uporabo virov odgovorni tako tistim, ki sredstva zagotavljajo, kot tistim, vključno z državljani, ki so odvisni od izvajanja storitev, za katere so bila ta sredstva uporabljena. Revidiranje v javnem sektorju prispeva k ustvarjanju ustreznih pogojev in krepi pričakovanja, da bodo subjekti javnega sektorja in javni uslužbenci opravljali svoje naloge uspešno, učinkovito, etično in v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi.
18. Na splošno lahko revidiranje v javnem sektorju opišemo kot sistematičen proces nepristranskega pridobivanja in ocenjevanja dokazov, da bi ugotovili, ali so informacije ali dejanske okoliščine skladne z vnaprej določenimi sodili. Revidiranje v javnem sektorju je nujno potrebno zato, ker zakonodajnim in nadzornim organom, tistim, ki so pristojni za upravljanje, in širši javnosti zagotavlja informacije ter neodvisne in nepristranske ocene o upravljanju in doseganju rezultatov vladnih politik, programov ali posameznih aktivnosti.

19. VRI so v taki vlogi pomembni stebri nacionalnih demokratičnih sistemov in upravljaljskih mehanizmov ter imajo pomembno vlogo pri krepitvi javne uprave s poudarjanjem načel preglednosti, odgovornosti, upravljanja in doseganja rezultatov. *INTOSAI N-20 – Načela preglednosti in odgovornosti* vsebuje temeljne usmeritve INTOSAI v zvezi s tem.
20. Vse revizije, ki se izvajajo v javnem sektorju, izhajajo iz ciljev, ki se lahko razlikujejo glede na vrsto revizije. Ne glede na vrsto revizije v javnem sektorju pa vse prispevajo k dobremu upravljanju s tem, ko:
  - uporabnikom zagotavljajo neodvisne, nepristranske in zanesljive informacije, zaključke ali mnenja, ki temeljijo na zadostnih in ustreznih dokazih, ki se nanašajo na javne subjekte;
  - krepijo odgovornost in preglednost, pri tem pa spodbujajo nenehno izboljševanje in ohranjanje zaupanja v ustrezno uporabo javnih sredstev in premoženja ter doseganje rezultatov javne uprave;
  - krepijo učinkovitost tistih organov v okviru ustavne ureditve, ki izvajajo nadzorne in korektivne funkcije nad delom vlade in tistimi, ki so odgovorni za upravljanje dejavnosti, financiranih iz javnih sredstev;
  - ustvarjajo spodbude za spremembe tako, da zagotavljajo ustrezno znanje, celovite analize in utemeljena priporočila za izboljšanje.
21. Revizije v javnem sektorju lahko na splošno razvrstimo v eno ali več od treh glavnih vrst: revizije računovodskih izkazov, revizije skladnosti in revizije smotrnosti poslovanja. Od cilja posamezne revizije bo odvisno, kateri standardi se uporabljajo.

## **Vrste revizij pri revidiranju v javnem sektorju**

22. Tri glavne vrste revizij pri revidiranju v javnem sektorju so opredeljene na naslednji način:
  - Revizija računovodskih izkazov** se osredotoča na ugotavljanje, ali so računovodski podatki subjekta predloženi v skladu s predpisi in pravili o finančnem poročanju. To se doseže s pridobitvijo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na podlagi katerih lahko revizor poda mnenje o tem, ali so računovodske informacije proste pomembno napačnih navedb zaradi goljufije ali napake.
  - Revizija smotrnosti poslovanja** se osredotoča na ugotavljanje, ali ukrepi, programi in institucije delujejo v skladu z načeli gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti in ali so pri njihovem poslovanju mogoče izboljšave. Poslovanje se presoja glede na postavljena ustrezna sodila tako, da se analizirajo vzroki za odstopanje od teh sodil ali prepoznajo drugi sorodni problemi. Namen je odgovoriti na glavna revizijska vprašanja in oblikovati priporočila za izboljšave.
  - Revizija skladnosti** se osredotoča na to, ali je določena zadeva v skladu s predpisi, ki so določeni kot sodila. Revizija skladnosti se izvede z ocenjevanjem, ali so aktivnosti, finančne transakcije in informacije v vseh pomembnih vidikih skladne z določili predpisov, ki urejajo delovanje revidiranega subjekta. Ta zavezujoča določila so lahko različna pravila, zakoni in drugi predpisi, dokumenti proračunskega načrtovanja, politike, uveljavljeni kodeksi, dogovorjeni pogoji ali splošna načela dobrega javnofinančnega poslovanja in delovanja javnih uslužbencev/uradnikov.
23. VRI lahko izvaja revizije ali druge naloge v zvezi z zadevami, ki so pomembne za opravljanje nalog vodstva in oseb, pristojnih za upravljanje ter ustrezno porabo javnih sredstev. Take naloge

lahko vključujejo poročanje o kvantitativnih učinkih in rezultatih zagotavljanja storitev določenega subjekta, poročila o trajnostnem razvoju, o prihodnjih potrebah po virih, spoštovanju standardov notranjih kontrol, sprotne revizije projektov ali druge zadeve. VRI lahko izvaja tudi revizije, ki hkrati vključujejo elemente revizij računovodskih izkazov, revizij smotrnosti poslovanja in/ali vidikov skladnosti.

24. Revidiranje v javnem sektorju je za delovanje javne uprave nepogrešljivo, ker je upravljanje javnih sredstev neločljivo povezano z zaupanjem. Odgovornost za upravljanje javnih sredstev v skladu s predvidenimi nameni je zaupana subjektu ali osebi, ki deluje v imenu javnosti. Revidiranje v javnem sektorju povečuje zaupanje predvidenih uporabnikov s tem, ko jim zagotavlja informacije ter neodvisne in nepristranske ocene o odstopanjih od uveljavljenih standardov ali načel dobrega upravljanja.

Vse revizije v javnem sektorju imajo enake osnovne elemente: revizorja, odgovorno stran, predvidene uporabnike (trije udeleženci revizij), sodila za ocenjevanje predmeta revizije in informacije, ki se o predmetu revizije pridobijo v reviziji. Revizije je mogoče opredeliti kot dva tipa poslov: posle potrjevanja skladnosti in neposredno poročanje.

## 4. Elementi revidiranja v javnem sektorju

### Trije udeleženci

25. Pri revidiranju v javnem sektorju nastopajo vsaj trije različni udeleženci: revizor, odgovorna stran in predvideni uporabniki. Razmerja med njimi je treba tolmačiti v okviru ustavne ureditve, za vsako vrsto revizije posebej.
- **Revizor:** Pri revidiranju v javnem sektorju imajo vlogo revizorja predstojnik VRI in osebe, na katere je s pooblastilom prenesena naloga izvajanja revizij. Splošno odgovornost za revidiranje v javnem sektorju nosi VRI v skladu s svojimi pristojnostmi.
  - **Odgovorna stran:** Pri revidiranju v javnem sektorju so odgovornosti določene z ustavno ali zakonodajno ureditvijo. Odgovorna stran je lahko odgovorna za zagotavljanje informacij o predmetu revizije, za upravljanje predmeta revizije ali za obravnavanje in upoštevanje priporočil, in sicer so to lahko posamezniki ali organizacije.
  - **Predvideni uporabniki:** Posamezniki, organizacije ali skupine znotraj njih, za katere je revizor pripravil revizijsko poročilo. Predvideni uporabniki so lahko zakonodajni ali nadzorni organi, tisti, pristojni za upravljanje, ali splošna javnost.

### Predmet, sodila in informacije o predmetu revizije

26. Predmet revizije se nanaša na informacije, stanje ali aktivnosti, ki se merijo ali ocenjujejo glede na določena sodila. Predmet revizije ima lahko različne oblike in značilnosti, odvisno od cilja revizije. Ustrezen predmet revizije je določljiv in ga je mogoče dosledno ocenjevati ali meriti glede na sodila, tako da je mogoče izvesti postopke za zbiranje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za izrek revizijskega mnenja ali zaključka.
27. Sodila so vodila za ocenjevanje predmeta revizije. Za vsako revizijo se morajo glede na okoliščine opredeliti primerna oziroma ustrezna sodila. Pri presoji ustreznosti sodil revizor predvsem

upošteva njihovo ustreznost, pomembnost in razumljivost za predvidene uporabnike, kakor tudi njihovo popolnost, zanesljivost in nepristranskost (nevtralnost, splošna sprejetost in primerljivost s sodili, uporabljenimi v podobnih revizijah). Na izbiro sodil lahko vpliva veliko dejavnikov, vključno z namenom in ciljem revizije. Sodila so lahko posebna ali bolj splošna, lahko izhajajo iz različnih virov, kot so zakoni, predpisi, standardi, splošno uveljavljena načela in dobre prakse. Sodila morajo biti predvidenim uporabnikom dostopna, tako da lahko razumejo, kako je bil predmet revizije ocenjevan ali merjen.

28. Informacije o predmetu revizije so izid oziroma rezultat vrednotenja ali izmere predmeta revizije na podlagi sodil. Imajo lahko različne pojavne oblike in značilnosti, odvisno od cilja in obsega revizije.

## Revizija kot vrsta posla

29. Revizije je mogoče opredeliti kot dve različni vrsti poslov: potrjevanje skladnosti in neposredno poročanje:
- V revizijah, pri katerih gre za aktivnost potrjevanja navedb, najprej odgovorna stran izmeri (ocenjuje) predmet revizije glede na določena sodila in predstavi informacije o predmetu revidiranja, na podlagi katerih revizor zbere zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki predstavljajo sprejemljivo podlago za to, da lahko izreče mnenje o tako predstavljenih informacijah, ki se nanašajo na predmet revizije.
  - Pri revizijah, kjer gre za neposredno poročanje, pa revizor sam neposredno izmeri (ocenjuje) in ovrednoti predmet revizije na podlagi sodil. Revizor izbere predmet revizije in sodila, pri čemer upošteva tveganja in stopnjo pomembnosti. Rezultat vrednotenja predmeta revizije z izbranimi sodili je predstavljen v revizijskem poročilu v obliki ugotovitev, razkritij, priporočil in mnenja. Rezultat revizije so lahko tudi nove informacije, analize ali spoznanja.
30. Revizije računovodskih izkazov so vedno posli potrjevanja skladnosti, ker temeljijo na finančnih informacijah, ki jih predloži odgovorna stran. Pri revizijah smotrnosti poslovanja gre običajno za neposredno poročanje. Revizije pravilnosti so lahko posli potrjevanja skladnosti ali neposredno poročanje ali kombinacija obeh hkrati. Predmet revizije ali informacije o predmetu revizije so glede na vrsto revizij, za katere se uporabljajo MSVRI:
- **Revizija računovodskih izkazov:** Predmet revizije računovodskih izkazov so finančno stanje, izkaz o poslovnem izidu, denarni tok ali drugi elementi, ki so pripoznani, izmerjeni in predstavljeni v računovodskih izkazih. Informacije o predmetu revizije so računovodski izkazi.
  - **Revizija smotrnosti poslovanja:** Predmet revizije smotrnosti je opredeljen s cilji revizije in revizijskimi vprašanji. Predmet revizije so lahko posamezni programi, subjekti, skladi finančnih ali drugih sredstev ali posamezne aktivnosti (vključno z učinki, rezultati in vplivi), dejanska stanja (vključno z vzroki in posledicami) ter finančne in nefinančne informacije o vseh teh elementih. Revizor izmeri ali ovrednoti predmet revizije, da lahko oceni, v kolikšni meri so bila izbrana sodila dosežena.
  - **Revizija skladnosti:** Predmet revizije skladnosti je opredeljen z obsegom revizije. To so lahko posamične ali vse aktivnosti (del ali celotno poslovanje), finančne transakcije in informacije. Pri poslih potrjevanja skladnosti je pomembno osredotočiti se zlasti na

informacije o predmetu revizije, ki so lahko izjave o skladnosti, ki jih odgovorna stran pripravi v skladu z uveljavljenim in standardiziranim okvirom poročanja.

## **Zaupanje in zagotovilo na področju revidiranja v javnem sektorju**

### **Potreba po zaupanju in zagotovilu**

31. Predvideni uporabniki želijo biti prepričani o zanesljivosti in ustreznosti informacij, ki jih uporabljajo kot podlago za sprejemanje odločitev. Revizije morajo zato zagotoviti informacije, ki temeljijo na zadostnih in ustreznih dokazih, revizorji pa morajo izvajati postopke za zmanjšanje oziroma obvladovanje tveganj, da ne bi prišli do neustreznih razkritij (ugotovitev) in zaključkov. Raven zagotovila, ki jo je mogoče podati predvidenemu uporabniku, mora biti jasno in pregledno predstavljena. Revizija zaradi svoje narave nikoli ne more dati popolnega (absolutnega) zagotovila o predmetu revizije.

### **Oblike dajanja zagotovila**

32. Glede na vrsto revizije in potrebe uporabnikov se o zagotovilu, ki ga daje revizija, lahko poroča na dva načina:
  - V okviru mnenj in zaključkov, ki izrecno navajajo raven zagotovila. To velja za vse revizije, ki so posli potrjevanja, v nekaterih primerih pa tudi za revizije, kjer gre za neposredno poročanje.
  - V drugih oblikah. V nekaterih primerih pri neposrednem poročanju revizor ne poda izrecne izjave o zagotovilu. V takih primerih revizor uporabnikom poda potrebno stopnjo zagotovila tako, da neposredno pojasni, kako so bili razkritja (ugotovitve), sodila in sklepi (zaključki) oblikovani na uravnotežen in utemeljen način, ter tudi pojasni, zakaj razkritja in uporabljena sodila vodijo prav do takšnih ugotovitev oziroma skupnega zaključka in podanih priporočil.

### **Ravni zagotovila**

33. Zagotovilo je bodisi sprejemljivo bodisi omejeno.

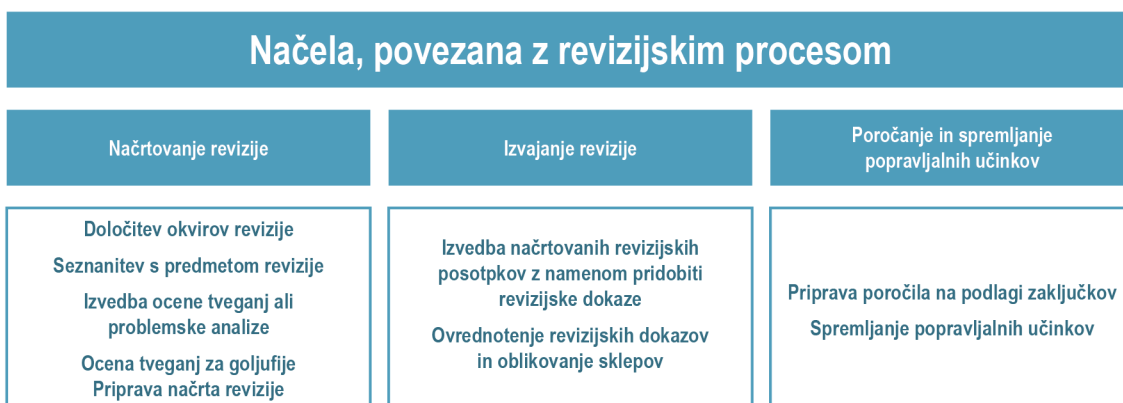
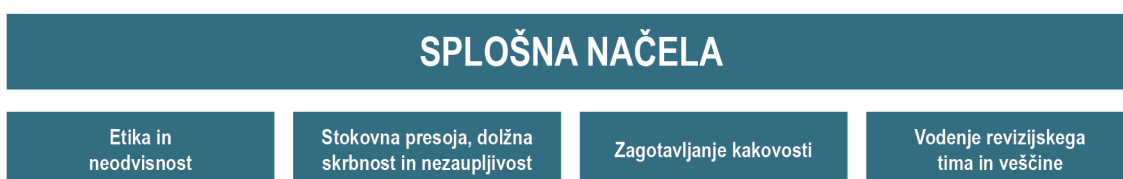
Sprejemljivo zagotovilo je visoko, vendar ne absolutno. Zaključek revizije se izrazi kot izjava, da po mnenju revizorja predmet revizije je ali ni skladen v vseh pomembnih pogledih ali, kjer je to primerno, da informacije o predmetu revizije dajejo resnično in pošteno sliko v skladu z veljavnimi sodili.

Pri podajanju omejenega zagotovila je v izjavi navedeno, da na podlagi izvedenih postopkov revizor ni zaznal ničesar, kar bi ga navedlo k ugotovitvi, da predmet revizije ni v skladu z veljavnimi sodili. Postopki, izvedeni v reviziji z omejenim zagotovitvom, so manj obsežni v primerjavi s tistimi, ki se uporabijo za pridobitev sprejemljivega zagotovila, vendar je pričakovana stopnja zagotovila po revizorjevi strokovni presoji taka, da je primerna za predvidene uporabnike. Revizijsko poročilo revizije, ki daje le omejeno zagotovilo, mora vsebovati jasno navedbo o tem, da je zagotovilo omejeno.

## 5. Načela revidiranja v javnem sektorju

34. V nadaljevanju opisana načela so temeljna za izvajanje revizij. Revizija je nadgrajujoči in ponavljajoči se proces. Vendar pa so za namene predstavitve temeljna načela razdeljena v skupine glede na: načela v zvezi z organizacijskimi zahtevami VRI, splošna načela, ki jih mora revizor upoštevati pred začetkom izvajanja revizije in večkrat med potekom revizije, ter načela v zvezi s posameznimi koraki v revizijskem postopku.

Načela revidiranja v javnem sektorju po področjih



### Organizacijske zahteve

35. **VRI vzpostavijo in izvajajo ustrezne postopke za zagotavljanje etike**

Vsaka VRI bi morala vzpostaviti in izvajati postopke za zagotavljanje etičnega ravnanja na ustrezni organizacijski ravni tako, da pridobi sprejemljivo zagotovilo, da VRI in njeno osebje ravna v skladu s strokovnimi standardi in veljavnimi etičnimi zahtevami. Obstoj teh postopkov na ravni VRI je predpogoj za uporabo ali oblikovanje nacionalnih standardov, ki temeljijo na Temeljnih načelih revidiranja. *MSVRI 130 – Kodeks etike* opredeljuje zahteve MSVRI ter podaja napotila za uporabo tega standarda.

36. **VRI zasnujejo, vzpostavijo in izvajajo sistem zagotavljanja kakovosti**

Vsaka VRI bi morala zasnovati (oblikovati), vzpostaviti in izvajati postopke za zagotavljanje kakovosti, da tako pridobi sprejemljivo zagotovilo, da VRI vse svoje revizije izvaja v skladu z MSVRI in drugimi strokovnimi standardi, ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Sistem obvladovanja kakovosti VRI običajno obravnava naslednje medsebojno povezane elemente, ki se izvajajo neprekinjeno in na ponavljajoč se način:

- proces ocenjevanja tveganj,
- upravljanje in vodenje,

- ustrezne etične zahteve,
- uvedba, začetek in nadaljevanje izvajanja revizij,
- izvedba revizij,
- viri,
- informacije in komunikacija,
- proces spremljanja in odpravljanje pomanjkljivosti.

Usmeritve in postopki obvladovanja kakovosti VRI bi morali določiti in opredeliti odgovornosti glede doseganja predpisane ravni kakovosti in zagotavljanja kakovosti pri posameznih revizijah.

Obstoj sistema zagotavljanja kakovosti na ravni VRI je predpogoj za uporabo nacionalnih standardov, ki temeljijo na ali so skladni s Temelnjimi načeli revidiranja.

MSVRI 140 – Zagotavljanje kakovosti za VRI določa zahteve MSVRI s področja kakovosti in v zvezi s tem vsebuje tudi napotke za uporabo tega standarda.

### **37. VRI vzpostavijo in izvajajo ustrezne postopke za načrtovanje usposobljenosti kadrov**

Vsaka VRI bi morala vzpostaviti in ohranjati postopke za načrtovanje usposobljenosti kadrov na organizacijski ravni, ki bi dajali sprejemljivo zagotovilo, da imajo revizorji vse potrebne kompetence za opravljanje svojih nalog v skladu z njihovimi pristojnostmi oziroma danimi pooblastili. Upravljanje usposobljenosti kadrov na organizacijski ravni obsega:

- I. določitev primernih kompetenc,
- II. zagotavljanje in izvajanje praks upravljanja s človeškimi viri,
- III. zagotavljanje možnosti za strokovni razvoj,
- IV. ocenjevanje in spremljanje doseženih kompetenc.

Obstoj postopkov za načrtovanje usposobljenosti kadrov in upravljanje z njimi so predpogoj za uporabo ali oblikovanje nacionalnih standardov, ki temeljijo ali so skladni s Temelnjimi načeli revidiranja. MSVRI 150 – *Usposobljenost revizorjev* vsebuje zahteve za VRI na tem področju, kakor tudi napotke za uporabo tega standarda.

## **Splošna načela**

### **Etika in neodvisnost**

#### **38. Revizorji ravnajo v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami in so neodvisni**

Etična načela morajo biti neločljiv del revizorjevega strokovnega ravnanja. VRI morajo imeti izdelane usmeritve, ki obravnavajo etične zahteve in poudarjajo potrebo po tem, da jih pri svojem delu uresničuje vsak revizor. Revizorji morajo ostati neodvisni, da so njihova poročila nepristranska in da jih bodo kot taka dojemali tudi predvideni uporabniki.

Revizorji lahko najdejo usmeritve o neodvisnosti v MSVRI N-10 – *Mehiška deklaracija o neodvisnosti VRI*. Usmeritve o ključnih etičnih načelih o integriteti, nepristranskosti, strokovnih kompetencah in dolžni skrbnosti, zaupnosti in poklicnem ravnanju so opredeljene v standardu MSVRI 130 – Kodeks etike, ki vsebuje tudi napotke za njegovo uporabo.

## **Strokovna presoja, dolžna skrbnost in poklicna nezaupljivost**

### **39. Revizorji vzdržujejo primerno poklicno držo s tem, da v celotnem revizijskem procesu ravnajo z dolžno skrbnostjo, uporabljajo strokovno presojo in ohranjajo poklicno nezaupljivost**

Revizorjev odnos pri sprejemanju odločitev morata zaznamovati predvsem poklicna nezaupljivost in strokovna presoja. Revizorji morajo ravnati z dolžno skrbnostjo, če želijo zagotoviti, da je njihovo strokovno ravnanje primerno.

Poklicna nezaupljivost pomeni ohranjanje strokovnega odmika in pozornega ter vpraševalnega odnosa pri ocenjevanju zadostnosti in ustreznosti dokazov, pridobljenih v reviziji. Pomeni tudi, da je revizor odprtih nazorov in dovzeten za vsa stališča in razlage. Strokovna presoja vključuje uporabo kolektivnega znanja, veščin in izkušenj v revizijskem procesu. Dolžna skrbnost pa pomeni, da mora revizor načrtovati in izvajati revizije skrbno in natančno. Revizorji se morajo izogibati vsakršnih ravnanj, ki bi lahko omajala zaupanje v njihovo delo.

## **Zagotavljanje kakovosti**

### **40. Revizorji opravljajo revizijo v skladu s strokovnimi standardi o zagotavljanju kakovosti**

Revizorji morajo usmeritve in postopke zagotavljanja kakovosti VRI uporabljati tako, da se zagotovi izvajanje revizij na dosledno visoki ravni. Postopki zagotavljanja kakovosti obsegajo področja, kot so usmerjanje, pregled in nadzor revizijskega procesa, in zahteve po posvetovanju, ko se pri sprejemanju odločitev pojavi potreba pri reševanju zahtevnejših ali spornih vprašanj.

## **Vodenje revizijskega tima in veščine**

### **41. Revizorji imajo potrebna znanja in veščine ali imajo dostop to takih znanj**

Člani revizijskega tima morajo skupaj imeti znanja, veščine in izkušnje, ki so potrebne za uspešno izvedbo revizije. To vključuje tako teoretično znanje, kot tudi praktične izkušnje o vrsti revizije, ki se izvaja, poznavanje veljavnih standardov in zakonodaje, razumevanje delovanja revidiranih subjektov ter sposobnosti in izkušnje za izvedbo strokovne presoje. Za vse revizije velja, da jih morajo opravljati osebe z ustreznimi kvalifikacijami, da se jim omogoči potrebno usposabljanje in izpopolnjevanje in da se pripravijo priročniki ter druge pisne usmeritve in navodila za izvajanje revizij in se jim dodelijo zadostni revizijski viri (človeški, tehnični in materialni).

Revizorji ohranjajo svojo strokovno usposobljenost s stalnim strokovnim izpopolnjevanjem. MSVRI 150 – *Usposobljenost revizorjev* določa organizacijske zahteve v okviru MSVRI in vsebuje tudi ustrezno razlagalno gradivo za uporabo tega standarda.

Kadar je primerno ali če je potrebno ter v skladu s pristojnostmi in veljavnimi predpisi, revizor lahko uporabi delo notranjih revizorjev, drugih revizorjev ali izvedencev. Postopki, ki jih revizor izvede, morajo zagotavljati zadostno osnovo za uporabo dela drugih, v vsakem primeru pa mora revizor pridobiti dokazila o strokovnosti in neodvisnosti drugih revizorjev ali izvedencev in kakovosti njihovega dela. Ne glede na to, nosi VRI vso odgovornost za vsa izrečena mnenja, revizijska poročila ali druge dokumente, ki jih objavi o predmetu revizije. Odgovornost VRI se ne zmanjša zaradi uporabe dela drugih.

Cilji notranjega revidiranja so drugačni od ciljev zunanje revizije. Vendar pa notranje in zunanje revidiranje spodbujata dobro upravljanje s tem, ko prispevata k preglednosti in odgovornosti za porabo javnih sredstev ter gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti v javni upravi. To ponuja priložnosti za usklajevanje in sodelovanje ter možnosti, da ne pride do nepotrebne podvajanja prizadevanj.

Nekatere VRI uporabljajo delo drugih revizorjev na državni, regionalni ali lokalni ravni ali delo revizijskih gospodarskih družb, ki je povezano s ciljem revizije. V takih primerih je treba zagotoviti, da je bilo delo opravljeno v skladu s standardi revidiranja v javnem sektorju.

Izvajanje revizije lahko zahteva poznavanje posebnih tehnik, metod ali veščin s področij, ki niso na voljo znotraj VRI. V takih primerih VRI lahko uporabi za pridobitev znanj ali opravljanje določenih nalog zunanje izvedence.

### **Revizijsko tveganje**

#### **42. Revizorji obvladujejo tveganje, da pripravljeno poročilo ne bi bilo neprimerno zaradi okoliščin revizije**

Revizijsko tveganje je tveganje, da je revizijsko poročilo lahko neustrezno. Revizor izvaja postopke z namenom, da zmanjša ali obvladuje tveganje neustreznih ugotovitev, ob tem pa se ves čas zaveda, da zaradi naravnih omejitev nobena revizija na more dati popolnega zagotovila o stanju predmeta revizije.

Kadar je cilj podati sprejemljivo zagotovilo, mora revizor zmanjšati revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven glede na okoliščine revizije. Cilj revizije je lahko tudi podati le omejeno zagotovilo in v tem primeru je dopustno tveganje, da predmet revizije ne dosega skladnosti s sodili, večje kot v reviziji, s katero želimo podati sprejemljivo zagotovilo. Revizija z omejenim zagotovilom daje le tako raven zagotovila, ki je po strokovni presoji revizorja smiselna za predvidene uporabnike.

### **Pomembnost**

#### **43. Revizorji pomembnost obravnavajo v celotnem revizijskem procesu**

Pomembnost je ključna pri vseh revizijah. Neko dejstvo je lahko ocenjeno kot pomembno, če je verjetno, da bi njegovo poznavanje vplivalo na odločitev predvidenega uporabnika. Določanje pomembnosti je predmet strokovne presoje revizorja in je odvisno od revizorjevega razumevanja potreb uporabnikov. Ta presoja se lahko nanaša na posamezne elemente ali skupino elementov revizije skupaj. Pomembnost se pogosto določa kot vrednost, vendar ima tudi druge kvantitativne in kvalitativne vidike. Nekatere lastnosti elementa ali skupine elementov so lahko pomembne že zaradi svoje narave. Element je lahko pomemben tudi zaradi okoliščin oziroma konteksta, v katerem se pojavlja.

Obravnavanje pomembnosti vpliva na odločitve v zvezi z vsebino, časovnim razporedom in obsegom revizijskih postopkov in vrednotenjem rezultatov revizije. Pri obravnavi se lahko upoštevajo interesi deležnikov, javni interes, zakonske zahteve ali zahteve drugih predpisov in učinki na družbo.

## Dokumentacija

### 44. Revizorji pripravijo revizijsko dokumentacijo tako podrobno, da omogoča jasno razumevanje opravljenega dela, pridobljenih dokazov in sklepnih ugotovitev

Revizijska dokumentacija mora vsebovati revizijsko strategijo in revizijski načrt. Obsegati mora zapis o izvedenih postopkih in pridobljenih dokazih ter podpirati rezultate oziroma ugotovitve revizije. Dokumentacija mora biti dovolj podrobna, da lahko izkušeni revizor, brez predhodnega poznavanja revizije, razume vsebino (naravo), časovni raspored, obseg in rezultate izvedenih postopkov, pridobljene dokaze v podporo revizijskim ugotovitvam in priporočila, opravljen razmislek o vseh pomembnih zadevah, kjer je bila potrebna strokovna presoja, in s tem povezane ugotovitve.

## Komunikacija

### 45. Revizorji vzpostavijo učinkovito komunikacijo in jo vzdržujejo ves čas izvajanja revizije

Bistveno je, da je revidirani subjekt ves čas obveščen o vseh zadevah, povezanih z revizijo. To je ključno za vzpostavitev tvornega delovnega odnosa. Komunikacija obsega pridobivanje informacij, pomembnih za revizijo, in pravočasno obveščanje odgovornih oseb oziroma tistih, pristojnih za upravljanje, o opažanjih in ugotovitvah ves čas izvajanja revizije. Revizor je lahko odgovoren tudi za to, da seznanjeni z zadevami, povezanimi z revizijo, tudi druge deležnike, na primer zakonodajne in nadzorne organe.

## Načela, povezana z revizijskim procesom

### Načrtovanje revizije

### 46. Revizorji zagotovijo, da so ključni pogoji revizije jasno določeni

Izvedbo revizije lahko zahteva zakon, zanjo zaprosi zakonodajni ali nadzorni organ, jo na svojo pobudo uvrsti v program dela VRI ali pa se zanjo dogovori z revidiranim subjektom. V vseh primerih morajo revizor, vodstvo revidiranca, tisti, ki so pristojni za upravljanje področja, na katerem revidiranec deluje, in drugi deležniki doseči formalen dogovor o pogojih izvajanja revizije ter vlogah in odgovornostih, ki jih imajo v reviziji. Tak dogovor lahko vsebuje različne pomembne informacije, kot so predmet, obseg in cilji revizije, dostop do podatkov, kakšno poročilo bo izdelano kot rezultat revizije, revizijski postopki, kontaktne osebe, vloge in odgovornosti deležnikov.

### 47. Revizorji se seznanijo z naravo revidiranca ali programom, ki je predmet revizije

To vključuje razumevanje ključnih ciljev in postopkov, veljavnih predpisov, notranjih kontrol, finančnih in drugih sistemov in poslovnih procesov ter proučevanje možnih virov revizijskih dokazov. Tako znanje je mogoče pridobiti z redno komunikacijo z vodstvom, osebami, ki so pristojne za upravljanje, in drugimi deležniki. Poleg naštetega lahko revizorji pridobijo potrebna vedenja tudi s posvetovanjem s strokovnjaki in pregledovanjem dokumentov (vključno s prejšnjimi revizijami ali študijami), vse z namenom, da pridobijo široko razumevanje predmeta revizije in okolja, v katerem revidiranec deluje.

**48. Revizorji opravijo oceno tveganj in problemsko analizo in ju po potrebi spremenijo glede na ugotovitve v reviziji**

Narava ugotovljenih tveganj se bo razlikovala glede na cilj revizije. Revizor mora ugotoviti in oceniti tveganja različnih vrst pomanjkljivosti, nepravilnosti ali napačnih navedb, ki se lahko pojavijo v zvezi s predmetom revizije. Upoštevati mora splošna in posamična tveganja. To se lahko doseže s postopki, ki omogočajo pridobivanje razumevanja poslovanja revidiranca ali programa ter njegovega okolja, vključno z notranjimi kontrolami. Revizor mora oceniti odzive vodstva na ugotovljena tveganja, vključno z oblikovanjem in izvajanjem notranjih kontrol za njihovo obvladovanje. Pri analizi problema mora revizor upoštevati dejanske znake težav ali odstopanj od pričakovanega. Ta postopek vključuje proučevanje različnih pokazateljev težav in odstopanj z namenom, da bi določili revizijske cilje. Prepoznavanje tveganj in njihov vpliv na potek in rezultate revizije je treba obravnavati in upoštevati skozi celoten revizijski proces.

**49. Revizorji prepoznajo in ocenjujejo tveganje za goljufije glede na cilje revizije**

Revizorji morajo opraviti poizvedbe in izvesti postopke za prepoznavanje in odzivanje na tveganja goljufij, ki so smiselni glede na cilje revizije. Pri tem morajo ohraniti poklicno nezaupljivost in biti pozorni na možnost goljufije ves čas izvajanja revizije.

**50. Revizorji načrtujejo svoje delo tako, da se revizija izvaja na učinkovit in uspešen način**

Načrtovanje posamezne revizije vključuje strateške in izvedbene vidike.

**Na strateški** ravni morajo biti z načrtovanjem opredeljeni obseg revizije, cilji revizije in revizijski pristop. Cilji pokažejo, kaj se želi z revizijo doseči. Obseg predstavlja predmet revizije in sodila, ki jih bodo revizorji uporabili pri vrednotenju in poročanju o predmetu revizije, in je neposredno povezan s cilji revizije. Z revizijskim pristopom se opišejo vsebina (narava) in obseg postopkov, ki bodo uporabljeni za zbiranje revizijskih dokazov. Revizije morajo biti načrtovane tako, da zmanjšajo revizijsko tveganje na sprejemljivo raven.

**Na izvedbeni** ravni načrtovanje vključuje določitev časovnega načrta izvajanja revizije, opredelitev vsebine (narave), časovnega zaporeda in obsega revizijskih postopkov. Pri načrtovanju revizorji dodelijo članom skupine naloge in po potrebi druge vire, ki jih bodo potrebovali, na primer možnost angažiranja izvedencev.

Načrtovanje mora biti takšno, da se lahko odzove na pomembne spremembe v okoliščinah in pogojih. Gre za ponavljajoč proces, ki se izvaja skozi celotno izvajanje revizije.

### **Izvajanje revizije**

**51. Revizorji izvajajo revizijske postopke, ki zagotavljajo zadosten obseg ustreznih revizijskih dokazov za pripravo revizijskega poročila**

Revizorjeve odločitve v zvezi z vsebino (naravo), časovnim zaporedom in obsegom revizijskih postopkov bodo vplivale na to, kateri dokazi bodo pridobljeni. Izbira postopkov pa bo odvisna od ocene tveganj ali problemske analize.

Revizijski dokazi so vse informacije, ki jih revizor uporabi pri presoji skladnosti predmeta revizije s sodili. Dokazi so lahko različnih oblik, kot so elektronski in papirni zapisi o transakcijah, pisno in elektronsko komuniciranje z zunanjim okoljem, opažanja revizorja ter ustno in pisno pričevanje revidiranca. Načini pridobivanja revizijskih dokazov lahko vključujejo pregledovanje, opazovanje, poizvedbo, potrditev, preračun, ponovni pregled, analitične postopke in/ali druge raziskovalne tehnike.

Dokazi morajo biti zadostni (količina), da lahko osebo, ki se z njimi seznanila, prepričajo, da so ugotovitve razumne in primerne (kakovost), to pomeni ustrezne, veljavne in zanesljive. Revizorjeva ocena dokazov mora biti nepristranska, pravična in uravnotežena. Predhodne ugotovitve je treba posredovati revidirancu in se o njih pogovoriti ter s tem potrditi njihovo veljavnost.

Revizor mora upoštevati vse zahteve v zvezi z varovanjem zaupnosti.

#### 52. **Revizorji ovrednotijo revizijske dokaze in oblikujejo zaključke**

Po končanju revizijskih postopkov revizor pregleda revizijsko dokumentacijo, da ugotovi, ali je bil predmet revizije zadostno in primerno revidiran. Preden oblikuje zaključke, revizor še enkrat presodi prvotno oceno tveganj in določitev pomembnosti glede na zbrane dokaze in ugotovi, ali je treba izvesti dodatne revizijske postopke.

Revizor mora oceniti revizijske dokaze z namenom oblikovanja revizijskih ugotovitev. Pri vrednotenju revizijskih dokazov in ocenjevanju pomembnosti ugotovitev mora revizor upoštevati kvantitativne in kvalitativne dejavnike.

Revizor uporabi strokovno presojo, ko na podlagi ugotovitev oblikuje zaključke o predmetu revizije ali o informacijah, povezanih s predmetom revizije.

### **Poročanje in porevizijski postopek**

#### 53. **Revizorji na podlagi sprejetih zaključkov pripravijo poročilo**

Revizijski proces vključuje pripravo poročila, s katerim se o rezultatih revizije seznanijo deležniki, druge odgovorne za upravljanje revidiranih subjektov in širša javnost. Namen izdelave poročila je tudi omogočiti naknadno spremljanje izvajanja in zagotavljanje izvedbe izrečenih popravljivih ukrepov. Nekatere VRI, ki imajo status sodišč s sodnimi pristojnostmi, lahko izdajajo pravno zavezujoča poročila ali sodne odločbe.

Poročila morajo biti razumljiva, brez nejasnosti ali dvoumnosti, in celovita. Biti morajo objektivna in nepristranska ter morajo vsebovati le podatke, ki temeljijo na zadostnih in ustreznih revizijskih dokazih, in zagotavljati, da so ugotovitve oblikovane in predstavljene v ustreznem kontekstu in širšem okviru<sup>2</sup>.

Oblika in vsebina poročila bosta odvisni od vsebine (narave) revizije, predvidenih naslovnikov, veljavnih revizijskih standardov in pravnih zahtev. Pristojnosti VRI, drugi zakoni in predpisi lahko določijo obliko ali vsebino poročila, ki je lahko daljše ali krajše.

*Dolga poročila* praviloma podrobno opisujejo obseg revizije, revizijske ugotovitve in razkritja, vključno z morebitnimi posledicami in tvornimi priporočili, ki omogočajo izvedbo popravljivih aktivnosti.

*Kratka poročila* so bolj zgoščena in praviloma bolj standardizirane oblike.

#### **Potrjevanje skladnosti**

V revizijskih poročilih, ki so po vsebini posli potrjevanja skladnosti, se lahko izrazi mnenje, ali je vsebina informacij o predmetu revizije v vseh pomembnih vidikih prosta napačnih navedb in/ali

---

<sup>2</sup> To pomeni, da so ugotove jasno in pošteno obrazložene, ob upoštevanju relevantnih okoliščin, v katerih so nastale.

je predmet revizije v vseh pomembnih pogledih skladen s sodili. Taka revizijska poročila se praviloma imenujejo Revizorjevo poročilo<sup>3</sup>.

### **Neposredno poročanje**

V revizijskih poročilih, ki so rezultat neposrednega proučevanja (merjenja (ocenjevanja) in ovrednotenja predmeta revizije na podlagi sodil), morajo biti navedeni cilji revizije in opis, kako so bili v reviziji obravnavani. Vsebovati morajo ugotovitve in razkritja o predmetu revizije, lahko vključujejo tudi priporočila. Dodatne informacije o sodilih, metodologijah in virih podatkov ter morebitne omejitve v reviziji so tudi del takih poročil.

Revizijsko poročilo mora pojasniti, kako so bili pridobljeni dokazi uporabljeni in na kakšen način so bile oblikovane ugotovitve. S tem bo revizijsko poročilo pri predvidenih uporabnikih pridobilo potrebno stopnjo zaupanja.

### **Mnenje**

Kadar je namen revizijskega mnenja dati določeno raven zagotovila, mora biti mnenje podano v standardizirani obliki. Mnenje je lahko neprilagojeno ali prilagojeno. Neprilagojeno mnenje se uporablja, kadar je bilo pridobljeno bodisi sprejemljivo bodisi omejeno zagotovilo. Prilagojeno mnenje pa je lahko:

- *Mnenje s pridržkom* – ko se revizor ne strinja ali ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o nekaterih elementih predmeta revizije, ki so ali bi lahko bili pomembni, vendar ne prevladujoči;
- *Negativno* – kadar revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze in ugotovi, da so odstopanja (nepravilnosti) ali napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne in prevladujoče;
- *Zavrnitev izreka mnenja (mnenja ni mogoče izreči)* – kadar revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov zaradi negotovosti ali omejitev v obsegu, ki so pomembne in hkrati prevladujoče.

V primerih prilagojenega mnenja morajo biti razlogi za tak izrek jasno predstavljeni s sklicevanjem na izbrana sodila, naravo in obseg odstopanj. Odvisno od vrste revizije se lahko zahteve za popravljalne aktivnosti in priporočila glede morebitnih pomanjkljivosti v sistemu notranjih kontrol tudi vključijo v poročilo.

### **Nadaljnje spremljanje izvajanja popravljalnih ukrepov**

VRI imajo pomembno vlogo pri spremljanju izvedbe popravljalnih ukrepov, ki jih je odgovorna stran sprejela kot odgovor na razkritja v revizijskem poročilu. Spremljanje izvajanja popravljalnih ukrepov se osredotoča na to, ali se je revidiranec ustrezno odzval na razkritja v revizijskem poročilu in na njihove morebitne širše posledice. Nezdostni ali nezadovoljivi ukrepi revidiranca so lahko razlog za nadaljnje poročilo VRI.

---

<sup>3</sup> Glej 20. odstavek Mednarodnega standarda revidiranja št. 700.