



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

Računsko sodišče Republike Slovenije
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana

T: 01 478 58 00
E: sloaud@rs-rs.si
www.rs-rs.si

TEMELJNA NAČELA REVIDIRANJA JAVNEGA SEKTORJA MSVRI 100

Kazalo

1. Uvod	3
2. Namen in veljavnost MSVRI	3
3. OKVIR REVIDIRANJA JAVNEGA SEKTORJA	5
Mandat	5
Revidiranje javnega sektorja in njegovi cilji	5
Vrste revizij pri revidiranju javnega sektorja	6
4. Elementi revidiranja javnega sektorja	7
Trije udeleženci	7
Predmet, sodila in informacije o predmetu revizije	7
Revizija kot tip posla	8
Zaupanje in zagotovilo na področju revidiranja javnega sektorja	8
Potreba po zaupanju in zagotovilu	8
Oblike dajanja zagotovila	9
Ravni zagotovila	9
5. Načela revidiranja javnega sektorja	9
Organizacijske zahteve	10
Splošna načela	10
Etika in neodvisnost	10
Strokovna presoja, dolžna skrbnost in nezaupljivost	11
Zagotavljanje kakovosti	11
Vodenje revizijskega tima in veščine	11
Revizijsko tveganje	12
Pomembnost	12
Dokumentacija	13
Komunikacija	13
Načela, povezana z revizijskim procesom	13
Načrtovanje revizije	13
Izvajanje revizije	14
Poročanje in spremljanje	15

1. Uvod

1. Strokovni standardi in smernice so ključni za verodostojnost, kakovost in strokovnost revidiranja javnega sektorja. Namen Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij (SVRI), ki jih je razvila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI), je spodbujati vrhovne revizijske institucije (VRI) k neodvisnemu in uspešnemu izvajanju revizij.
2. MSVRI obravnavajo revidiranje javnega sektorja na organizacijski ravni (ravni VRI), na ravni posameznih revizij pa so namenjeni podpori članic INTOSAI pri razvoju lastnih pristopov v skladu z njihovimi pristojnostmi in nacionalno zakonodajo.
3. INTOSAI okvir strokovnih standardov ima štiri ravni. Raven 1 vsebuje temeljna načela okvira. Raven 2 (ISSAI 10–99) določa predpogoje za pravilno in strokovno delovanje VRI, ki se nanašajo na organizacijska vprašanja v zvezi z zagotavljanjem neodvisnosti, preglednosti in odgovornosti, etike in nadzora kakovosti, ki so pomembna za vse revizije VRI. Ravni 3 in 4 se nanašata na izvajanje posameznih revizij in vsebujeta splošno sprejeta strokovna načela, ki omogočajo učinkovito in neodvisno revidiranje subjektov javnega sektorja.
4. Temeljna načela revidiranja na ravni 3 (MSVRI 100–999) s tem, ko podrobneje obravnavajo vsebino standardov MSVRI 1 – Limska deklaracija in MSVRI na ravni 2, zagotavljajo verodostojen mednarodni referenčni okvir, ki opredeljuje revidiranje javnega sektorja.
5. Na ravni 4 so temeljna načela revidiranja prevedena v posamezne in podrobne operativne smernice, ki se lahko dnevno uporabljajo pri izvajanju revizij ali se uporabijo kot revizijski standardi, kadar nacionalni revizijski standardi niso bili oblikovani. Splošne smernice revidiranja (MSVRI 1000– 4999) določajo pogoje za izvajanje revizij računovodskih izkazov, revizij smotrnosti poslovanja in revizij skladnosti.
6. Standard *MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja javnega sektorja* vsebuje podrobne informacije o:
 - namenu in veljavnosti MSVRI,
 - okviru revidiranja javnega sektorja,
 - elementih revidiranja javnega sektorja in
 - načelih, ki se uporabljajo pri revidiranju javnega sektorja.

2. Namen in veljavnost MSVRI

7. Standard MSVRI 100 določa temeljna načela, ki veljajo za vse revizijske aktivnosti pri revidiranju javnega sektorja ne glede na obliko ali okvir. Standardi MSVRI 200, 300 in 400 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 tvorijo jedro Splošnih smernic revidiranja na ravni 4 v okviru MSVRI. Načela 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 Splošnih smernic revidiranja kot standardov.

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 vključijo tako navedbo 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 s temeljnimi načeli revidiranja samo, če so standardi v celoti usklajeni z vsemi ustreznimi načeli.

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 z [ali usklajeni z] Temelnjimi načeli revidiranja (MSVRI 100–999) Mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij.«

Za pravičen prenos ali oblikovanje standardov revidiranja na podlagi Temelnjih načel revidiranja je potrebno celovito razumevanje vseh načel. Pri tem so lahko v pomoč usmeritve iz Splošnih smernic revidiranja.

10. VRI lahko sprejmejo Splošne smernice revidiranja 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 MSVRI ali razpon MSVRI 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 Smernice za revidiranje računovodskih izkazov (ISSAI 1000– 2999). V revizijah računovodskih izkazov se zato lahko navede sklicevanje na mednarodne standarde vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI) ali mednarodnih standardov revidiranja (MSR). MSVRI vsebujejo še dodatne usmeritve za javni sektor (v nadaljevanju: praktična napotila), 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 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 s Splošnimi smernicami revidiranja 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 JAVNEGA SEKTORJA

Mandat

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. Mandat VRI lahko opredeli njene splošne pristojnosti na področju revidiranja javnega sektorja ter zagotovi nadaljnje usmeritve za izvajanje revizij in drugih aktivnosti.
14. VRI imajo lahko pooblastilo za izvajanje različnih aktivnosti, ki se nanašajo na naloge vodstva in odgovornih za upravljanje ter ustrezno porabo javnih sredstev. Obseg in oblike teh aktivnosti ter poročanje o njih se bodo razlikovale glede na zakonsko opredelitev mandata posamezne VRI.
15. V nekaterih državah je VRI sodišče, ki ga sestavljajo sodniki in imajo pristojnost nadzirati državne računovodske organe in druge uradnike, ki jim odgovarjajo. Med tako sodno pristojnostjo in značilnostmi revidiranja javnega sektorja obstaja pomembna povezava. Sodna funkcija od VRI zahteva, da zagotovi, da je tisti, ki mu je zaupano upravljanje z javnimi sredstvi, zanje tudi odgovoren in v tem smislu podvržen njeni jurisdikciji.
16. VRI včasih sprejme strateške odločitve, da bi izpolnila zahteve podeljenega mandata in druge zakonske zahteve. Takšne strateške odločitve lahko vključujejo tudi določitev, kateri revizijski standardi se uporabljajo, katere aktivnosti se bodo izvajale in kakšen bo prednostni vrstni red nalog.

Revidiranje javnega sektorja in njegovi cilji

17. Okolje revidiranja javnega sektorja je prostor, v katerem vlade in drugi subjekti javnega sektorja nosijo odgovornost za uporabo sredstev, ki izvirajo iz obdavčitev in drugih virov, pri zagotavljanju storitev za državljane in druge prejemnike. 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 javnega sektorja 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 je mogoče revidiranje javnega sektorja opisati kot sistematični postopek nepristranskega pridobivanja in ocenjevanja dokazov, da bi ugotovili, ali so informacije ali dejanske okoliščine skladne z izbranimi sodili. Revidiranje javnega sektorja je nujno potrebno zato, ker zagotavlja zakonodajnim in nadzornim organom, osebam, ki so odgovorne za upravljanje, in širši javnosti informacije in neodvisne in nepristranske ocene o upravljanju in doseganju rezultatov vladnih politik, programov ali dejavnosti.
19. VRI so v taki vlogi pomembni stebri nacionalnih demokratičnih sistemov in upravljavskih mehanizmov in igrajo pomembno vlogo pri krepitvi javne uprave s poudarjanjem načel preglednosti, odgovornosti, upravljanja in doseganja rezultatov. *MSVRI 20 – Načeli preglednosti in odgovornosti* vsebuje usmeritve v zvezi s tem.
20. Izhodišče vseh revizij pri revidiranju javnega sektorja so njihovi cilji, ki se lahko razlikujejo glede na vrsto revizije. Vendar vse aktivnosti revidiranja javnega sektorja 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;
 - povečujejo odgovornost in preglednost, pri tem pa spodbujajo nenehno izboljševanje in trajno zaupanje v ustrezno uporabo javnih sredstev ter doseganje rezultatov javne uprave;
 - krepijo učinkovitost tistih organov v ustavni ureditvi, ki izvajajo splošni nadzor in korektivno funkcijo nad delom vlade in tistimi, ki so odgovorni za vodenje javno financiranih dejavnosti;
 - ustvarjajo spodbude za spremembe tako, da posredujejo znanje, celovite analize in utemeljena priporočila za izboljšanje.
21. Revizije pri revidiranju javnega sektorja je na splošno mogoče razvrstiti 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 javnega sektorja

22. Tri glavne vrste revizij pri revidiranju javnega sektorja 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 mogoče izboljšave. Delovanje se prouči glede na ustrezna sodila tako, da se analizirajo vzroki za odstopanje od teh sodil ali druge težave. 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 pravili, ki so določena kot sodila. Revizija skladnosti se izvede z ocenjevanjem, ali so aktivnosti, finančne transakcije in informacije v vseh pomembnih vidikih skladne z določili, 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 aktivnosti o vseh zadevah, pomembnih za opravljanje nalog vodstva in odgovornih oseb, ki jim je zaupana uporaba javnih sredstev. Med take aktivnosti lahko uvrstimo poročanje o kvantitativnih učinkih in rezultatih zagotavljanja storitev določenega subjekta, poročila o trajnostni naravnosti, o prihodnjih potrebah po virih, upoštevanju standardov notranjih kontrol, revizije projektov v realnem času ali druge zadeve. VRI lahko izvaja tudi revizije, ki hkrati vključujejo elemente revizij računovodskih izkazov, revizij smotrnosti poslovanja in/ali vidikov skladnosti.

4. Elementi revidiranja javnega sektorja

24. Revidiranje javnega sektorja je za javno upravo nujno, saj je upravljanje javnih sredstev močno povezano z zaupanjem. Odgovornost za upravljanje javnih sredstev v skladu s predvidenimi nameni je zaupana subjektu ali osebi, ki deluje v imenu javnosti. Revidiranje javnega sektorja povečuje zaupanje naslovnikov 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.

Trije udeleženci

25. Pri revidiranju javnega sektorja 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 javnega sektorja imajo vlogo revizorja predstojnik VRI in osebe, na katere je prenesena naloga izvajanja revizij. Splošno odgovornost za revidiranje javnega sektorja nosi VRI v skladu s podeljenim mandatom.
- **Odgovorna stran:** Pri revidiranju javnega sektorja so odgovornosti določene z ustavno ali zakonodajno ureditvijo. Odgovorna stran je lahko odgovorna za informacije o predmetu revizije, za upravljanje predmeta revizije ali za obravnavanje priporočil, in sicer so lahko posamezniki ali organizacije.
- **Predvideni uporabniki:** Posamezniki, organizacije ali skupine znotraj njih, za katere je revizor pripravil revizijsko poročilo. Naslovniki so lahko zakonodajni ali nadzorni organi, tisti, ki so odgovorni za upravljanje, ali splošna javnost.

Predmet, sodila in informacije o predmetu revizije

26. Predmet revizije pomeni informacije, stanje ali dejavnosti, ki se merijo ali ocenjujejo glede na določena sodila. Predmet revizije je lahko zelo različen in ima različne značilnosti, odvisno od cilja revizije. Ustrezen predmet revizije je določljiv in primeren za dosledno ocenjevanje ali merjenje s sodili in tak, da je lahko predmet postopkov 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 sodila. Pri ugotavljanju primernosti sodila revizor predvsem upošteva njihovo primernost in razumljivost za naslovnike, kakor tudi njihovo popolnost, zanesljivost in nepristranskost (nevtralnost, splošna sprejemljivost in primerljivost s sodili, uporabljenimi v podobnih revizijah). Na izbiro sodil lahko vpliva veliko dejavnikov, vključno z namenom in ciljem revizije. Sodila so lahko specifična ali bolj splošna, lahko črpajo iz različnih virov, vključno z zakoni, predpisi, standardi, splošno uveljavljenimi načeli in dobrimi praksami. Sodila morajo biti dostopna naslovníkom, da lahko razumejo, kako se je predmet revizije ocenjeval ali meril.

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

Revizija kot tip posla

29. Revizije je mogoče opredeliti kot dva tipa poslov: potrjevanje skladnosti in neposredno poročanje:
- V revizijah, v katerih gre za aktivnost potrjevanja navedb, revizor zbere zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki predstavljajo razumno podlago za to, da lahko izreče mnenje o informacijah o predmetu revizije, ki jih je odgovorna stran predložila, kot rezultat vrednotenja predmeta revizije s sodili.
 - Pri revizijah, kjer gre za neposredno poročanje, revizor izmeri 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, doseganje rezultatov, 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, sredstva ali dejavnosti (vključno z učinki, rezultati in vplivi), obstoječe razmere (vključno z vzroki in posledicami) ter finančne in nefinančne informacije o 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 dejavnosti, finančne transakcije in informacije. Pri poslih potrjevanja skladnosti je pomembno osredotočiti se zlasti na informacije o predmetu revizije, ki so lahko izjave o skladnosti, pripravljene v skladu z uveljavljenim in standardiziranim okvirom poročanja.

Zaupanje in zagotovilo na področju revidiranja javnega sektorja

Potreba po zaupanju in zagotovitlu

31. Naslovniki želijo biti prepričani o zanesljivosti in ustreznosti informacij, ki jih uporabljajo kot osnovo za sprejemanje odločitev. Revizije morajo zato zagotoviti informacije, ki temeljijo na zadostnih in ustreznih dokazih, in revizorji morajo ravnati skladno, postopki za zmanjšanje oziroma upravljanje tveganj pri oblikovanju razkritij in zaključkov. Naslovniki morajo biti na

pregleden način obveščeni o ravni zagotovila v reviziji. Revizija zaradi svoje narave nikoli ne more dati popolnega zagotovila o predmetu revizije.

Oblike dajanja zagotovila

32. O zagotovitlu, ki ga daje revizija, se glede na revizijo in potrebe uporabnikov lahko poroča na dva načina:
- V okviru mnenj in zaključkov, ki izrecno navajajo raven zagotovila. To velja za vse revizije, ki so posli potrjevanja skladnosti, in nekatere, pri katerih gre za neposredno poročanje.
 - Na drug način. V nekaterih primerih pri neposrednem poročanju revizor ne da izrecne izjave o zanesljivosti. V takih primerih da revizor uporabnikom potrebno stopnjo zagotovila tako, da neposredno pojasni, kako so bili razkritja, sodila in sklepi oblikovani, da so uravnoteženi in utemeljeni, in zakaj razkritja in uporabljena sodila vodijo do določenih ugotovitev in priporočil.

Ravni zagotovila

33. Zagotovilo je bodisi razumno bodisi omejeno.

Razumno 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 zagotavljanju 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 zagotovitlom, so manj obsežni v primerjavi s tistimi, ki se uporabijo za pridobitev razumnega 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.

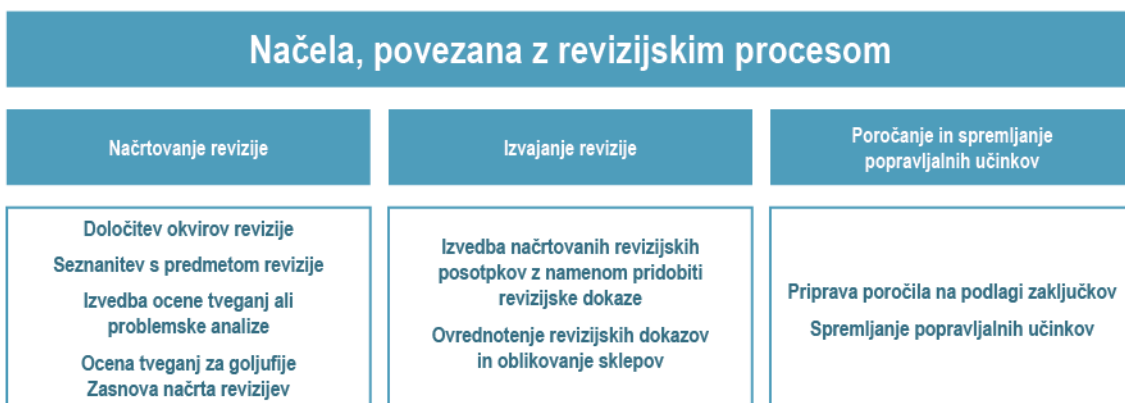
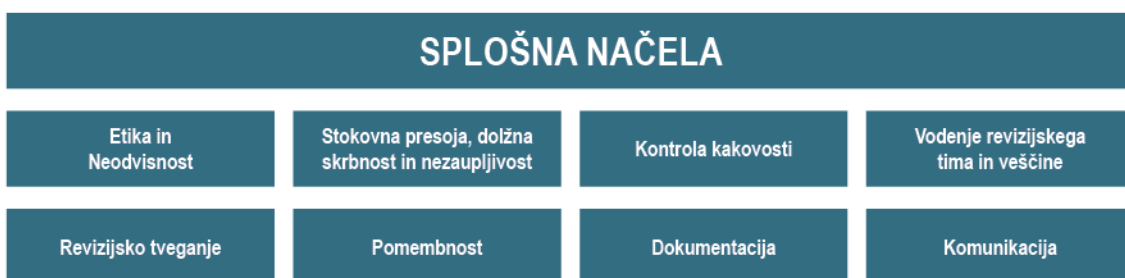
5. Načela revidiranja javnega sektorja

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 uskupinjena kot načela v zvezi z organizacijskimi zahtevami VRI, splošna načela, ki jih mora revizor upoštevati pred začetkom izvajanja revizije, taka, ki jih upošteva na več kot enem mestu med revizijo, in 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 in kakovosti** Vsaka VRI bi morala vzpostaviti in izvajati postopke za nadzor etike in kakovosti na ustrezni organizacijski ravni tako, da pridobi razumno zagotovilo, da VRI in njeno osebje ravnajo v skladu s strokovnimi standardi in veljavnimi etičnimi, pravnimi in regulatornimi zahtevami. *MSVRI 30 – Kodeks etike* in *MSVRI 40 – Zagotavljanje kakovosti VRI* vsebujeta usmeritve v zvezi s tem. Obstoje te postopkov na ravni VRI je predpogoj za uporabo ali oblikovanje nacionalnih standardov, ki temeljijo na temeljnih načelih revidiranja (MSVRI 100, 200, 300, 400).



Splošna načela

Etika in neodvisnost

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

Etična načela morajo biti neločljiv del revizorjevega strokovnega ravnanja. VRI morajo imeti izdelane politike, ki obravnavajo etične zahteve in poudarjajo potrebo, 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 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 30 – Kodeks etike.

Strokovna presoja, dolžna skrbnost in nezaupljivost

37. 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 budnega ter spraševalnega 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 prizadevno in natančno. Revizorji se morajo izogibati vsakršnih ravnanj, ki bi lahko omajala zaupanje v njihovo delo.

Zagotavljanje kakovosti

38. Revizorji opravljajo revizijo v skladu s strokovnimi standardi o zagotavljanju kakovosti

Politike in postopki zagotavljanja kakovosti VRI morajo biti v skladu s strokovnimi standardi, s čimer se zagotovi, da se revizije dosledno izvajajo na visoki ravni. Postopki zagotavljanja kakovosti obsegajo področja, kot so usmerjanje, pregled in nadzor revizijskega procesa in primere, ko se pojavi potreba po posvetovanju za reševanje zahtevnejših vprašanj. Dodatne usmeritve revizorji lahko najdejo v standardu MSVRI 40 – *Zagotavljanje kakovosti za vrhovne revizijske institucije*.

Vodenje revizijskega tima in veščine

39. 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 razumevanje in praktične izkušnje o vrsti revizije, ki se izvaja, poznavanje veljavnih standardov in zakonodaje, razumevanje delovanja revidiranih subjektov ter sposobnosti in izkušnje za strokovno presojo. Za vse revizije velja, da jih morajo opravljati osebe z ustreznimi kvalifikacijami, da se jim omogoči potrebno usposabljanje in izpopolnjevanje, pripravi priročnike in druge pisne usmeritve in navodila za izvajanje revizij in dodelijo zadostna sredstva.

Revizorji ohranjajo svojo strokovno usposobljenost s stalnim strokovnim razvojem.

Kadar je primerno ali če je potrebno ter v skladu z mandatom in veljavno zakonodajo, 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, opravljene revizije 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 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 javnega sektorja.

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

40. Revizorji upravljajo tveganje, da pripravljeno poročilo ne bi bilo neprimerno zaradi okoliščin revizije

Revizijsko tveganje je tveganje, da je revizijsko poročilo lahko neprimerno. Revizor izvaja postopke z namenom, da zmanjša ali obvladuje tveganje neprimernih 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 dati razumno 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 dati razumno zagotovilo. Revizija z omejenim zagotovitom daje le tako raven zagotovila, ki je po strokovni presoji revizorja smiselna za predvidene uporabnike.

Pomembnost

41. Revizorji pomembnost obravnavajo v celotnem revizijskem procesu

Pomembnost je ključna pri vseh revizijah. 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, v katerih se pojavlja.

Obravnavanje pomembnosti vpliva na odločitve v zvezi z naravo, 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

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

Revizijska dokumentacija mora vsebovati revizijski pristop in revizijski načrt. Obsegati mora izvedene postopke in pridobljene dokaze in podpirati rezultate revizije. Dokumentacija mora biti dovolj podrobna, da lahko izkušeni revizor, brez predhodnega poznavanja revizije, razume naravo, časovni razpored, obseg in rezultate izvedenih postopkov, pridobljene dokaze v podporo revizijskim ugotovitvam in priporočila, razmislek pri vseh pomembnih zadevah, kjer je bila potrebna strokovna presoja in s tem povezane ugotovitve.

Komunikacija

43. **Revizorji vzpostavijo in vzdržujejo učinkovito komunikacijo ves čas izvajanja revizije**

Bistveno je, da je revidirani subjekt ves čas obveščen o vseh zadevah v zvezi z revizijo. To je ključno za vzpostavitev tvornega delovnega odnosa. Komunikacija obsega pridobivanje informacij, pomembnih za revizijo, in pravočasno obveščanje odgovornih oseb in tistih, ki so odgovorni 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

44. **Revizorji zagotovijo, da so ključni parametri 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 revidiranja, subjekti, ki so odgovorni za upravljanje področja, na katerem revidirane 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.

45. **Revizorji pridobijo razumevanje narave revidiranja ali programa, ki je predmet revizije**

To vključuje razumevanje ključnih ciljev in postopkov, veljavne predpise, notranje kontrole, finančne in druge sisteme in poslovne procese ter proučevanje možnih virov revizijskih dokazov. Tako znanje je mogoče pridobiti z redno komunikacijo z vodstvom, osebami, ki so odgovorne 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 revidiranci delujejo.

46. **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 nepravilnosti, odstopanj 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 informacij in znanja o revidirancu ali programu in okolju, vključno z notranjimi kontrolami. Revizor mora oceniti odzive vodstva na ugotovljena tveganja, vključno z oblikovanjem in izvajanjem notranjih kontrol za njihovo odpravo. S problemsko analizo mora revizor ugotoviti dejanske znake težav ali odstopanj od pričakovanega. Ta postopek vključuje proučevanje različnih pokazateljev težav in odstopanj z namenom, da bi določili revizijske cilje. Opredelitev tveganj in njihov vpliv na potek in rezultate revizije je treba obravnavati in upoštevati v celotnem revizijskem procesu.

47. **Revizorji opredelijo in ocenijo tveganje za goljufije glede na cilje revizije**

Revizorji morajo opraviti tiste poizvedbe in izvesti tiste postopke za odkrivanje 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.

48. **Revizorji načrtujejo svoje delo tako, da se revizija izvaja na učinkovit in uspešen način** Načrtovanje posamezne revizije vključuje strateške in izvedbene vidike.

Strateško gledano, 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 narava in obseg postopkov, ki bodo uporabljeni za zbiranje revizijskih dokazov. Revizije morajo biti načrtovane tako, da je revizijsko tveganje zmanjšano na sprejemljivo raven.

Izvedbeno načrtovanje vključuje oblikovanje časovnega načrta izvajanja revizije, časovni raspored in obseg revizijskih postopkov. Pri načrtovanju revizorji dodelijo članom skupine naloge in po potrebi druge vire, ki jih bodo potrebovali, na primer izvedence.

Načrtovanje mora biti takšno, da se lahko odzove na pomembne spremembe v okoliščinah in pogojih. Gre za ponavljajoč proces, ki se izvaja v celotnem revizijskem procesu.

Izvajanje revizije

49. **Revizorji izvajajo revizijske postopke, ki zagotavljajo dovolj ustreznih revizijskih dokazov za pripravo revizijskega poročila**

Revizorjeve odločitve v zvezi z naravo, časovnim rasporedom 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 predmeta revizije s sodili. Dokazi so lahko različnih oblik, kot so elektronske in tiskane evidence transakcij, pisno in elektronsko komuniciranje z zunanjim okoljem, opažanja revizorja ter ustno in pisno pričevanje revidiranca. Načini pridobivanja revizijskih dokazov lahko vključujejo inšpekcijski pregled, opazovanje, poizvedbo, potrditev, preračun, analitske postopke in/ali druge raziskovalne tehnike.

Dokazi morajo biti zadostni (količina), da lahko osebo, ki se z njimi seznanja, 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 in s tem potrditi njihovo veljavnost.

Revizor mora upoštevati vse zahteve v zvezi z varovanjem zaupnosti.

50. **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 informacije o predmetu revizije.

Poročanje in spremljanje

51. **Revizorji na podlagi sprejetih zaključkov pripravijo poročilo**

Revizijski proces vključuje pripravo poročila za seznanitev deležnikov, drugih odgovornih za upravljanje revidiranih subjektov in širšo javnost o rezultatih revizije. Namen izdelave poročila je tudi omogočiti naknadno spremljanje in uresničevanje izrečenih popravljalnih aktivnosti. Nekateri VRI, ki imajo status sodišč in sodne pristojnosti, lahko izdajajo pravno zavezujoča poročila ali sodne odločbe.

Poročila morajo biti razumljiva, brez nejasnosti ali dvoumnosti, in popolna. Biti morajo nepristranska in pravična in morajo vsebovati le podatke, ki temeljijo na zadostnih in ustreznih revizijskih dokazih, in zagotavljati, da so ugotovitve oblikovane in predstavljene v širšem okviru.

Oblika in vsebina poročila bosta odvisni od narave revizije, predvidenih naslovnikov, veljavnih revizijskih standardov in pravnih zahtev. Mandat 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 za popravljalne 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 je predmet revizije v vseh pomembnih pogledih skladen s sodili. Taka revizijska poročila se praviloma imenujejo poročila revizorja.

Neposredno poročanje

V revizijskih poročilih, ki so rezultat neposrednega proučevanja, 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 uporabljeni pridobljeni dokazi 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 dano v standardizirani obliki. Mnenje je lahko neprilagojeno ali prilagojeno. Neprilagojeno mnenje se uporablja, kadar je bilo pridobljeno bodisi razumno bodisi omejeno zagotovilo. Prilagojeno mnenje pa je lahko:

- *Mnenje s pridržkom* – ko se revizor ne strinja ali ne more pridobiti zadostnih in primernih revizijskih dokazov o nekaterih elementih predmeta revizije, ki so ali bi lahko bili pomembni, vendar ne prevladajoči;
- *Negativno/odklonilno* – kadar revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze in ugotovi, da so odstopanja ali napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne in vplivne;
- *Mnenja ni mogoče izreči* – kadar revizor ne more pridobiti zadostnih in primernih revizijskih dokazov zaradi negotovosti ali omejitev v obsegu, ki so bistvene in prevladajoče.

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 morebitne pomanjkljivosti notranjega nadzora tudi vključijo v poročilo.

Nadaljnje spremljanje/follow-up

VRI imajo pomembno vlogo pri spremljanju ukrepov, ki jih je odgovorna stran sprejela kot odgovor na razkritja v revizijskem poročilu. Nadaljnje spremljanje se osredotoča na to, ali je revidiranec ustrezno obravnaval razkritja v revizijskem poročilu in tudi morebitne širše posledice. Nezadostni ali nezadovoljivi ukrepi revidiranca so lahko razlog za nadaljnje poročilo VRI.