



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**RAČUNSKO SODIŠČE**

Računsko sodišče Republike Slovenije  
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana

T: 01 478 58 00  
E: [sloaud@rs-rs.si](mailto:sloaud@rs-rs.si)  
[www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si)

# **TEMELJNA NAČELA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV MSVRI 200**

*(verzija marec 2022)*

# Kazalo

<b>Uvod</b>	<b>4</b>
<b>Pristojnost MSVRI 200</b>	<b>5</b>
<b>Opredelitev in cilji revidiranja računovodskih izkazov</b>	<b>5</b>
<b>Predpogoji za izvedbo revizije računovodskih izkazov v skladu z MSVRI</b>	<b>5</b>
<b>Okvir računovodskega poročanja</b>	<b>5</b>
<b>Ocenjevanje okvira računovodskega poročanja</b>	<b>6</b>
<b>Predmet revidiranja pri revidiranju računovodskih izkazov</b>	<b>7</b>
<b>Trije udeleženci pri revidiranju računovodskih izkazov</b>	<b>7</b>
<b>Sodila pri revidiranju računovodskih izkazov</b>	<b>7</b>
<b>Posli z razumnim zagotovilo</b>	<b>8</b>
<b>Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle</b>	<b>8</b>
<b>Načrtovanje</b>	<b>9</b>
<b>Pomembnost</b>	<b>9</b>
<b>Razumevanje revidirane organizacije</b>	<b>9</b>
<b>Opredelitev in ocena tveganja</b>	<b>9</b>
<b>Odzivi na ocenjena tveganja</b>	<b>10</b>
<b>Premisleki v zvezi s prevarami</b>	<b>10</b>
<b>Obravnavanje delujočega podjetja</b>	<b>11</b>

<b>Presoje glede zakonov in predpisov pri revziji računovodskih izkazov</b>	<b>11</b>
<b>Revizijski dokazi</b>	<b>11</b>
<b>Ovrednotenje napačnih navedb</b>	<b>12</b>
<b>Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih</b>	<b>12</b>
<b>Prilagoditve mnenja v revizorjevem poročilu</b>	<b>12</b>
<b>Odstavki o prilagajanju zadev in o drugih zadevah v revizorjevem poročilu</b>	<b>13</b>
<b>Obravnavanje kasnejših dogodkov</b>	<b>13</b>
<b>Primerjalne informacije – primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi</b>	<b>14</b>
<b>Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo računovodske izkaze</b>	<b>14</b>
<b>Presoje v zvezi z revizijami konsolidiranih računovodskih izkazov</b>	<b>15</b>

## Uvod

1. Revizor javnega sektorja, ki revidira računovodske izkaze, dela v javnem interesu z namenom zagotavljanja storitev revidiranja računovodskih izkazov. To zajema dajanje zagotovila o računovodskih informacijah, ki jih pripravljajo odgovorni v javnem sektorju oziroma subjekti javnega sektorja o uporabi in upravljanju javnih sredstev. Rezultat revizije, ki je revizijsko mnenje ali/in revizijsko poročilo, se lahko uporabi za zagotavljanje odgovornosti tistih, ki so odgovorni za računovodski izkaz. Na ta način revidiranje računovodskih izkazov predstavlja pomemben element procesa zagotavljanja odgovornosti upravljanja javnih financ.
2. Strokovni standardi in smernice so ključni za kakovost in strokovnost revidiranja javnega sektorja in podpirajo verodostojnost revizorjev in njihovega dela. Mednarodni standardi vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI), ki jih je razvila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI), spodbujajo neodvisno in uspešno revidiranje in podpirajo članice INTOSAI pri razvijanju njihovega lastnega strokovnega pristopa v skladu z njihovimi pristojnostmi in z nacionalnimi zakoni in drugimi predpisi. Načela v teh standardih ne prevladajo nad nacionalnimi zakoni in drugimi predpisi.
3. MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja javnega sektorja opredeljuje temeljna načela revidiranja javnega sektorja, ki jih je mogoče uporabiti pri vseh poslih revidiranja v javnem sektorju. MSVRI 200 dopolnjuje temeljna načela MSVRI 100 s posebnostmi revidiranja računovodskih izkazov. Skupaj predstavljata podlago za celovit nabor pravil INTOSAI na tem področju, pri čemer je treba spoštovati oba standarda.
4. Glavni namen MSVRI, ki se nanašajo na revidiranje računovodskih izkazov, je zagotoviti članicam INTOSAI celovit nabor načel in standardov za revidiranje računovodskih izkazov (ali drugih oblik finančnih informacij) oseb javnega sektorja. Načela, določena v MSVRI 200, predstavljajo podlago za oblikovanje podrobnejših standardov revidiranja računovodskih izkazov (MSVRI 2000-2899) in smernic o načinu uporabe standardov (GUID 2900-2999). MSVRI vsebujejo praktične napotke, ki jih je izdala INTOSAI in v katerih so usmeritve glede uporabe Mednarodnih standardov revidiranja (MSR), ki jih je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). Vrhovne revizijske institucije (VRI) lahko včasih kombinirajo revidiranje računovodskih izkazov z elementi revidiranja pravilnosti in/ali revidiranja smotrnosti, pri čemer se uporabljajo tista načela, ki so ustrezna glede na posamezno vrsto revidiranja.
5. MSVRI 200 vsebuje ključna načela za revidiranje posamičnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov ali njihovih delov. MSVRI 200 obsega:
  - pristojnost MSVRI 200;
  - okvir za revidiranje računovodskih izkazov;
  - elemente revidiranja računovodskih izkazov in
  - načela revidiranja računovodskih izkazov.

## **Pristojnost MSVRI 200**

6. MSVRI 200 vsebuje načela za revidiranje računovodskih izkazov ali drugih načinov predstavitve finančnih informacij. Načela predstavljajo minimalne zahteve za standarde revidiranja javnega sektorja na ravni države ali za standarde, ki jih uporablja VRI in jih je razvila sama ali so jih razvili drugi. MSVRI 100 predstavlja okvirne določbe MSVRI.

## **Opredelitev in cilji revidiranja računovodskih izkazov**

7. V okviru revidiranja računovodskih izkazov se na podlagi zbiranja revizijskih dokazov ugotovi, ali so informacije, predstavljene v računovodskih izkazih, skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja in predpisi. V okviru poštene predstavitve revizor oceni, ali so informacije pošteno predstavljene. V okviru skladnosti revizor oceni, v kolikšni meri je bila skladnost dosežena.
8. Cilj revidiranja računovodskih izkazov je, da se na podlagi zbranih zadostnih in ustreznih dokazov uporabnikom poda zagotovilo v obliki mnenja in/ali poročila o tem, ali računovodski izkazi ali druge oblike predstavitve finančnih informacij zagotavljajo pošteno predstavitev in/ali so v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in predpisi.

## **Predpogoji za izvedbo revizije računovodskih izkazov v skladu z MSVRI**

9. Pred pričetkom posla revidiranja računovodskih izkazov mora revizor:
  - oceniti sprejemljivost okvira računovodskega poročanja revidirane organizacije in – zagotoviti, da poslovodstvo organizacije prizna in razume svojo odgovornost:
    - za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
    - za notranje kontroliranje, ki ga poslovodstvo šteje za potrebno, da računovodski izkazi ne bi vsebovali pomembnih napačnih navedb zaradi napak ali zaradi prevar, in
    - da omogoči revizorju dostop do vseh informacij in oseb, ki so potrebne za izvedbo revizije.

## **Okvir računovodskega poročanja**

10. Okviri računovodskega poročanja so lahko:
  - za splošen namen: zasnovani so, da zadostijo potrebam po informacijah širokega kroga uporabnikov, ali

- za poseben namen: zasnovani so, da zadostijo potrebam posebnih uporabnikov oziroma skupin uporabnikov (na primer pravila računovodskega poročanja, ki jih postavi mednarodni sklad, upravni organ, zakonodajno telo ali so določena s pogodbo).
11. Načela MSVRI 200 veljajo za revizije različnih vrst računovodskih izkazov – tako za tiste, pripravljene za splošen namen (IPSAS, IFRS ali nacionalni okviri računovodskega poročanja), kot tudi tiste, pripravljene za poseben namen.
  12. Poleg tega so lahko okviri računovodskega poročanja:
    - okviri skladnosti: določajo pravila in zahteve, ki jih je treba dosledno upoštevati v vseh primerih, ali
    - okviri poštene predstavitve: priznavajo/dopuščajo, da je treba za pošteno predstavitev računovodskih izkazov subjekta včasih odstopiti od zahtev okvira ali podati dodatna razkritja.
  13. Načela MSVRI 200 se lahko uporabijo tudi pri revizijah organizacij javnega sektorja, ki pripravljajo računovodske informacije (vključno s posameznimi računovodskimi izkazi, posebnimi elementi, konti ali postavkami računovodskih izkazov) za druge, kot so upravni organi, zakonodajna oblast ali drugi, ki imajo nadzorno funkcijo.
  14. Kadar se od revizorja zahteva, da opravi revizijo izvrševanja proračuna, lahko to vključuje preiskovanje pravilnosti proračunskih transakcij in primerjavo med načrtovanim in realiziranim proračunom. To lahko pogosto zajema posebne ali individualne/posamezne okvire računovodskega poročanja. Za tovrstne revizijske posle predpogoji, ki jih določajo MSVRI, niso vedno primerni, je pa treba njihova načela upoštevati v največji možni meri.

## Ocenjevanje okvira računovodskega poročanja

15. Okvir računovodskega poročanja mora biti primeren za vse okoliščine revidirane organizacije, predvsem da podaja pošteno predstavitev finančnega rezultata in finančnega stanja, kjer je to ustrezno. Uporabljen okvir računovodskega poročanja je ponavadi določen z zakonom, s predpisi ali z drugimi ustreznimi akti. Če ni tako, okvir računovodskega poročanja izbere poslovodstvo.
16. Revizor mora oceniti sprejemljivost uporabljenega okvira računovodskega poročanja. Trenutno ne obstaja objektivna in predpisana podlaga, ki bi bila splošno sprejeta za presojo primernosti okvirov za splošen namen. Ker ne obstaja taka podlaga, se domneva, da so primerni standardi računovodskega poročanja tisti, ki so jih sprejele institucije (na primer IPSAS, IFRS), ki imajo pristojnosti oziroma so priznane za sprejem standardov, ki jih uporabljajo določene vrste organizacij za pripravo računovodskih izkazov za splošne namene teh organizacij. Pri tem mora biti zagotovljeno, da imajo te institucije vzpostavljen pregleden proces, ki vključuje posvetovanja in premislek o pogledih širokega kroga deležnikov. Okvir računovodskega poročanja je sprejemljiv, če so informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, koristne za predvidene uporabnike teh informacij, in sicer morajo biti ustrezne, popolne, zanesljive, objektivne in razumljive.
17. Če okvir ni ocenjen kot sprejemljiv, mora revizor oceniti vpliv manjkajočih informacij ali vpliv na finančni rezultat ali finančno stanje:

- če je izbira okvira računovodskega poročanja v pristojnosti posloводства, revizor predlaga spremembo okvira, ali
  - če je okvir predpisan z zakonom ali predpisi in ga zato ni mogoče spremeniti, mora revizor obvestiti revidiranca, da so potrebna dodatna razkritja v računovodskih izkazih, da ti ne bi bili zavajajoči.
18. Odvisno od odgovora revidiranca, mora revizor določiti vpliv na revizijsko mnenje ali razmisliti o poudarjanju zadeve s pojasnilom o vplivu okvira računovodskega poročanja na izide, sredstva in obveznosti ali na druge vidike. Revizor lahko razmisli tudi o drugih aktivnostih – lahko na primer obvesti zakonodajalca ali pa se umakne iz izvajanja revizije, če ima VRI to možnost.
  19. Pri revidiranju v javnem sektorju se lahko elementi, opredeljeni v MSVRI 100 (predmet, revizor, odgovorna stran, predvideni uporabniki in sodila), pri različnih revidirancih razlikujejo. Revizor mora jasno opredeliti te elemente za vsako revizijo in analizirati njihove vplive.

## **Predmet revidiranja pri revidiranju računovodskih izkazov**

20. Predmet revidiranja pri revidiranju računovodskih izkazov je računovodstvo in z njim povezani podatki organizacije, običajno predstavljeni v obliki računovodskih izkazov (ki so znani kot informacije o predmetu revizije).

## **Trije udeleženci pri revidiranju računovodskih izkazov**

21. Odgovornost revizorja je načrtovanje in izvajanje revizije v skladu s primernimi revizijskimi standardi in pristojnostjo ter sporočanje rezultatov revidiranja.
22. Odgovorna stran je odgovorna za informacije o predmetu revizije in za osnovni predmet revizije.
23. Predvideni uporabnik računovodskih izkazov v javnem sektorju je primarno zakonodajalec, ki predstavlja državljanke (končne uporabnike). Zakonodajalec zahteva odgovornost vlade za uporabo javnih sredstev v velikem delu na podlagi informacij, ki jih zagotovi vlada. Zato je zagotovilo o zanesljivosti teh informacij, ki ga zagotavlja revidiranje računovodskih izkazov, ključen del procesa zagotavljanja odgovornosti. Drugi predvideni uporabniki so lahko ministrstva za računovodske izkaze organizacij javnega sektorja, ki delujejo v njihovem imenu.

## **Sodila pri revidiranju računovodskih izkazov**

24. Sodila so primerjalna merila, merila ali lastnosti, glede na katera se ocenjuje predmet revidiranja in se oblikujejo ugotovitve o revizijskih ciljih.

## Posli z razumnim zagotovilo

25. Revizije računovodskih izkazov, izvedene v skladu z MSVRI, so potrditveni posli, katerih cilj je podati razumno zagotovilo. Razumno zagotovilo je visoka, ne pa absolutna raven zagotovila. To pomeni, da ne zagotavlja, da bodo v reviziji odkriti vsi primeri napačnih navedb.
26. Na splošno so revizije z razumnim zagotovilo zasnovane tako, da je sklep izražen v pozitivni obliki: "Po našem mnenju računovodski izkazi predstavljajo v vseh pomembnih pogledih pošteno finančno stanje organizacije ... in njeno finančno uspešnost in denarne tokove (ali dajejo resnično in pošteno sliko)." Pri okviru skladnosti pa v obliki: "Po našem mnenju so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih v skladu z ...".
27. Posli z omejenim zagotovilo, kot na primer posli preiskovanja, niso obravnavani v veljavnih MSVRI za revidiranje računovodskih izkazov.
28. Splošna načela revidiranja v javnem sektorju so določena v MSVRI 100<sup>1</sup> in v standardih o etiki, zagotavljanju kakovosti in o celotni odgovornosti revizorja pri revidiranju računovodskih izkazov, ki obsegajo:
  - etiko in neodvisnost,
  - strokovno presojo, potrebno skrbnost in nezaupljivost,
  - zagotavljanje kakovosti,
  - vodenje revizijske skupine in veščine,
  - revizijska tveganja,
  - pomembnost,
  - dokumentiranje,
  - poročanje in nadaljnje spremljanje,
  - komuniciranje.
29. Posebna načela, ki se nanašajo na revidiranje računovodskih izkazov v javnem sektorju, so predstavljena v nadaljevanju.

## Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle

30. Pogoji za revizijske posle v javnem sektorju so običajno določeni s predpisi. Revizor javnega sektorja mora s poslovodstvom ali z odgovornimi za upravljanje doseči skupno razumevanje vlog in odgovornosti za vsak revizijski posel, najbolje v pisni obliki. Če pride do revizijskega posla na zahtevo poslovodstva, odgovornih za upravljanje ali zakonodajalca, se morajo vse strani strinjati o pogojih tega revizijskega posla.

---

1 MSVRI 100, odstavki od 34 do 43.



## **Načrtovanje**

31. Revizor mora načrtovati revizijo in s tem zagotoviti, da je vodena učinkovito in uspešno, tako da določi področje, časovne opredelitve, pristop in konkretne aktivnosti, ki jih je treba izvesti.
32. Podrobno načrtovanje je ključ do uspešnega in učinkovitega revidiranja. Narava in obseg podrobnega načrtovanja sta odvisna od tega, ali gre za prvo ali za ponavljajočo se revizijo, od velikosti in kompleksnosti organizacije in od preteklih izkušenj revizijske skupine s to organizacijo. Načrtovanje je treba v primerih nepredvidenih dogodkov, ki vplivajo na oceno tveganja ali izvedbo revizije, ustrezno dopolniti tudi med samim izvajanjem revizije.

## **Pomembnost**

33. Koncept pomembnosti tako kvantitativno (po vrednosti) kot tudi kvalitativno (po naravi) mora revizor uporabljati pri načrtovanju in izvajanju revizije, pri ovrednotenju ugotovitev in pri poročanju o rezultatih revizije.
34. Pri načrtovanju revizije mora revizor določiti skupno raven pomembnosti za računovodske izkaze kot celoto, pri čemer upošteva raven napačne navedbe, ki bi lahko vplivala na odločitve uporabnikov teh izkazov. Revizor mora nato pri določanju potrebnega revizijskega dela zmanjšati raven pomembnosti, zato da na sprejemljivo raven zmanjša tveganje, da ne bi vsota neodkritih in nepopravljenih napačnih navedb preseгла skupno raven pomembnosti.
35. Ta nižja raven pomembnosti (včasih imenovana pomembnost pri izvajanju) se uporabi pri določanju narave, časovne opredelitve in obsega revizijskih postopkov in za oceno rezultatov teh postopkov. Obseg nepopravljenih napačnih navedb v računovodskih izkazih je treba primerjati s skupno pomembnostjo, pri čemer je treba pri oblikovanju mnenja v revizijskem poročilu upoštevati njihovo vrednost in naravo.

## **Razumevanje revidirane organizacije**

36. Za opredelitev in oceno tveganj za pomembno napačno navedbo mora revizor pridobiti zadostno razumevanje revidirane organizacije, okolja, v katerem ta deluje, uporabljenega okvira računovodskega poročanja in njenega sistema notranjega kontroliranja. Sistem notranjega kontroliranja organizacije obsega 5 komponent: okolje kontroliranja, proces ocenjevanja tveganj, proces spremljanja sistema notranjega kontroliranja, informacijski sistem in kontrolne aktivnosti (vključno z IT kontrolami).

## **Opredelitev in ocena tveganja**

37. Revizorjeva opredelitev in ocena tveganja upošteva tako tveganje pri delovanju (tveganje, da bo posamezni konto ali skupina transakcij napačna ali napačno navedena) kot tudi tveganje pri

kontroliranju (tveganje, da notranje kontrole ne bodo preprečile ali odkrile in popravile določenih napak in napačnih navedb).

38. Revizor opredeli in oceni tveganje pri delovanju, ne da bi upošteval učinek katerekoli povezane kontrole, in določi, ali je katerokoli tveganje pri delovanju pomembno. Revizor mora oceniti zasnovo kontrol, pomembnih za revizijo (predvsem v povezavi s pomembnim tveganjem pri delovanju), in proučiti, ali je verjetno, da bodo te kontrole delovale v praksi.
39. Revizor mora opredeliti in oceniti tveganje za pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih kot celoti in tudi na ravni posameznih trditev, zato da bi lahko določil najbolj primerne revizijske postopke glede na ta tveganja.
40. Postopki ocenjevanja tveganj pomagajo opredeliti naravo in obseg potrebnega revizijskega dela, ne omogočajo pa sami po sebi pridobitve zadostnih in ustreznih dokazov za izrek revizijskega mnenja.

## **Odzivi na ocenjena tveganja**

41. Revizor mora z zasnovo in izvedbo ustreznih odzivov na ugotovljena tveganja pridobiti zadostne in ustrezne dokaze glede na ocenjena tveganja pomembne napačne navedbe.
42. Revizor mora zasnovati in izvesti splošne odzive za naslovitev tveganja napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in nato še revizijske postopke, katerih narava, časovna opredelitev in obseg upoštevajo tveganje pomembne napačne navedbe na ravni trditev. Ti revizijski postopki običajno vključujejo preizkušanje kontrol in preizkušanje podatkov (analitični postopki in podrobno preizkušanje).
43. Če je verjetno, da so kontrole učinkovite, revizor presodi, ali jih bo preizkusil. Če preizkušanje pokaže, da kontrole delujejo učinkovito, se lahko zmanjša obseg preizkušanja podatkov, ki je potreben za naslavljanje opredeljenega tveganja. Kontrole je treba preizkusiti, če samo preizkušanje podatkov ni zadostno.

## **Premisleki v zvezi s prevarami**

44. Sestavni del opredelitve in ocene tveganj za pomembno napačno navedbo je tudi premislek revizorja o tem, ali bi lahko obstajale pomembne napačne navedbe zaradi prevare, in izvedba ustreznih odzivov na ta tveganja.
45. Za preprečevanje in odkrivanje prevar je v prvi vrsti odgovorno poslovodstvo organizacije ali tisti, ki so odgovorni za upravljanje. Revizor je odgovoren, da zagotovi razumno zagotovilo o tem, da v računovodskih izkazih ni pomembnih napačnih navedb. Pomembne napačne navedbe so lahko posledica napake ali prevare. Vendar pa zaradi narave prevar revizor zelo težko opredeli prevaro in nobenega zagotovila ni, da bodo odkrite vse napačne navedbe, nastale zaradi prevare. Zato mora revizor proučiti, kateri so primerni revizijski postopki, ki jih je treba izvesti, če je tveganje za prevare pomembno. Revizor mora o vsakem primeru prevare ali suma na prevaro, ki ga odkrije pri revidiranju, obvestiti pristojne.

## **Obravnavna delujočega podjetja**

46. Revizor prouči, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, ki predstavljajo pomembno negotovost glede namena in zmožnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
47. Koncept delujočega podjetja za revidiranca je temeljno načelo, ki ima vpliv na računovodske izkaze, saj vpliva na računovodske podlage, ki jih je treba uporabiti, predvsem na knjigovodsko vrednost sredstev in obveznosti.
48. Revizor mora zbrati zadostne in ustrezne dokaze za sprejem sklepa o tem, kako poslovanje uporablja predpostavko delujočega podjetja, o čemer mora po potrebi poročati.

## **Presoje glede zakonov in predpisov pri reviziji računovodskih izkazov**

49. Revizor mora opredeliti tveganje za pomembno napačno navedbo zaradi neskladnosti z zakoni in predpisi in se nanj ustrezno odzvati.
50. Revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne dokaze glede skladnosti z določbami zakonov in predpisov, ki imajo neposreden vpliv na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. Revizor mora tudi izvesti revizijske postopke, ki pomagajo opredeliti primere neskladnosti s tistimi zakoni in predpisi, ki imajo lahko posredno vpliv na računovodske izkaze.
51. V javnem sektorju so lahko prisotne tudi dodatne odgovornosti revizorja v zvezi z zakoni in predpisi, ki so povezani z revizijo računovodskih izkazov, ali drugimi vidiki poslovanja organizacije. V teh primerih mora revizor razločiti med področjem dela, ki je potrebno za potrditev skladnosti z zakoni in predpisi za izdajo mnenja o računovodskih izkazih, in revizijskega dela, potrebnega za potrditev skladnosti drugih zadev za izdajo mnenja/poročila o skladnosti.
52. Revizor mora pridobiti ustrezno razumevanje pravnega okvira, ki se nanaša na okolje, v katerem revidiranec deluje, vključno s tem, kako je poslovanje revidiranca usklajeno s tem okvirom.
53. Določbe nekaterih zakonov in predpisov imajo neposreden vpliv na računovodske izkaze tako, da določajo zneske in razkritja v računovodskih izkazih. Drugi zakoni in predpisi imajo določbe, ki ji mora revidiranec upoštevati pri svojem poslovanju, vendar imajo le posreden vpliv na računovodske izkaze.

## **Revizijski dokazi**

54. Revizor mora zasnovati in izvesti ustrezne revizijske postopke, da pridobi ustrezne in zadostne revizijske dokaze (po obsegu in po kakovosti) kot podlago za revizijske sklepe in mnenje.
55. Obseg revizijskih dokazov, potrebnih za podporo sklepu, je odvisen od revizorjeve ocene tveganj napačne navedbe in tudi od kakovosti teh dokazov. Kakovost revizijskih dokazov se nanaša na

relevantnost in zanesljivost. Zanesljivost dokazov je odvisna od njihovega vira, narave in okoliščin, v katerih so bili pridobljeni.

## **Ovrednotenje napačnih navedb**

56. Revizor mora napačne navedbe, ugotovljene med revizijo, evidentirati in o njih obvestiti poslovodstvo in pristojne za upravljanje. Revizor mora oceniti, ali je zaradi napačnih navedb treba opraviti še dodatno revizijsko delo, in tudi oceniti njihov vpliv na računovodske izkaze, če jih ne bi popravili.
57. Revizor mora oceniti, ali so nepopravljene napačne navedbe pomembne posamezno ali vse skupaj, in tako določiti, kakšen je njihov vpliv na revizijsko mnenje.

## **Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih**

58. Na podlagi revizijskih dokazov mora revizor oblikovati mnenje o tem, ali so bili računovodski izkazi pripravljene v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in ali nimajo pomembnih napačnih navedb.
59. Za oblikovanje mnenja mora revizor najprej ugotoviti, ali ima razumno zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota nimajo pomembnih napačnih navedb.
60. Revizor izreče neprilagojeno mnenje, če revizijski dokazi kažejo, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.
61. Če na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor sklene, da računovodski izkazi kot celota vsebujejo pomembno napačno navedbo, ali če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da računovodski izkazi kot celota nimajo pomembnih napačnih navedb, mora prilagoditi mnenje v revizijskem poročilu v skladu s poglavjem Prilagoditve mnenja v revizorjevem poročilu.
62. Poleg izreka mnenja o računovodskih izkazih se lahko na podlagi predpisov od revizorja zahteva tudi, da poroča o ugotovitvah, ki ne vplivajo na mnenje, in poda priporočila na podlagi teh ugotovitev. Ti elementi morajo biti jasno ločeni od mnenja.

## **Prilagoditve mnenja v revizorjevem poročilu**

63. Revizor izreče prilagojeno mnenje v revizorjevem poročilu, če na podlagi pridobljenih dokazov sklepa, da računovodski izkazi kot celota vsebujejo pomembno napačno navedbo, ali če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za sklep.
64. Revizorji lahko izrečejo 3 različne vrste prilagojenega mnenja:

- mnenje s pridržki – če revizor sklene ali če za sklep ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da so ali da bi lahko bile napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne, vendar ne vseobsegajoče;
  - odklonilno mnenje – če revizor po pridobitvi zadostnih in ustreznih dokazov sklene, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj pomembne in vseobsegajoče;
  - zavrnitev mnenja – če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov zaradi negotovosti ali omejitve področja revidiranja, ki sta pomembni in vseobsegajoči.
65. Odločitev o tem, katera vrsta prilagojenega mnenja je primerna, je odvisna od:
- narave zadeve za prilagoditev, ali je v računovodskih izkazih pomembna napačna navedba ter ali bi v primeru, da ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, v izkazih lahko bila pomembna napačna navedba, in
  - revizorjeve presoje o obsežnosti vpliva ali mogočega vpliva zadeve za prilagoditev na računovodske izkaze.

## **Odstavki o prilagajanju zadev in o drugih zadevah v revizorjevem poročilu**

66. Revizor vključi v revizorjevo poročilo odstavek o poudarjanju zadeve, kadar ocenjuje, da je treba opozoriti uporabnike na zadevo, predstavljeno ali razkrita v računovodskih izkazih, ki je tako pomembna, da je temeljna za razumevanje računovodskih izkazov, in hkrati obstajajo zadostni in ustrezni dokazi, da zadeva ni napačno navedena v računovodskih izkazih.
67. Če revizor meni, da bi bilo treba opozoriti uporabnike na katerokoli zadevo poleg predstavljenih ali razkritih v računovodskih izkazih, ki so po revizorjevem mnenju pomembne za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila, in če to ni prepovedano s predpisi, to naredi v odstavku z naslovom Druge zadeve.

## **Obravnavanje kasnejših dogodkov**

68. Revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o tem, ali so bili prepoznani in se v računovodskih izkazih ustrezno odražajo vsi dogodki, ki so se zgodili med datumom računovodskih izkazov in datumom revizijskega poročila in ki zahtevajo prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritja v njih.
69. Revizor mora ustrezno upoštevati tudi dejstva, ki so postala poznana po datumu revizijskega poročila in ki bi lahko, če bi bila znana prej, povzročila, da bi revizor dopolnil svoje poročilo.

## **Primerjalne informacije – primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi**

70. Revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne dokaze za to, da so katerekoli primerjalne informacije, vključene v računovodske izkaze, v vseh pomembnih pogledih predstavljene v skladu z zahtevami glede primerjalnih informacij, ki jih določa ustrezen okvir računovodskega poročanja, in poročati v skladu s svojo odgovornostjo glede poročanja.
71. Primerjalne informacije so zneski in razkritja, vključeni v računovodske izkaze, ki se nanašajo na eno ali več predhodnih obdobj. Primerjalni podatki so zneski in druga razkritja, ki se nanašajo na predhodna obdobja, so pa sestavni del računovodskih izkazov za obravnavano obdobje. Primerjalni računovodski izkazi so izkazi, v katerih so zneski in razkritja iz predhodnih obdobj, ki so vključeni zaradi primerjave z izkazi obravnavanega obdobja, na enaki ravni informacij kot za obravnavano obdobje.
72. Revizor mora oceniti, ali so primerjalne informacije skladne z zneski in drugimi razkritji, predstavljenimi v predhodnem obdobju, oziroma so bile, če je to primerno, spremenjene. Revizor mora tudi oceniti, ali so računovodske usmeritve, ki se odražajo v primerjalnih informacijah, skladne s tistimi, ki so bile uporabljene v obravnavanem obdobju, ali če je prišlo do sprememb v računovodskih usmeritvah, ali so bile te spremembe pravilno obračunane in primerno predstavljene in razkrite.
73. Pri primerjalnih podatkih se revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih nanaša samo na obravnavano obdobje. Pri primerjalnih računovodskih izkazih pa se revizorjevo mnenje nanaša na vsako obdobje, za katero so računovodski izkazi predstavljeni.

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

74. Revizor mora prebrati vse druge informacije v letnem poročilu organizacije in presoditi, ali so v njem kakšna pomembna neskladja ali pomembne napačne navedbe dejstev glede na revidirane računovodske izkaze ali glede na znanja, pridobljena med revizijo. Če pri tem ugotovi pomembno neskladnost ali pomembno napačno navedbo dejstva, se mora odločiti, ali je treba revidirane računovodske izkaze ali druge informacije spremeniti.
75. Druge informacije se nanašajo na finančne ali nefinančne informacije (razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih), ki so vključene v letno poročilo organizacije. Letno poročilo je dokument ali kombinacija dokumentov, ki jih običajno vsako leto v skladu z zakonom, predpisom ali običajno prakso pripravi poslovodstvo ali pristojni za upravljanje, da se deležnike obvesti o delovanju organizacije ter o poslovnih izidih in finančnem položaju organizacije, kot je navedeno v računovodskih izkazih.
76. V primerih pomembnega neskladja lahko revizor prilagodi mnenje, zadrži revizorjevo poročilo, se umakne iz posla (v redkih primerih, ko je to v javnem sektorju mogoče), obvesti pristojne za upravljanje ali v revizorjevo poročilo vključi odstavek o "drugi zadevi".
77. Če revizor ugotovi pomembno neskladje, ki ga poslovodstvo revidiranca noče popraviti, mora revizor o tem obvestiti pristojne za upravljanje. Revizor je lahko k temu zavezan ali pa se sam odloči, da poleg pristojnih za upravljanje obvesti še druge, kot na primer zakonodajalca.

## **Presoje v zvezi z revizijami konsolidiranih računovodskih izkazov**

78. Za izrek mnenja o tem, ali so bili konsolidirani računovodski izkazi pripravljene v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, morajo revizorji, ki so vključeni v posel revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov, pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o zanesljivosti računovodskih informacij sestavnih delov in procesa konsolidiranja.
79. Ta načela veljajo za vse revizije konsolidiranih računovodskih izkazov v javnem sektorju. Kadar je revizor vključen v revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov, je treba upoštevati posebne zahteve in presoje, vključno z zagotavljanj