



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)

# **STANDARD ZA REVIDIRANJE SKLADNOSTI POSLOVANJA MSVRI 4000**

## UVOD

1. Strokovni standardi in usmeritve so ključni za verodostojnost, preglednost, kakovost in strokovnost revidiranja v javnem sektorju. Namen Mednarodnega standarda vrhovnih revizijskih institucij za skladnost poslovanja (MSVRI 4000), ki ga je razvila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI), je spodbujati neodvisno in učinkovito revidiranje in nuditi podporo članicam INTOSAI pri razvoju lastnih pristopov v skladu z njihovimi pristojnostmi in nacionalno zakonodajo.
2. Strokovni standardi imajo 2 namena: služiti kot primer dobre prakse za revidiranje javnega sektorja in utrditi zaupanje deležnikov<sup>1</sup> v zaključke v revizijah.
3. Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju (MSVRI 100) med drugim na splošno predstavljajo namen in opredeljujejo vlogo MSVRI in okvir revidiranja javnega sektorja. Temeljna načela revidiranja skladnosti poslovanja (MSVRI 400) nadgrajujejo in nadalje razvijajo temeljna načela MSVRI 100, da ustrezajo specifičnemu okolju revidiranja skladnosti poslovanja.
4. MSVRI 4000 je mednarodni standard za revidiranje skladnosti poslovanja in spreminja MSVRI 4000, 4100 in 4200. Standard temelji na temeljnih načelih, vsebovanih v MSVRI 100 in MSVRI 400.
5. Revidiranje skladnosti poslovanja je samostojna veja revidiranja, vendar so nekatera načela do določene mere pod vplivom ali enako veljavna tudi za revidiranje računovodskih izkazov in smotrnosti poslovanja. MSVRI 4000 zato navaja tudi MSVRI serije 1000 in MSVRI 3000, kakor je to primerno.
6. MSVRI vsebuje obvezujoče zahteve in pojasnila. Zahteve predstavljajo osnovne pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da je revizijsko delo lahko visoko kakovostno. Zahteve so zapisane v obliki trditev in odebeljeno, pojasnila podrobneje opišejo vsebino zahteve.
7. MSVRI uporablja pojem "revizor" enako, kot je opredeljen v MSVRI 100<sup>2</sup>. Kadar je to potrebno – na primer kadar standard obravnava institucionalna vprašanja – je vrhovna revizijska institucija (VRI) posebej omenjena.
8. MSVRI 4000 po strukturi večinoma sledi MSVRI 400 in je razdeljen na 4 poglavja:
  - a) Prvo poglavje opredeli področje, ki ga ureja mednarodni standard za revidiranje skladnosti poslovanja in kako se VRI lahko nanj sklicujejo v svojih revizijskih poročilih.
  - b) V drugem poglavju so določeni pojem revidiranja skladnosti poslovanja in cilji, ki jih zasleduje, ter temeljna načela koncepta skladnosti.
  - c) V tretjem poglavju so obravnavane splošne zahteve revidiranja skladnosti poslovanja. Te zahteve morajo biti izpolnjene pred začetkom in ves čas trajanja revizijskega procesa.
  - d) Četrto poglavje vsebuje zahteve v zvezi z glavnimi fazami revizijskega procesa.

---

<sup>1</sup> Pojem deležnik je v tem dokumentu definiran enako kot v MSVRI 12/3: oseba, skupina, organizacija, član ali sistem, ki lahko vpliva ali nanj lahko vplivajo ukrepi, cilji in politike vlade in organizacij javnega sektorja.

<sup>2</sup> MSVRI 100/25.

## VELJAVOST TEGA MSVRI

9. Ta standard v nobenem primeru ne prevlada nad nacionalnimi zakoni, pravili in pooblastili ali preprečuje VRI, da bi izvajale preiskave, preglede ali druge revizijske posle, ki jih ne ureja izrecno.
10. Ta dokument predstavlja mednarodni standard za revidiranje skladnosti poslovanja za tiste VRI, ki želijo pri svojem delu mednarodne standarde uporabljati neposredno. Kot je to določeno v MSVRI 400/8-9, tiste VRI, ki želijo uporabljati MSVRI okvir, ki se nanaša na revidiranje skladnosti poslovanja, to lahko naredijo na 2 načina:
  - a) možnost 1: razvijejo zavezujoče standarde, ki temeljijo ali so skladni s temeljnimi načeli revidiranja javnega sektorja (MSVRI 100) in s temeljnimi načeli revidiranja skladnosti poslovanja (MSVRI 400), ali
  - b) možnost 2: se neposredno sklicujejo na mednarodni standard vrhovnih revizijskih institucij za revidiranje skladnosti poslovanja (MSVRI 4000).
11. Z možnostjo 1 INTOSAI prepozna, da imajo VRI različne pristojnosti in delujejo v različnih pogojih. Zaradi različnih okolij in organizacijskih ureditev VRI je mogoče, da vsi revizijski standardni ali usmeritve ne morejo veljati za vse vidike njihovega dela. Standardi, ki jih razvijejo VRI ali nacionalni organi za standardizacijo, lahko uresničujejo načela, vsebovana v MSVRI 400, na različne načine, odvisno od nacionalnih pristojnosti, ustavnega in drugega pravnega okolja in strategije VRI.
12. VRI imajo možnost razvijati zavezujoče standarde, ki ali temeljijo ali pa so skladni s temeljnimi načeli revidiranja smotrnosti poslovanja (MSVRI 100) in temeljnimi načeli revidiranja skladnosti poslovanja (MSVRI 400). Kadar se posamezna VRI odloči, da bo razvijala svoje standarde, morajo biti ti pripravljene tako natančno, da bo z njihovo uporabo VRI lahko izvajala vse svoje pomembne revizijske naloge, in biti usklajeni s temeljnimi načeli v vseh uporabnih in pomembnih vidikih.
13. VRI morajo objaviti, katere standarde uporabljajo pri svojem delu, in ta objava mora biti dostopna uporabnikom poročil. VRI mora navesti, kateri standard uporablja v svojih poročilih, vendar lahko uporabi za to tudi bolj splošno obliko sporočila, ki velja za določeno skupino revizijskih poslov. To pomeni, da v svojih poročilih lahko zapišejo, da pri svojem delu uporabljajo mednarodne standarde, ne da bi posebej navajali, kateri posamični standard je bil uporabljen v določenem poročilu. Tak pristop je dopusten, ker je do bralca bolj prijazen.
14. Pri možnosti 2 morata revizor in VRI ravnati v skladu z vsako zahtevo standarda, razen v primerih, kadar zahteva vsebinsko ni uporabljiva. V primeru, da vse pomembne zahteve niso izpolnjene, uporaba tega standarda ne more biti navedena brez dodatnih navedb o odsotnosti določenih okoliščin in podrobnejših pojasnil o posledicah.
15. Kadar se VRI odloči za neposredno uporabo MSVRI 4000, to navede na način, kakor je določeno v MSVRI 100/10-12 in MSVRI 400/9. Revizije skladnosti poslovanja se lahko izvajajo kot samostojni posli skladno z MSVRI 4000 ali kot kombinirani z revizijo računovodskih izkazov ali revizijo smotrnosti poslovanja.
16. Za kombinirane revizije revizor oceni, kateri standard bo uporabil. Kadar je revizija pravilnosti poslovanja združena z revizijo računovodskih izkazov, mora biti zaključek/mnenje o skladnosti jasno ločeno od mnenja o računovodskih izkazih. Izbrani uporabljeni zakonski predpisi morajo

vsebovati vse zakone in druga pravila, ki vplivajo na rezultate (znesek) finančnih transakcij, ki so (ali bi morale biti) upoštevane v računovodskih izkazih.

17. Zahteve in pojasnila MSVRI 4000 se nanašajo na revizije skladnosti poslovanja kot samostojne posle ali kot dele revizij računovodskih izkazov ali revizij smotrnosti poslovanja.
18. V skladu s svojimi pooblastili VRI lahko izvajajo tudi naloge, ki niso posli dajanja zagotovila. Tovrstnih nalog ta MSVRI ne ureja, zato bo morala VRI pri izvedbi uporabiti druge standarde ali zahteve.

## **TRIJE UDELEŽENCI REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA**

19. V revizijah skladnosti poslovanja so udeležene 3 strani: odgovorna stran, revizor in naslovniki.
  - a) Odgovorna stran je izvršna veja oblasti in/ali njej podrejeni javni uslužbenci in organizacije, odgovorni za upravljanje z javnimi sredstvi in za izvrševanje pristojnosti pod nadzorom zakonodajalca. Odgovorna stran je pri revidiranju skladnosti odgovorna za predmet revizije ali informacije o predmetu revizije<sup>3</sup>.
  - b) Revizor za oblikovanje zaključkov o predmetu revizije pridobiva zadostne in ustrezne revizijske dokaze, s katerimi bo okrepil zaupanje naslovnikov, ki niso odgovorna stran, o oceni predmeta revizije s sodili<sup>4</sup>.
  - c) Predvideni uporabniki so osebe, za katere revizor pripravlja revizijsko poročilo o skladnosti poslovanja. Na splošno spadajo med predvidene uporabnike zakonodajalec ali drugi organi nadzora, tisti, ki so odgovorni za upravljanje, javni tožilec ali splošna javnost. Čeprav revizijsko poročilo ni v prvi vrsti naslovljeno na odgovorno stran, temveč na predvidene uporabnike, lahko rezultat revizije pripomore k izboljšanju njihovega poslovanja<sup>5</sup>.

### **Revizije skladnosti poslovanja, ki jih izvajajo VRI s sodnimi pristojnostmi**

20. VRI s sodnimi pooblastili imajo pristojnost izrekat sodbe in odločitve v zvezi s funkcionarji, odgovornimi za neskladne račune. Te VRI imajo pristojnost za izvrševanje sankcij. Pri tem VRI ravna skladno s temeljnimi načeli vladavine prava. Nekateri VRI so pooblaščen, da posredujejo obremenilne podatke v zvezi s kaznivimi dejanji pravosodnim organom. Za te VRI lahko veljajo poleg zahtev tega standarda dodatne nacionalne zahteve.
21. VRI s sodnimi pooblastili lahko izrekajo sodbe in sankcije tistim, ki so odgovorni za upravljanje javnih sredstev in premoženja. Take VRI lahko presojujejo, ali se odgovornim osebam lahko pripiše odgovornost za nastalo izgubo, nezakonito rabo ali oškodovanje javnih sredstev ali premoženja in ali naj se jim zato izrečejo sankcije ali kazni.
22. VRI s sodnimi pooblastili uporabljajo tak revizijski postopek, kot je opisan v teh standardih. Vendar so poleg faz načrtovanja, izvajanja in zbiranja dokazov lahko potrebni dodatni in posebni

---

<sup>3</sup> MSVRI 400/37.

<sup>4</sup> MSVRI 400/35.

<sup>5</sup> MSVRI 400/38.

koraki, ki lahko vodijo do sodnih postopkov in končno formalne sodbe o primerih neskladnosti. Teh korakov ta MSVRI 4000 ne ureja.

## **CILJ REVIZIJE SKLADNOSTI POSLOVANJA**

23. Osrednji cilj revidiranja skladnosti poslovanja je zagotoviti predvidenim uporabnikom informacije o tem, ali revidirani javni subjekti sledijo parlamentarnim odločitvam, zakonom, zakonodajnim aktom, politikam, uveljavljenim kodeksom in dogovorjenim pogojem. Vsi ti predstavljajo zavezujoča pravila v zvezi s predmetom revizije in subjektom, ki bo revidiran. Ta pravila so vir sodil. Lastnosti sodil so opisane v odstavku 118.
24. Revidiranje skladnosti poslovanja obsega tako vidike pravilnosti (spoštovanje formalnih sodil kot so zakoni, pravila in sporazumi) in/ali primernosti (spoštovanje splošnih načel dobrega finančnega upravljanja in ravnanje funkcionarjev). Ne glede na vir sodila, revizor izvede revizijo in oblikuje zaključek z izbrano ravniyo zagotovila skladno z zahtevami, vsebovanimi v MSVRI 4000.
25. Sodila so lahko že opredeljena z nacionalno zakonodajo in/ali delokrogom revidiranja. V takih primerih VRI ne bo vedno imela možnosti vplivati na obseg revizijskega dela.
26. VRI vzpodbuja dobro upravljanje z opredeljevanjem in poročanjem o odklonih od sodil, na način, da se lahko izvedejo popravilne aktivnosti in od odgovornih zahteva, da prevzamejo svojo odgovornost. Revizije skladnosti poslovanja se izvajajo kot ocenjevanje, ali so aktivnosti, finančne transakcije in informacije v vseh pomembnih pogledih skladne s zavezujočimi pravili, ki jih mora revidiranec spoštovati. Prevara je namerno dejanje napačne navedbe in je element, ki preprečuje preglednost, prevzemanje odgovornosti in dobro upravljanje.
27. Revidiranje skladnosti poslovanja se praviloma izvaja kot:
  - a) samostojna revizija skladnosti poslovanja ali
  - b) v povezavi z revizijo računovodskih izkazov ali
  - c) v kombinaciji z revidiranjem smotrnosti poslovanja.
28. MSVRI 4000 ne daje podrobnih razlag, kako izvajati kombinirane revizije.
29. Revizijsko poročilo vsebuje pomembne informacije, ki lahko služijo kot podlaga pri sprejemanju odločitev v javnem sektorju. Informacije, ki jih revizije posredujejo, temeljijo na zadostnih in ustreznih revizijskih dokazih. Obseg zadostnih in ustreznih dokazov je odvisen od stopnje zagotovila, ki se določi ob upoštevanju potreb predvidenih uporabnikov. Revizor oblikuje revizijo kot posel dajanja razumnega ali omejenega zagotovila.

### **Značilnosti posla dajanja zagotovila**

30. Vsaka revizija skladnosti poslovanja je posel dajanja zagotovila. Revizor izbere raven zagotovila glede na potrebe predvidenih uporabnikov. Revizijsko poročilo da ali razumno ali omejeno zagotovilo.
31. Vsak posel dajanja zagotovila je ali posel potrditve navedb ali posel neposrednega poročanja. Posel neposrednega poročanja in posel potrditve navedb se razlikujeta glede na to, kdo pripravi

in oceni predmet revizije. Predmet revizije je lahko določen v pooblastilih VRI ali pa ga ta sama izbere.

32. Ne glede na značilnosti posla se lahko sodila nanašajo na pravilnost in primernost.

### **Razumno zagotovilo**

33. Razumno zagotovilo je visoko, a ne absolutno. Revizijski zaključek je izražen kot pozitivna izjava, ki sporoča, da po mnenju revizorja predmet revizije je ali ni skladen v vseh pomembnih pogledih, ali kadar je to primerno, da predmet revizije daje resnično in pošteno sliko, skladno z veljavnimi sodili<sup>6</sup>.
34. Praviloma je za razumno zagotovilo potrebno več revizijskih dokazov kot za omejeno zagotovilo, kar pogosto pomeni bolj obširne revizijske postopke, na primer na področjih ocene tveganj, razumevanja okolja, v katerem revidiranec deluje, ocene sistema notranjih kontrol in drugo.

### **Omejeno zagotovilo**

35. Pri poslih dajanja omejenega zagotovila je revizijski zaključek izjava, da na podlagi izvedenih postopkov revizor ni opazil ničesar, zaradi česar bi verjel, da predmet revizije ni skladen s sodili. Vendar, če revizor meni, da predmet revizije ni skladen s sodili, mora izvesti omejene postopke, da lahko ugotovi, ali je predmet revizije skladen s sodili ali ne.
36. Postopki, ki se izvedejo v reviziji z omejenim zagotovitom, so omejeni v primerjavi s tistim, kar je potrebno za pridobitev razumnega zagotovila, vendar se vseeno pričakuje, da je raven danega zagotovila takšna, da je po revizorjevi strokovni presoji smiselna za predvidene uporabnike. Poročilo z omejenim zagotovitom vsebuje navedbe o omejeni naravi danega zagotovila<sup>7</sup>.

### **Posli neposrednega poročanja**

37. Pri poslih neposrednega poročanja je revizor tisti, ki oceni ali vrednoti predmet revizije s sodili. Revizor je odgovoren za pripravo informacij o predmetu revizije. Revizor izbere predmet revizije in sodila, pri čemer upošteva tveganja in pomembnost. Na podlagi ocene predmeta revizije s sodili revizor oblikuje zaključek. Zaključek ima lahko obliko ugotovitev, odgovorov na določeno revizijsko vprašanje, priporočil ali mnenja<sup>8</sup>.
38. Pri poslih neposrednega poročanja z razumnim zagotovitom zaključek revizije izraža revizorjevo prepričanje, ali predmet revizije je ali ni skladen v vseh pomembnih pogledih z izbranimi sodili.
39. Kadar je zagotovilo omejeno, zaključek sporoča le, da revizor ni zasledil ničesar, kar ni skladno s sodili. V primerih, ko revizor zazna primere neskladnosti, mora o tem poročati v zaključku.

### **Posli potrjevanja**

40. Pri poslih potrjevanja odgovorni subjekt oceni predmet revizije s sodili in predloži informacije o predmetu, o katerih potem revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki so

---

<sup>6</sup> MSVRI 100/33.

<sup>7</sup> MSVRI 100/33.

<sup>8</sup> MSVRI 100/29.

podlaga za oblikovanje zaključka. Zaključek ima lahko obliko ugotovitev, zaključkov, priporočil ali mnenja<sup>9</sup>.

41. Pri poslih potrjevanja z razumnim zagotovitom revizorjev zaključek izraža revizorjevo prepričanje, da informacije o predmetu revizije so ali niso skladne s sodili.
42. Pri poslih potrjevanja z omejenim zagotovitom revizor izjavi, ali je na podlagi postopkov, ki jih je izvedel, opazil kaj takega, kar bi ga navedlo k zaključku, da predmet revizije ni skladen v vseh pomembnih pogledih s sodili. Postopki, ki jih izvede, so v primerjavi s postopki za pridobitev razumnega zagotovila omejeni.

### **Določitev predmeta in obsega revizije**

43. Nekatere VRI imajo zakonsko dolžnost za izvajanje določenih revizij ali pa jih morajo izvesti na zahtevo parlamenta, druge so samostojne pri izbiri predmeta revizij skladnosti poslovanja. Način izbire predmeta revizije vpliva na revizijski pristop v zvezi z revizijskimi dokazi in viri.
44. Obseg revizije opredeli predmet revizije in kaj bo revidirano. Obseg je odvisen od potreb predvidenih uporabnikov, izbrane ravni zagotovila, ocene tveganj, veščin in razpoložljivih virov VRI.

## **SPLOŠNE ZATHEVE REVIDIRANJA SKLADNOSTI POSLOVANJA**

### **Nepriustranskost in etika**

Zahteva

45. **Revizor ravna skladno s predvidenimi postopki v zvezi z nepristranskostjo in etiko, ki so skladni z zahtevami MSVRI o nepristranskosti in etiki.**

Pojasnilo

46. Revizor ravna profesionalno in z integriteto, nepristransko, ima potrebne strokovne kompetence in ravna z dolžno skrbnostjo. Ob tem ohranja dejansko neodvisnost in daje vtis nepristranskosti ter varuje zaupnost pri vseh revizijskih zadevah.
47. Dodatne usmeritve revizor lahko najde v MSVRI 10 *Mehiška deklaracija o neodvisnosti VRI* kot tudi v MSVRI 11 *INTOSAI usmeritve in dobre prakse v zvezi z neodvisnostjo VRI* in MSVRI 30 *Kodeks etike*.

Zahteva

48. **Revizor pazi, da ostaja nepristranski, da so tudi ugotovitve in zaključki nepristranski in jih bodo kot take videle tudi tretje osebe.**

---

<sup>9</sup> MSVRI 100/29.

## Pojasnilo

49. Revizor ravna nepristransko pri določanju revizijskih ciljev in izbiri sodil. Revizor pazi, da komunikacija z deležniki ne ogrozi nepristranskosti VRI.
50. Predmet revizije in sodila so lahko že vnaprej opredeljeni v nacionalni zakonodaji in/ali z delokrogom revidiranca. V teh primerih VRI ne bo vedno mogla vplivati na obseg revizijskega dela, vendar ta omejitev ne učinkuje na nepristranskost revizorja.
51. Revizor se mora pri pripravi uravnoveženega poročila izogibati neprimernemu vplivu katerega od deležnikov in ohranja svojo nepristranskost, tako da bodo razumne in dobro obveščene tretje osebe njegovo delo in poročilo prepoznale kot nepristransko.

## Revizijsko tveganje

### Zahteva

52. **Revizor pri svojem delu uporablja postopke, s katerimi omeji tveganje za nepravilne zaključke na sprejemljivo nizko raven.**

### Pojasnilo

53. Zmanjševanje revizijskega tveganja pomeni med drugim: predvidevanje možnih ali znanih tveganj pri predvidenem delu in njihovih posledic, razvijanje postopkov za obvladovanje teh tveganj med revizijo in dokumentiranje, katera tveganja in na kakšen način bodo obvladovana. Revizor mora oceniti, ali je izvedeni obseg dela zadosten. Poleg tega mora revizor oceniti, ali ima glede na ugotovljeno raven tveganja zadostne in ustrezne revizijske dokaze za presojo predmeta revizije s sodili.
54. Pri poslih potrjevanja sestavljajo revizijsko tveganje 3 sestavine:
  - a) tveganje pri delovanju (TD),
  - b) tveganje pri kontroliranju (TK); tveganje, da notranje kontrole, povezane s tveganjem pri delovanju, niso primerne ali ne delujejo,
  - c) tveganje pri odkrivanju (TO); tveganje, da bodo postopki, ki jih je revizor izvedel, vodili k nepravilnim zaključkom/mnenju.

Te 3 sestavine revizijskega tveganja (TD, TK in TO) se pri ocenjevanju revizijskega tveganja obravnavajo skupaj.

55. Pri poslih neposrednega poročanja je revizor vključen v pridobivanje informacij o predmetu revidiranja. Pri oblikovanju zaključka o predmetu revidiranja revizor lahko uporabi model ugotavljanja revizijskega tveganja.
56. Z ugotavljanjem in ocenjevanjem tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju revizor lahko določi naravo in obseg potrebnih postopkov pridobivanja dokazov za ugotavljanje skladnosti s sodili. Večje kot je tveganje, večji obseg dela bo potreben, da bo tveganje pri odkrivanju ustrezno zmanjšano in dosežena sprejemljiva raven revizijskega tveganja.
57. Pri VRI s sodnimi pooblastili obravnavanje revizijskega tveganja lahko obsega:
  - a) ugotavljanje, komu se lahko pripiše odgovornost za neskladna dejanja,



- b) ugotavljanje časa, za katerega se odgovornost lahko pripiše funkcionarjem, pri čemer se z namenom, da se prepreči neuspešnost ukrepanja, upošteva ustrezen zastaralni rok,
- c) ugotavljanje, ali so ta ravnanja povzročila izgubo ali oškodovanje javnih sredstev.

## **Tveganje za prevare**

### Zahteva

- 58. Revizor obravnava tveganje za prevare v celotnem revizijskem procesu in oceno tveganj dokumentira.**

### Pojasnilo

- 59. Revizor mora ugotoviti in oceniti tveganje za prevare in pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z ocenjenimi tveganji tako, da oblikuje in izvede primerne ukrepe.
- 60. Revizija je že po svoji naravi omejena in zaradi tega obstaja neizogibno tveganje, da se nezakonita ravnanja, vključno s prevarami, zgodijo, vendar jih revizor ne odkrije. Tveganje pri odkrivanju nezakonitih ravnanj, ki izvirajo iz prevar, je večje kot pri tistih, ki izvirajo iz napak. Razlog je v tem, da je prevara lahko rezultat organiziranih prizadevanj, da se prikrijejo namerne opustitve evidentiranja transakcij, ali namernega zavajanja revizorja. Taki poskusi prikrivanja so še težje izsledljivi, kadar gre za usklajena ravnanja.
- 61. Revizor ohranja poklicno nezaupljivost ves čas izvajanja revizije in se zaveda, da revizijski postopki, ki so učinkoviti za zaznavanje napak, mogoče niso učinkoviti za zaznavanje prevar.
- 62. Kadar se domnevna prevara izkaže za resnično, revizor naredi vse potrebno za ustrezen odziv glede na pristojnosti VRI in konkretne okoliščine.
- 63. V prvi vrsti je odgovornost za preprečevanje in zaznavo prevar na strani posloводства, da oblikuje, vzpostavi in izvaja primeren sistem notranjih kontrol. Čeprav revizija lahko učinkuje kot preventiva za prevare, praviloma ni zasnovana za njihovo zaznavanje.

## **Izbira področij, pomembnih za predvidene uporabnike**

### Zahteva

- 64. Kadar ima VRI pravico, da določi teme revizij skladnosti poslovanja, takrat izbere področja glede na to, kako pomembna so za predvidene uporabnike.**

### Pojasnilo

- 65. Za nekatere VRI teme revizij skladnosti poslovanja določajo predpisi (glej odstavek 25). Za te VRI ta zahteva ni predmetna.

66. Pri določanju področij, ki so pomembna za predvidene uporabnike kot področja za izvajanje revizij skladnosti poslovanja, VRI določi tudi, ali bo revizija po svoji naravi posel potrjevanja ali posel neposrednega poročanja.
67. Kadar ima VRI pravico samostojno določati teme revizij skladnosti poslovanja, za določitev pomembnih področij in/ali tistih, kjer so zaznana tveganja za neskladnosti, izvede ustrezne postopke.
- Pri izvajanju teh postopkov lahko revizor upošteva karkoli izmed naslednjega:
- a) javne ali zakonodajne interese ali pričakovanja,
  - b) učinek na državljane,
  - c) projekte, ki so financirani z znatnimi javnimi sredstvi,
  - d) upravičence do javnih sredstev,
  - e) pomembnost določenih zakonskih določil,
  - f) načela dobrega upravljanja,
  - g) vloge različnih organov javnega sektorja,
  - h) pravice državljanov in organov javnega sektorja,
  - i) morebitne kršitve veljavnih zakonov in drugih predpisov, ki urejajo poslovanje subjektov javnega sektorja, ali javni dolg, javni deficit in zunanje obveznosti,
  - j) neskladnost z notranjimi kontrolami ali odsotnost primerne sistema notranjih kontrol,
  - k) ugotovitve iz že izvedenih revizij,
  - l) tveganja neskladnosti, na katera opozarjajo tretje stranke.
68. Pri izvajanju teh postopkov bo za revizorja verjetno zanimivo prebrati predloge proračuna, članke, poročila, ocene in podobno. Sodelovanje na konferencah in strokovnih posvetih je za revizorja tudi lahko vir pomembnih podatkov pri spoznavanju okolja in oblikovanju predlogov za teme revizij in s tem zmanjšanje tveganja, da bi revizije izvajali na področjih z majhnimi tveganji.
69. Revizor se lahko pogosto sreča s primeri neskladnosti poslovanja pri drugem revizijskem delu. Informacije o teh primerih so lahko pomemben vir informacij za prepoznavo področij z visokimi tveganji pri načrtovanju dela VRI.
70. Potem, ko revizor izbere pomembna revizijska področja, mora določiti pomembnost (glej odstavek 125).

## **Strokovna presoja in nezaupljivost**

### **Zahteva**

71. Revizor uporablja strokovno presojo skozi celoten revizijski proces.

## Pojasnilo

72. Uporaba strokovne presoje je ključna skozi celoten revizijski proces. Zato, da se lahko zanaša na strokovno presojo, se revizor udeležuje ustreznih izobraževanj in uporablja znanje in izkušnje v okviru revizijskih in etičnih standardov tako, da lahko v vseh korakih revizijskega procesa sprejema dobro premišljene določitve.
73. Revizor uporablja strokovno presojo pri odločanju o ravni zagotovitve. Strokovno presojo uporablja pri ocenjevanju tveganj in pomembnosti, določanju predmeta in obsega revizije in izbiri sodil.

Strokovno presojo uporabi tudi, ko se odloča, katere postopke mora izvesti, da bo zbral zadostne in ustrezne revizijske dokaze in jih ovrednotil. Uporaba strokovne presoje je ključna pri analizi revizijskih dokazov in oblikovanju zaključkov, ki na njih temeljijo.

## Zahteva

74. **Kadar v zvezi s težavnim ali spornim vprašanjem revizijska skupina nima zadostnih znanj, lahko pridobi strokovno mnenje.**

## Pojasnilo

75. Zahtevne zadeve lahko zahtevajo znanja in izkušnje, ki jih revizijska skupina nima. To so lahko vprašanja o določenih vidikih poslovanja, o veljavni ureditvi ali metodoloških pristopih.
76. Sporne zadeve morajo biti razjasnjene tako med člani revizijske skupine kakor med revizijsko skupino in drugimi vpletenimi v revizijo.

## Zahteva

77. **Revizor uporablja strokovno nezaupljivost in ohranja odprt in nepristranski pristop.**

## Pojasnilo

78. Strokovna nezaupljivost omogoča ohranjanje odprtega in nepristranskega pristopa s tem, da je pozornost ves čas usmerjena v okoliščine, ki lahko pomenijo morebitno neskladnost zaradi napake ali prevare. Strokovna nezaupljivost je pomembna pri presoji revizijskih dokazov, ki nasprotujejo drugim, že pridobljenim revizijskim dokazom, in informacij, ki postavljajo pod vprašaj zanesljivost revizijskih dokazov, kot so dokumenti in odgovori na poizvedbe.
79. Uporaba strokovne nezaupljivosti je potrebna, da se zagotovi, da se revizor izogne osebni pristranskosti in da pri oblikovanju zaključkov na podlagi opažanj ne posplošuje preveč. Poleg tega, revizor s tem ravna razumno, na podlagi kritične presoje vseh zbranih dokazov.

## Kontrola kakovosti

### Zahteva

80. **VRI nosi odgovornost za vsesplošno kakovost revizije in mora zagotoviti, da se revizije izvajajo skladno z vsemi ustreznimi strokovnimi standardi, zakoni in pravili in da so poročila primerna glede na okoliščine.**

### Pojasnilo

81. V okviru postopkov kontrole kakovosti VRI lahko vzpostavi sistem zagotavljanja kakovosti, da zagotovi vsesplošno kakovost revizije.
82. Postopki kontrole kakovosti se lahko nanašajo na nadzor, pregled, posvetovanje in primerno usposabljanje in se lahko odvijajo v fazah načrtovanja, izvajanja in poročanja.
83. Vsesplošna kakovost revizije je odvisna od sistema jasno določenih vlog in odgovornosti.
84. VRI zagotovi, da se izvajajo ustrezni postopki in da se kakovost spremlja v celotnem revizijskem procesu. Kontrole kakovosti se dokumentirajo in hranijo kot del revizijskega dosjeja.

### Zahteva

85. **VRI zagotovi, da ima revizijska skupina skupaj potrebna strokovna znanja in veščine za izvajanje revizije.**

### Pojasnilo

86. Kontrola kakovosti vključuje tudi razmislek o tem, ali ima revizijska skupina skupaj zadostna in primerna znanja za izvajanje revizije, ali je sposobna nepristransko izbrati sodila, ali ima prost dostop do točnih informacij, ali je proučila razpoložljive informacije in ali ima na razpolago dovolj časa za dokončanje revizijske naloge.
87. Revizijska skupina se sestavi tako, da imajo vsi člani skupaj potrebne sposobnosti, znanja, veščine in izkušnje za izvedbo revizije skladno s strokovnimi standardi. Odvisno od predmeta revizije so to lahko:
- revizijske veščine in veščine zbiranja in analiziranja podatkov,
  - pravna znanja,
  - razumevanje in praktične izkušnje o tipu revizije, ki se bo izvajala,
  - poznavanje ustreznih standardov in pravil,
  - razumevanje poslovanja revidiranca in primerne izkušnje glede na tip revidiranca in posle, ki so predmet revizije,
  - sposobnost in izkušnje z uporabo strokovne presoje,
  - izdelava revizijskega poročila, ki je primerno glede na okoliščine.
88. VRI pravočasno razporedi primerno usposobljene vire, ki so na razpolago, kot je to potrebno v različnih fazah revizijskega procesa. Kadar specializirane tehnike, metode ali veščine niso na razpolago znotraj skupine ali VRI, se lahko uporabi zunanje strokovnjake, da posredujejo znanja ali da nalogo izvršijo. Kadar VRI potrebuje zunanjega strokovnjaka, najprej oceni, ali so

strokovnjaki dovolj neodvisni, kompetentni, sposobni in nepristranski. VRI tudi preveri, ali je njihovo delo primerno za namene revizije. Vendar tudi če zunanji strokovnjak izvede delo v imenu VRI, je za zaključke še vedno odgovorna VRI.

## Dokumentacija

### Zahteva

89. **Revizor pripravi dokumentacijo, ki je dovolj podrobna, da omogoča jasno razumevanje opravljenega dela, pridobljenih dokazov in oblikovanih zaključkov. Revizor pripravi dokumentacijo pravočasno, jo posodablja ves čas izvajanja revizije in zaključi z dokumentiranjem dokazov, ki podpirajo revizijske ugotovitve, preden je revizijsko poročilo izdano.**

### Pojasnilo

90. Namen dokumentiranja opravljenega revizijskega dela je izboljšati preglednost opravljenega dela in omogočiti izkušenemu revizorju brez predhodnega poznavanja revizije razumeti pomembna vprašanja, ki izhajajo iz revizije, zaključke/mnenja, kakršni so bil oblikovani na tej podlagi, in strokovno presojo, ki je pripeljala do teh zaključkov/mnenja. Dokumentacija vključuje, kot je primerno, naslednje:
- a) opis predmeta revizije,
  - b) oceno tveganj, revizijsko strategijo in načrt ter druge povezane dokumentne,
  - c) uporabljene metode, obseg revizije in revidirano obdobje,
  - d) naravo, čas in obseg izvedenih revizijskih postopkov,
  - e) rezultate izvedenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze,
  - f) oceno revizijskih dokazov, na podlagi katerih so bile oblikovane ugotovitve, zaključki, mnenja in priporočila,
  - g) presoje, opravljene v revizijskem procesu, vključno s strokovnimi posvetovanji in razmišljanjem, ki je do njih privedlo,
  - h) komunikacijo z revidiranci in njihove povratne informacije in
  - i) nadzorstvene preglede in druga poročila o opravljenih kontrolah kakovosti.
91. Dokumentacija mora biti zadostna, da izkaže, kako je revizor določil cilj revizije, sodila in obseg<sup>10</sup>, kakor tudi razloge za izbiro posameznih analitičnih metod.
92. Dokumentacija, ki jo v zvezi s fazo načrtovanja hrani revizor, mora vsebovati:
- a) informacije, potrebne za poznavanje revidiranca in okolja, v katerem deluje,
  - b) oceno pomembnosti predmeta revizije,

---

<sup>10</sup> Obseg revizije za revizorja predstavlja okvir, ki mu omogoči izvedbo temeljite revizije.

c) določitev možnih virov dokazov.

93. Revizor ravna z revizijsko dokumentacijo skladno z ustreznimi predvidenimi postopki, ki omogočajo varovanje zaupnosti in varno hrambo. Hrani jo tako dolgo, kolikor to zahtevajo pravna, strokovna in administrativna pravila o hrambi dokumentacije in da se lahko izvedejo postopki ugotavljanja učinkov revizije.
94. Dokumentiranje pomembnih odločitev je pomembno za izkazovanje neodvisnosti in nepristranskosti revizorja pri opravljenih analizah. Zaradi občutljivih informacij morajo biti dejstva, ki jih je revizor upošteval pri izbiri načina obravnave ali pri svojem odločanju, skrbno dokumentirana. Na ta način lahko pregledno pojasni svoja ravnanja in odločitve.
95. Zahtev v zvezi z dokumentacijo, potrebno za ugotavljanje osebne odgovornosti v postopkih VRI s sodnimi pooblastili, ta strokovni standard ne obravnava.

## Komunikacija

### Zahteva

96. **Revizor skozi celoten revizijski proces skrbi za učinkovito komunikacijo z revidiranci in tistimi, ki so pristojni za upravljanje.**

### Pojasnilo

97. Pisno lahko poteka komunikacija o predmetu revizije, sodilih, ravni zagotovila, revidiranem obdobju, vladnih projektih, organizacijah in/ali programih, ki bodo vključeni v revizijo, torej pogojih posla, ki ga revizija predstavlja. Komuniciranje o teh zadevah lahko pripomore k vzajemnemu razumevanju revizijskega procesa in poslovanja revidiranca.
98. Način komunikacije s tistimi, ki so pristojni za upravljanje, se ves čas revizijskega procesa prilagaja okoliščinam. Revizor presodi, kdaj je primeren čas za komunikacijo in ali je bolj primerna ustna ali pisna ali kombinacija obojega.

### Zahteva

99. **O primerih pomembnih neskladnosti komunikacija poteka z ustrezno ravnijo posloводства in (kadar je to primerno) s pristojnimi za upravljanje. Komunikacija poteka tudi o drugih pomembnih zadevah, ki izhajajo iz revizije in se neposredno tičejo revidiranca.**

### Pojasnilo

100. Posloводство se lahko obvesti tudi o ugotovitvah, ki niso ocenjene kot pomembne ali ne bodo vključene v revizorjevo poročilo. Te informacije lahko pomagajo revidirancu pri odpravljanju neskladij in izogibanju podobnim situacijam v prihodnje.

## **ZAHTEVE V POVEZAVI S PROCESOM NAČRTOVANJA REVIZIJE SKLADNOSTI POSLOVANJA**

### **Določitev predvidenih uporabnikov in odgovornih subjektov**

#### Zahteva

101. **Revizor izrecno določi predvidene uporabnike in odgovorno stran ter pri izvajanju revizije upošteva vpliv njihovih vlog in temu primerno komunicira.**

#### Pojasnilo

102. Predvideni uporabniki so osebe, za katere revizor pripravi revizijsko poročilo o skladnosti poslovanja. Predvideni uporabniki so lahko zakonodajalec ali nadzorstveni organi, državno tožilstvo, mediji ali splošna javnost. Odgovorna stran je odgovorna za predmet revizije, ki je kot tak predmet revizije.
103. Pri načrtovanju revizije revizor določi pomembnost, upošteva potrebe predvidenih uporabnikov.
104. Določitev odgovorne strani je pomembna pri določanju sodil. Odgovorna stran mora ravnati skladno s sodili, kot so na primer zakoni, pravila, proračunski in finančni predpisi. Revizor izbere primerna sodila glede na predmet revizije. Revizor mora v času revizijskega procesa večkrat tudi komunicirati z odgovorno stranjo.
105. Pri odločanju o ravni zagotovila, ki bo dano, in načinu, kako naj bo zagotovilo sporočeno, mora revizor določiti predvidene uporabnike in opredeliti njihove potrebe.
106. Pri nekaterih predmetih revizije je lahko potrebno, da se določi več kot en odgovorni subjekt. Tak primer je lahko, kadar je več kot en subjekt odgovoren za izvršitev proračuna. Takrat je lahko tudi število predvidenih uporabnikov večje.

### **DOLOČITEV PREDMETA REVIZIJE IN USTREZNIH SODIL**

#### Zahteva

107. Kadar ima VRI pravico izbirati področja revizij skladnosti, revizor določi predmet revizije, ki bo izmerjen ali ovrednoten s sodili.

#### Pojasnilo

108. Na podlagi izbora revizijskih področij (glej odstavek 67) revizor določi predmet revizije.
109. Predmet revizije mora biti določljiv in ocenljiv z ustreznimi sodili. Mora biti take narave, da revizorju omogoča oblikovati zaključek s potrebno ravniyo zagotovila. To pomeni, da lahko zbere zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki podpirajo revizijski zaključek ali mnenje.

## Zahteva

110. Kjer ima VRI pravico izbirati področja revizij skladnosti poslovanja, revizor določi ustrezna sodila še pred začetkom izvajanja revizije, da zagotovi osnovo za oblikovaje zaključka/mnenja o predmetu revizije.

## Pojasnilo

111. Predmet revizije in sodila so povezani in vsebinsko skladni. Določanje ustreznih sodil je zato ponavljajoč proces.

112. Pri revidiranju predmeta revizije mora revizor preveriti, da ima ustrezna sodila.

113. Predmet revizije in ustrezna sodila so lahko že vnaprej določeni s pristojnostmi VRI ali nacionalno zakonodajo<sup>11</sup>. Pri poslih potrjevanja so sodila del predstavitve informacij o predmetu revizije. V teh primerih mora revizor opredeliti ustrezna sodila, da lahko oblikuje zaključke o pravilnosti sodil, ki so navedena v sklopu informacij o predmetu revizije, ki jih je predložil odgovorni subjekt.

114. Pravna sodila lahko izvirajo iz:

- a) pravil in predpisov,
- b) mednarodnih sporazumov in drugih dogovorov,
- c) kodeksov ravnanj.

115. Revizija skladnosti poslovanja lahko obravnava pravilnost ali primernost (spoštovanje splošnih upravljavskih načel dobrega finančnega poslovanja in ravnanje funkcionarjev).

Čeprav je pravilnost osrednji element skladnosti, je primernost prav tako umestna, saj so v okolje javnega sektorja vpeta določena pričakovanja glede finančnega upravljanja in ravnanja funkcionarjev. Odvisno od pooblastil VRI, revizije lahko proučujejo skladnost s splošno sprejetimi načeli in splošno priznanimi dobrimi praksami ravnanja funkcionarjev (primernost).<sup>12</sup> Ustrezna sodila za ugotavljanje primernosti v reviziji skladnosti bodo ali splošno sprejeta načela ali nacionalna ali mednarodna dobra praksa. V nekaterih primerih so ta lahko neuzakonjena, nezapisana ali izvedena iz splošnih pravnih načel.<sup>13</sup> Na ta način imajo VRI dovolj možnosti, da uporabijo tista sodila, ki so pri revidiranju primernosti ustrezna za njihovo državo.

---

<sup>11</sup> Primerna sodila izvirajo iz temeljne zakonodaje, tiste, ki jo sprejme zakonodajno telo, kot je parlament in podobni. Podrejena zakonodaja je tista, ki jo sprejmejo druga telesa in organi, kakor jim to zapoveduje temeljna zakonodaja. Revizijska sodila izvirajo tudi iz ustave, mednarodnih dogovorov, med njimi ustanovnih sporazumov mednarodnih ali nadnacionalnih organizacij, sporazumov z zavezujočimi fiskalnimi ali proračunskimi pravili, odločitve pristojnih mednarodnih ali nadnacionalnih organizacij z neposrednim in zavezujočim učinkom na pravni sistem vsake države članice, zakoni in pravila različnih institucij države, kakor je to določeno z ustavo, vključno z ustavnimi proračunskimi zakoni, letnimi proračunskimi zakoni, drugimi zakoni in pravili s finančnimi učinki v upravljanju javnega sektorja, urejanja nasprotij interesov pri javnem naročanju, varovanju javnih sredstev in premoženja in zaznavanja prevar in korupcije in povezanih računovodskih načel. Mednje se lahko uvrščajo tudi dokončne izvršilne odločitve mednarodnih, nadnacionalnih ali nacionalnih sodišč, kakor je to določeno v ustavi in mednarodnih sporazumih, ki dajejo takim institucijam njihova pooblastila. Ne nazadnje so sodila lahko tudi zakonski instrumenti, pravila, smernice, načela in odločbe, vladne ali ministrske odredbe, usmeritve in dogovorjeni pogoji delovanja.

<sup>12</sup> MSVRI 400/13.

<sup>13</sup> MSVRI 400/32.



116. Ustrezna sodila za primernost lahko izhajajo iz:

- a) pričakovanj pri javnofinančen upravljanju, kot so ravnanje v skladu z uspešnimi in učinkovitimi sistemi notranjih kontrol,
- b) pričakovanj upravičencev o dostopnosti dobrin, kakovosti storitev in del,
- c) zahtev po pregledni in nepristranski prerazdelitvi javnih sredstev in človeških virov.

117. V nekaterih primerih zakoni in predpisi zahtevajo podrobnejšo interpretacijo, da bi lahko iz njih izvedli ustrezna sodila. Če se pojavijo situacije, kjer si določila nasprotujejo ali pa obstaja dvom o pravilni interpretaciji zakona, pravila ali drugega predpisa, bo za revizorja mogoče uporabno, da se opre na namere in izhodišča pri pripravi predpisa ali se posvetuje z organom, ki je pristojen za pripravo tega predpisa. Revizor se lahko opre tudi na odločitve sodnih oblasti.

118. Ustrezna sodila za pravilnost ali primernost imajo naslednje lastnosti:

- I. Pomembnost: pomembna sodila omogočajo pridobiti take informacije o predmetu revizije, ki predvidenim uporabnikom pomagajo pri sprejemanju odločitev.
- II. Popolnost: Sodila so popolna, kadar informacije o predmetu revizije, pridobljene s pomočjo sodil, vsebujejo tudi pomembne dejavnike, za katere lahko razumno pričakujemo, da bodo vplivali na odločitve predvidenega uporabnika, ki bo te informacije uporabil.
- III. Zanesljivost: Zanesljiva sodila vodijo k enakim zaključkom vsakokrat, ko jih drug revizor uporabi na enak način v enakih okoliščinah.
- IV. Nevtralnost: Nevtralna sodila vodijo k informacijam o predmetu revizije, ki so nepristranske, kolikor je glede na naravo posla in okoliščine primerno.
- V. Razumljivost: Razumljiva sodila dajo informacije o predmetu revizije, ki jih predvideni uporabniki razumejo.
- VI. Uporabnost: Uporabna sodila vodijo k ugotovitvam in zaključkom, ki zadostijo uporabnikovim željam po informacijah.
- VII. Primerljivost: Primerljiva sodila so skladna s tistimi, ki se pri revizijah skladnosti uporabljajo za druge podobne organe ali aktivnosti, in s tistimi, ki so bila uporabljena v morebitnih prejšnjih revizijah skladnosti tega istega subjekta, ki je revidiran.
- VIII. Sprejemljivost: Sprejemljiva so tista sodila, ki jih neodvisni strokovnjaki predmetnega področja, revidirani subjekti, zakonodajalec, mediji in splošna javnost sprejmejo kot taka.
- IX. Razpoložljivost: Sodila so na razpolago predvidenim uporabnikom na način, da lahko razumejo naravo revizijskega dela, ki je bilo opravljeno, in podlago za pripravo revizijskega poročila.

119. Potem, ko so upoštevale zgoraj naštetih lastnosti ustrezna sodila izbrana, morajo biti pripravljena za uporabo v konkretnih okoliščinah revizije, da bodo omogočila oblikovanje smiselnih zaključkov.

120. Če med izvajanje revizije, revizor, ugotovi kršitve drugih ustreznih sodil kot tistih, ki so bila izbrana v fazi načrtovanja revizije, je njegova dolžnost, da o teh kršitvah poroča.

## Določanje ravni zagotovila

### Zahteva

**121. Revizor se odloči glede na pooblastila VRI, značilnosti predmeta revizije in potrebe predvidenih uporabnikov, ali bo revizija dala razumno ali omejeno zagotovilo.**

### Pojasnilo

122. Pri določanju ravni zagotovila revizor upošteva potrebe predvidenih uporabnikov. To lahko naredi s komunikacijo s predvidenimi uporabniki ali tistimi, ki so pristojni za upravljanje. Lahko pa so v okviru pristojnosti uveljavljene splošno sprejete prakse, ki revizorju pomagajo pri odločanju o ravni zagotovila.

123. Dajanje razumnega zagotovila zahteva bolj obsežno revizijsko delo (glej odstavek 34).

124. Pri nekaterih VRI je raven zagotovila določena že v okviru pooblastil, ki jih imajo za izvajanje svojih nalog.

## Določanje pomembnosti

### Zahteva

**125. Revizor določi pomembnost kot osnovo za oblikovanje revizije in skozi revizijski proces večkrat preverja njeno ustreznost.**

### Pojasnilo

126. Pomembnost odraža oceno potreb predvidenih uporabnikov (glej odstavek 64) in te potrebe morajo biti pri načrtovanju revizije opredeljene. Izhajajoč iz izbranega predmeta revizije se pomembnost določi z opredelitvijo stopnje neskladnosti, za katero je verjetno, da bo vplivala na odločitve predvidenih uporabnikov. Pri določanju pomembnosti revizor upošteva osrednji namen zakonodaje, javni interes ali pričakovanja, pobude in delež javnega financiranja, kakor tudi prevare.<sup>14</sup>

127. Koncept pomembnosti vključuje naravo, kontekst in vrednost. Pomembnost se lahko osredotoča na kvantitativne dejavnike, kot so število oseb ali subjektov, na katere vpliva konkretni predmet revizije ali denarni zneski povezani z njimi, pa tudi zloraba javnih sredstev, ne glede na znesek. Pomembnost se pogosto obravnava po vrednosti, vendar lahko narava ali značilnosti nekega predmeta ali skupine predmetov zadevo naredijo pomembno (kvalitativni element).

128. Revizor pomembnost upošteva pri načrtovanju in izvajanju revizije in pri vrednotenju učinka ugotovljenih neskladnosti. V fazi načrtovanja revizorju določitev pomembnosti pomaga oblikovati revizijska vprašanja, ki so pomembna za predvidene uporabnike. Pri izvajanju revizije revizorju določena pomembnost pomaga pri odločanju o obsegu revizijskih postopkov, ki jih bo

---

<sup>14</sup> MSVRI 400/47.

izvedel in vrednotenju revizijskih dokazov. Pri vrednotenju in izvajanju revizije revizor uporablja pomembnost za ocenjevanje potrebnega obsega dela in stopnje neskladnosti, da oceni vpliv na oblikovanje zaključka/mnenja.

129. Kvantitativna pomembnost se v izhodišču določi kot odstotek izbrane referenčne vrednosti (glej odstavek 186). Tega se določi na podlagi strokovne presoje in je odraz razmisleka o tem, katera je po mnenju revizorja tista vrednost, ki se bo uporabnikom informacij zdela pomembna. Kvantitativna pomembnost se največkrat uporablja pri poslih potrjevanja. Pri izvajanju takih poslov revizor lahko izbere različne vrednosti pomembnosti za skupine transakcij ali kontov, ki so za uporabnika računa bolj pomembni ali pri njih ostaja večje tveganje za neskladnost po naravi ali kontekstu.
130. V nekaterih primerih so kvalitativni dejavniki pomembnejši od kvantitativnih. Pričakovanja javnosti in javni interes sta primera kvalitativnih dejavnikov. Primeri prekomerne porabe ali uvedba novih storitev, ki niso bile predvidene v proračunu, so lahko primeri neskladnosti, ki ne dosežejo praga pomembnosti, vendar je o njih zaradi njihove narave smotrno obvestiti revidirance.

## **Poznavanje revidiranja in njegovega okolja, vključno z notranjimi kontrolami**

### Zahteva

- 131. Za uspešno načrtovanje in izvajanje revizije se revizor seznaní z revidirancem in okoljem, v katerem deluje, vključno z notranjimi kontrolami.**

### Pojasnilo

132. Revizor mora razumeti revidiranja in njegovo okolje, in kako to lahko vpliva na predmet revizije in informacije o predmetu revizije.
133. Za spoznavanje revidiranja in njegovega okolja revizor prouči zakone in predpise, druge zunanje dejavnike, naravo dejavnosti, sistem upravljanja, cilje in strategije ali kazalnike uspešnosti. Te informacije so lahko predstavljene v revizijski strategiji.
134. Revizor mora spoznati notranje kontrole revidiranja, ki so pomembne za revizijo. Potem, ko je določen predmet revizije, revizor lahko identificira notranje kontrole, ki naj bi zmanjšale tveganje neskladnosti s sodili ali pomembnih napačnih predstavitev v informacijah predmeta revizije. Z uporabo strokovne presoje revizor odloči, ali je posamezna kontrola pomembna za revizijo ali ne.
135. Sistem notranjih kontrol sestavljajo politike, strukture, postopki, procesi in naloge, ki pomagajo revidirancu, da se primerno odzove na tveganja neskladnosti s sodili. Učinkovit sistem lahko pomaga varovati revidirančevo premoženje, olajša notranje in zunanje poročanje in spodbuja revidiranja k ravnanju skladno s predpisi. Revizor se mora seznaniti z vsemi sestavnimi deli sistema notranjih kontrol: kontrolnim okoljem, postopki ocenjevanja tveganj, informacijskim sistemom, kontrolnimi aktivnostmi, ki so pomembne za revizijo, in nadzorom teh kontrol.
136. Za spoznavanje notranjih kontrol je pomembno upoštevati revidirančevo komunikacijo in uresničevanje integritete in etičnih vrednosti, predanost strokovnosti, sodelovanje nadzornikov,

filozofijo posloводства in njihov stil poslovoidenja, organizacijsko strukturo, obstoj in raven notranje revizijske aktivnosti, razporeditev pristojnosti in odgovornosti ter politike in prakse ravnanja s človeškimi viri.

## Revizijska strategija in revizijski načrt

### Zahteva

137. Revizor oblikuje revizijsko strategijo in načrt revizije z oceno potrebnih virov in časovnim potekom dela z namenom, da bo lahko pripravil okoliščinam primerno poročilo.

### Pojasnilo

138. Revizijska strategija je podlaga za odločitve o tem, ali je revizijo mogoče izvesti. Revizijska strategija opisuje, kaj narediti, revizijski načrt pa, kako to narediti.

139. Namen revizijske strategije je dokumentirati/oblikovati splošne odločitve, ki se lahko nanašajo na:

- a) revizijski cilj, predmet revizije, obseg, sodila in druge značilnosti revizije skladnosti glede na pristojnost VRI,
- b) tip posla (posel potrjevanja ali posle direktnega poročanja),
- c) raven zagotovila, ki bo dano,
- d) sestavo revizijske skupine in razdelitev nalog, morebitne potrebe po strokovnjakih in datume kontrole kakovosti,
- e) komunikacijo z revidiranci in/ali tistimi, ki so pristojni za upravljanje,
- f) odgovornost za poročanje, vključno s tem, komu, kdaj in na kakšen način se poroča, g) subjekte, ki bodo revidirani, in
- g) oceno pomembnosti.

140. Revizor na podlagi revizijske strategije pripravi načrt revizije za revizijo skladnosti poslovanja. Načrt revizije lahko vsebuje:

- a) naravo, časovni okvir in obseg načrtovanih revizijskih postopkov in kdaj se bodo izvajali,
- b) oceno tveganj in notranjih kontrol, pomembnih za revizijo,
- c) revizijske postopke za preveritev tveganj,
- d) morebitne revizijske dokaze, ki bodo zbrani med izvajanjem revizije.

141. Revizor med izvajanjem revizije spoti dopolnjuje revizijsko strategijo in načrt revizije, kakor je to potrebno.

142. VRI s sodnimi pristojnostmi pri načrtovanju in izvajanju revizij skladnosti poslovanja lahko upoštevajo potrebo, da:

- a) določijo osebe, ki se jim lahko pripiše odgovornost za neskladna ravnanja,

- b) upoštevajo morebitne zastaralne roke,
- c) razlikujejo med osebno odgovornostjo za neskladna ravnanja in odgovornostjo za nezakonita ravnanja (domnevno prevaro).

143. V nekaterih jurisdikcijah je revizija skladnosti lahko sestavni del revizije računovodskih izkazov. Za revizorja je lahko učinkovita rešitev, da revizijsko strategijo, načrt revizije in revizijske postopke, potrebne za izvedbo revizije skladnosti poslovanja, vgradi v tiste, ki so potrebni za revizijo računovodskih izkazov.

## **ZAHTEVE V POVEZAVI Z IZVAJANJEM REVIZIJSKIH POSTOPKOV ZA PRIDOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZOV**

### **Zadostni in ustrezni revizijski dokazi**

#### Zahteva

144. Revizor načrtuje in izvaja postopke, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze in da bo z izbrano ravniyo zagotovila oblikoval zaključke.

#### Pojasnilo

145. Narava in viri potrebnih revizijskih dokazov so odvisni od želene ravni zagotovila, sodil, pomembnosti, predmeta revizije in obsega revizije.
146. Kdaj so revizijski dokazi zadostni, je odvisno od ravni zagotovila. Za oblikovanje zaključka z razumnim zagotovitom bo moral revizor pridobiti več dokazov kot pri poslih potrjevanja. Tudi narava revizijskih dokazov je različna glede na tip posla. Pri poslih z omejenim zagotovitom so revizijski dokazi večinoma analitični postopki in pregledi, medtem ko mora pri poslih z razumnim zagotovitom revizor praviloma uporabiti vse revizijske tehnike (glej odstavek 160).
147. Zadostnost je merilo količine dokazov, ki je potrebna za podporo revizijskih ugotovitev in zaključkov. Pri ocenjevanju zadostnosti dokazov mora revizor ugotoviti, ali je bilo pridobljenih dovolj dokazov, da bi prepričali dobro obveščeno osebo, da so ugotovitve razumne.
148. Ustreznost je merilo kakovosti dokazov in obsega pomembnost, tehtnost in zanesljivost. Pomembnost se nanaša to, koliko je dokaz logično povezan z zadevo, ki je predmet preiskovanja in kako pomemben je zanjo. Tehtnost se nanaša na to, kakšen pomen ima dokaz za merjenje tistega, kar se vrednoti. Z drugimi besedami, tehtnost se nanaša na to, v kolikšni meri dokaz predstavlja tisto, kar naj bi predstavljal. Zanesljivost se nanaša na to, ali je bil dokaz pridobljen na pregleden in ponovljiv način.
149. Revizor načrtuje odzive, ki so primerni glede na ocenjena tveganja. Odzivi na ocenjena tveganja so lahko oblikovanje revizijskih postopkov, ki naslavlajo tveganja, kot so postopki preveritev in preizkus kontrol. Preveritve vključujejo preveritev podrobnih dejstev in analitične postopke. Če se revizor namerava zanesti na notranje kontrole, mora najprej pridobiti dokaze, da kontrole učinkovito delujejo, da bi pri načrtovanju preveritev lahko določil ustrezno naravo, čas in obseg preveritev. Sistem in delovanje ključnih kontrol, pomembnih za predmet revizije, se lahko ocenita kot primerna.

150. Proces zbiranja dokazov se nadaljuje dokler revizor ni prepričan, da je pridobil zadostne in ustrezne dokaze, ki omogočajo dogovorjeno raven zagotovila pri oblikovanju zaključka ali mnenja.
151. Količina potrebnih dokazov je odvisna od revizijskega tveganja (večje kot je tveganje, več dokazov bo verjetno potrebnih) in kakovosti teh dokazov (višja kot je kakovost, manj dokazov je potrebnih). Vendar revizor obseg potrebnih dokazov vedno oceni glede na lastnosti posamične revizije in ne le glede na količino in kakovost dokazov. Zadostnost in ustreznost dokazov sta na ta način medsebojno povezani.
152. Zgolj povečanje količine dokazov ne more nadoknaditi njihove slabše kakovosti. Zanesljivost dokazov je odvisna od vira in narave dokazov ter okoliščin, v kakršnih so bili pridobljeni. Revizor pretehta tako pomembnost kot zanesljivost informacij, ki jih bo uporabil kot revizijske dokaze.

#### Zahteva

- 153. Revizor VRI s sodnimi pristojnosti izvede postopke za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede odgovornosti funkcionarjev, ki bi bili lahko odgovorni za neskladna/nezakonita ravnanja.**

#### Pojasnilo

154. Pri načrtovanju in izvajanju revizij mora revizor VRI s sodnimi pristojnostmi pridobiti zadostne in ustrezne dokaze glede odgovornosti funkcionarjev, ki bi bili lahko odgovorni za neskladna/nezakonita dejanja.
155. Proces zbiranja dokazov traja dokler revizor VRI s sodnimi pristojnostmi ni prepričan, da razpolaga z zadostnimi in ustreznimi dokazi za sprejem odločitve, ali so osebe, odgovorne za neskladnost, odgovorne tudi za kakšno izgubo, zlorabo ali oškodovanje javnih sredstev in bi morale biti odpuščene zaradi slabega poslovanja.
156. Revizor VRI s sodnimi pristojnostmi na podlagi strokovne presoje oceni, ali razpolaga z zadostni in ustreznimi dokazi, da lahko dokaže osebno odgovornost funkcionarjev za neskladna dejanja.
157. Strokovna presoja pri ugotavljanju, ali je funkcionar osebno odgovoren za dejanja neskladnosti, lahko vključuje:
- oceno izvrševanja pooblastil funkcionarja, kakor so zapisane v zakonu ali opisu delovnih nalog;
  - ugotavljanje, ali so neskladja ali nezakonita dejanja funkcionarja povzročila ugotovljeno škodo, zlorabo ali oškodovanje javnih sredstev ali dobrin;
  - oceno obstoja olajševalnih okoliščin, kot so višja sila, nepredvidljive okoliščine;
  - oceno razmerja med računovodji in poslovodji in možne učinke in posledice, ki jih neskladna ravnanja lahko imajo.

#### Zahteva

- 158. Revizor izbere tako kombinacijo revizijskih tehnik, da bo lahko oblikoval zaključek z izbrano stopnjo zagotovila.**

## Pojasnilo

159. Revizor izvaja učinkovite revizijske postopke skladno z načrtom revizije, da pridobi revizijske dokaze in izpolni cilje revizije. Pogosto bo revizor zato, da bo pridobil zadostne in ustrezne dokaze, med sabo združeval ali primerjal dokaze, pridobljene z različnimi tehnikami/metodami. Na primer iz intervjujev z vodstvom in zaposlenimi lahko spozna, kako enotni so v razumevanju poslovnih praks in etičnega ravnanja. Na tej podlagi bi lahko ugotavljal, ali so bile vzpostavljene ustrezne kontrole, na primer ali je poslovodstvo pripravilo pisni kodeks obnašanja in ali so ga v praksi izvajali. Anketa med zaposlenimi lahko na primer osvetli, v kolikšni meri poslovodstvo ravna skladno s kodeksom. Revizor bo zbral kvantitativne in kvalitativne dokaze ali kombinacijo njih, odvisno od obsega revizije.
160. Revizijski dokazi se zbirajo z uporabo različnih metod, kot so:
- a) opazovanje,
  - b) pregledovanje,
  - c) poizvedovanje,
  - d) zunanje potrjevanje,
  - e) ponovitev,
  - f) ponovni izračun,
  - g) preverjanje,
  - h) testiranje kontrol,
  - i) analitični postopki.
161. Opazovanje pomeni spremljanje drugih pri izvajanju procesa ali postopkov. Opazovanje daje revizijske dokaze o izvajanju procesa ali postopka, vendar so le-ti omejeni na čas, ko je ogled potekal, in z dejstvom, da je opazovanje lahko vplivalo na to, kako se proces ali postopek izvaja.
162. Pregledovanje pomeni proučevanje ali osebni pregled knjig, zapisov ali dokumentov, notranjih in zunanjih, v pisni ali elektronski obliki. Revizor presodi o zanesljivosti vseh pregledanih dokumentov in se zaveda tveganj prevar in možnosti, da pregledani dokumenti niso avtentični.
163. Poizvedovanje pomeni pridobivanje informacij od oseb znotraj in zunaj organizacije revidiranja. Sicer je to odvisno od predmeta in obsega revizije, a zgolj intervjuji in vprašalniki praviloma ne bodo zadostni in ustrezni dokazi. Druga primerna metoda pridobivanja revizijskih dokazov, s katero se lahko ti dopolnijo, je na primer pisna dokumentacija revidiranja.
164. Zunanje potrjevanje predstavlja revizijske dokaze, ki jih je revizor pridobil kot neposredne odgovore od tretjih oseb. Na primer, revizor pridobiva povratne informacije neposredno od upravičencev ali tretjih oseb, ki niso upravičenci, ker niso dobili sredstev, za katere revidiranec trdi, da so bila izplačana, ali potrjujejo, da so bila sredstva porabljena za predviden namen, kakor je bil določen v pogodbi o financiranju.
165. Ponovitev pomeni neodvisno ponovno izvajanje istega postopka, kot ga je izvedel revidiranec, in kontrol, ki so bile izvorno izvedene kot del revidirančevih notranjih kontrol. Ponovitev se lahko izvede ročno ali s pomočjo računalniško podprtih revizijskih tehnik. Pri tehnično zahtevnih primerih se lahko vključi strokovnjake.
166. Ponovni izračun pomeni preverjanje matematične točnosti dokumentov ali navedb. Preračun se lahko izvede ročno ali elektronsko.

167. Preverjanje je preverjanje posameznih transakcij ali aktivnosti s sodili. Preverjanje se praviloma uporablja pri poslih potrjevanja in mora vedno biti ena izmed uporabljenih tehnik pri tovrstnih poslih. Vendar je zgolj preverjanje redko učinkovita metoda, zato se jo pogosto uporablja v kombinaciji z drugimi revizijskimi tehnikami.
168. Testiranje kontrol vključuje testiranje kontrol, ki jih je poslovodstvo vzpostavilo, da bi omejili tveganja za neskladnosti ali tveganja pomembno napačnih navedb.
169. Analitični postopki se lahko uporabijo kot del analize tveganj ali pri zbiranju revizijskih dokazov. Revizijski dokazi se lahko zbirajo s primerjanjem podatkov, proučevanjem nihanj ali ugotavljanjem razmerij, ki se ne zdijo skladna s pričakovanimi, na podlagi ali zgodovinskih podatkov ali revizorjevih izkušenj. Regresijska analiza ali druge matematične metode lahko revizorjem javnega sektorja pomagajo pri primerjanju dejanskih in pričakovanih rezultatov. Analitični postopki nikoli ne morejo biti edina uporabljena metoda. Pri poslih z omejenim zagotovitom analitični postopki v kombinaciji s pregledom praviloma zadostujejo za oblikovanje zaključka z omejenim zagotovitom, medtem ko je razumno zagotovilo lahko dano le na podlagi kombinacije tehnik, navedenih v odstavku 158.

#### Zahteva

- 170. VRI s sodnimi pooblastili izvajajo poizvedbe v pisni obliki, kadar tako zahteva nacionalna zakonodaja.**

#### Pojasnilo

171. VRI s sodnimi pooblastili še posebej uporabljajo metodo poizvedbe, kot je ta urejena s predpisi o revidiranju. To lahko vključuje pisno komunikacijo z ustreznimi odgovornimi osebami, skupaj z zaprosilom za informacije, ki jih revizijska skupina smatra kot nujne za utemeljitev zaključkov.

## Vzorčenje

#### Zahteva

- 172. Revizor vzorči, kadar želi pridobiti dovolj enot populacije, da bo lahko oblikoval zaključke o tej populaciji. Pri oblikovanju revizijskega vzorca upošteva namen revizijskega postopka in značilnosti populacije, iz katere bo vzorčil.**

#### Pojasnilo

173. Revizijsko vzorčenje je opredeljeno kot uporaba revizijskih postopkov na manj kot 100 % enot populacije, ki je pomembna za revizijo.
174. Vzorec je lahko kvantitativen ali kvalitativen, odvisno od obsega revizije in potrebe po informacijah za osvetlitev predmeta revizij iz različnih strani.
175. Kvantitativno vzorčenje se uporabi, kadar želi revizor oblikovati zaključke o celotni populaciji tako, da preveri vzorec izbranih enot te populacije. Pri kvantitativnem vzorčenju mora biti tveganje pri vzorčenju zmanjšano na sprejemljivo raven. Vendar tehnični pristop h



kvantitativnemu vzorčenju lahko zahteva uporabo statističnih tehnik. Če revizijska skupina ni večja teh tehnik, se lahko vključi strokovnjak za statistiko.

176. Kvalitativno vzorčenje<sup>15</sup> je izbirni postopek, ki se izvaja kot načrtovan in sistematičen postopek identifikacije dejavnikov variacij pri predmetu revizije. Revizor lahko vzorči na podlagi značilnosti posameznikov, skupin, dejavnosti, postopkov ali revidiranca kot celote. Kvalitativno vzorčenje vedno zahteva skrbno oceno in zadostno poznavanje predmeta revizije.
177. Kadar revizor izbira primere za poglobljeno študijo, praviloma uporablja relativno majhne vzorce, ki lahko dajo odgovore na bolj raziskovalna vprašanja in omogočajo pridobiti nove informacije, analize in vpoglede v predmet revizije.
178. Za izbiro enot vzorca pri obravnavi velikih tveganj je bolj primerno vzorčiti na podlagi analize tveganj kot statistično.

## **ZAHTEVE V ZVEZI Z VREDNOTENJEM REVIZIJSKIH DOKAZOV IN OBLIKOVANJEM ZAKLJUČKOV**

### Zahteva

- 179. Revizor pridobljene revizijske dokaze primerja s sodili in oblikuje revizijske ugotovitve, na podlagi katerih bo oblikoval revizijske zaključke.**

### Pojasnilo

180. Zbrani dokazi in stališča revidiranca se ovrednotijo z uporabo strokovne presoje in poklicne nezaupljivosti.
181. V procesu vrednotenja revizor oceni, ali ima zadostne in ustrezne revizijske dokaze za oblikovanje zaključka.
182. Za uravnotežen in nepristranski pogled se ovrednotijo vsi pridobljeni dokazi v povezavi z revizijskimi ugotovitvami.
183. Po opravljenih načrtovanih postopkih pridobivanja dokazov revizor oceni, ali lahko na podlagi pridobljenih dokazov oblikuje zaključek. Če izveden obseg dela ni zadosten, revizor lahko izvede dodatne postopke ali pa preoblikuje svoje mnenje glede na omejitve v obsegu izvedenega dela.

### Zahteva

- 184. Na podlagi revizijskih ugotovitev in stopnje pomembnosti revizor oblikuje zaključek, ali je predmet revizije v vseh pomembnih pogledih skladen s sodili.**

---

<sup>15</sup> Primeri takih tehnik so lahko heterogeno vzorčenje (različni), homogeno vzorčenje (podobni), vzorčenje kritičnih primerov in vzorčenje primerov odstopanj.

## Pojasnilo

185. Upošteva je določeno pomembnost, revizor oceni, ali so revizijske ugotovitve dovolj pomembne, da lahko zaključi, da predmet revizije ni skladen v vseh pomembnih pogledih s sodili. Revizor upošteva vrednost, naravo in kontekst odvisno od lastnosti predmeta revizije. To pomeni, da primeri neskladnosti, ki bi jih predvideni uporabniki ocenili za pomembne po naravi ali kontekstu, tudi lahko pripeljejo do zaključka, da gre za neskladnost.
186. Pomembnost po vrednosti je lahko določena z zneski (denarnimi zneski) ali drugimi količinskimi merami, kot so število prebivalcev ali subjektov, raven ogljikovih emisij, dnevi prekoračitev rokov in podobno (glej odstavek 129).
187. Revizor lahko vključi tudi:
- izpostavljenost in občutljivost progama, ki se obravnava (na primer, ali je predmet pomemben za javni interes, ali vpliva na položaj ranljivih skupin prebivalcev in podobo),
  - potrebe in pričakovanja zakonodajalca, javnosti in drugih uporabnikov revizijskega poročila,
  - naravo za proučevani primer veljavnih predpisov.

## Zahteva

- 188. Revizor sporoči raven danega zagotovila na pregleden način.**

## Pojasnilo

189. Revizor mora pridobiti zaupanje predvidenih naslovnikov v rezultate revizije. To doseže tako, da prikaže, da so bili ugotovitve, sodila in zaključki oblikovani na uravnotežen in utemeljen način, in kako splošni zaključki ali priporočila izhajajo iz ugotovitev.
190. Pri poslih neposrednega poročanja mora revizor jasno navesti, ali je zaključek dan z omejenim ali razumnim zagotovitom. Pri poslih potrjevanja se raven danega zagotovila lahko razbere iz značilne uporabe standardiziranih revizijskih mnenj.

## **ZAHTEVE V ZVEZI S POROČANJEM**

### Zahteva

- 191. Revizor sporoči zaključek v revizijskem poročilu. Zaključek je lahko oblikovan kot mnenje, zaključek, odgovor na določena revizijska vprašanja ali priporočila.**

### Pojasnilo

192. Mnenje je jasna, pisna izjava revizorja izražena v standardizirani obliki in je lahko prilagojeno ali neprilagojeno. V revizijskem poročilu je navedeno, ali so primeri neskladnosti prevladujoči. Mnenje se praviloma uporablja pri poslih potrjevanja.
193. Kadar ni bilo ugotovljenih primerov pomembnih neskladnosti, je mnenje neprilagojeno. Primer oblike neprilagojenega mnenja za posel z razumnim zagotovitom (kjer se v prostor med oklepaji

vnese ustrezno besedilo) se lahko glasi : "Po našem mnenju je [predmet revizije] v vseh pomembnih pogledih skladen z [ uporabljena sodila]."

194. Revizor prilagodi svoje mnenje v naslednjih primerih:

- a) Pomembni primeri neskladnosti. Odvisno od obsega neskladnosti to lahko vodi h:
  - I. Kvalificiranemu mnenju (če so odstopanja skladnosti pomembna, vendar ne prevladujoča): "Na podlagi izvedenih postopkov smo ugotovili, da je predmet revizije, z izjemo [opis izjeme], skladen v vseh pomembnih pogledih z [uporabljena sodila]... " ali
  - II. Zavrnilnemu mnenju (če so odstopanja skladnosti pomembna in prevladujoča): "Po našem mnenju [predmet revizije] ni skladen v vseh pomembnih pogledih z [uporabljena sodila] ... in odstopanja so prevladujoča. " ali
- b) Omejen obseg preveritev. Odvisno od velikosti omejitev to lahko vodi h:
  - I. Kvalificiranemu mnenju (če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov in je verjetni učinek pomemben, vendar ne prevladujoč): "Po našem mnenju revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, z izjemo [opis izjeme], kar lahko pomembno vpliva, vendar ni prevladujoče. " ali
  - II. Izjavi (če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o skladnosti s predpisi in je verjetni učinek pomemben in prevladujoč): "O predmetu revizije ne moremo izreči mnenja. Nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za izrek mnenja ....".

195. Pri poslih z omejenim zagotvilom se neprilagojeno mnenje lahko glasi: "Na podlagi izvedenih postopkov, opisanih v poročilu, nismo zasledili ničesar, kar bi nas navajalo k mnenju, da predmet revizije ni skladen v vseh pomembnih pogledih z [uporabljena sodila]. ". Prilagojeno mnenje se lahko glasi: "Na podlagi izvedenih postopkov, opisanih v poročilu, razen [popis izjeme] nismo zasledili ničesar, kar bi nas navajalo k mnenju, da predmet revizije ni skladen v vseh pomembnih pogledih z [uporabljena sodila]. ".

196. Zapis mnenja odraža tudi pooblastila VRI. Revizor tako lahko uporabi tudi izraze, kot so "zakonito in pravilno", "je pravilno" ali "je bilo uporabljeno za namene, kot je določil parlament".

197. Pri poslih z razumnim zagotvilom in neprilagojenim mnenjem revizor izjavi, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni za oblikovanje mnenja.

198. Pri poslih potrjevanja da revizor zagotvilo z jasno izjavo o ravni danega zagotovila v obliki standardiziranih mnenj ali zaključkov.

199. Pri poslih neposrednega poročanja revizor da zagotovila tako, da:

- a) oblikuje jasno izjavo o ravni danega zagotovila v zaključkih, ki vsebujejo tudi izrecno navedbo ravni danega zagotovila, ali
- b) pojasni, kako je prišel na uravnotežen in utemeljen način do ugotovitev, sodil in zaključkov in zakaj kombinacija ugotovitev in sodil vodita k določenemu končnemu zaključku ali priporočilu.<sup>16</sup>

---

16

MSVRI 100/32.

200. Pri poslih z razumnim zagotvilom revizor zbere zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da lahko oceni, ali je predmet revizije skladen v vseh pomembnih pogledih z izbranimi primernimi sodili, in pripravi poročilo v obliki pozitivnega zagotovila.

201. Pri poslih z omejenim zagotvilom revizor zbere zadostne in ustrezne dokaze, da obravnava dogovorjeni predmet posla, vendar so ti postopki v primerjavi s tistimi, ki so potrebni pri poslih razumnega zagotovila, omejeni. Na tej podlagi revizor, če je to primerno, zaključi, da ni zasledil ničesar, kar bi ga navedlo k mnenju, da predmet revizije ni skladen z izbranimi sodili.

#### Zahteva

**202. Revizor pripravi revizijsko poročilo ob upoštevanju načel popolnosti, nepristranskosti, pravočasnosti, točnosti in navzkrižnosti.**

#### Pojasnilo

203. Pri poslih potrjevanja in neporednega poročanja mora biti zaključek tako jasen, da ni tveganja za napačno razumevanje.

204. Poročanje je eden izmed ključnih delov revizije. Oblike poročanja so lahko določene v zakonu ali s pooblastili VRI. Ob koncu vsake revizije se v primerni obliki pripravi pisno poročilo, navedejo ugotovitve, mnenja, zaključki in priporočila.

205. Načelo popolnosti zahteva od revizorja, da obravnava vse pomembne ugotovitve, preden izda poročilo.

206. Načelo nepristranskosti zahteva od revizorja, da z uporabo strokovne presoje in nezaupljivosti zagotovi, da so podatki, uporabljeni v poročilu, točni in da so ugotovitve in zaključki predstavljeni na smiseln, pošten in uravnotežen način.

207. Načelo pravočasnosti narekuje, da mora biti revizijsko poročilo pripravljeno v času, da ima za predvidene uporabnike uporabo vrednost.

208. Načelo točnosti in posvetovanja narekuje preverjanje točnosti navedb dejstev z revidiranci.

209. Načelo navzkrižnosti narekuje, da se odgovori odgovornih subjektov in revizorjevi odgovori nanje vključijo v revizijsko poročilo.

## **Struktura poročila – posli neposrednega poročanja**

#### Zahteva

**210. Revizijsko poročilo vsebuje naslednje elemente (vendar ne nujno v takem zaporedju):**

- a) naslov,
- b) navedba revizijskih standardov,
- c) povzetek (kot je primerno),
- d) opis predmeta revizije in obseg revizije (obseg in omejitve revizije), e) sodila,
- e) navedba in utemeljitev uporabljenih metod,
- f) ugotovitve,

- g) zaključek na podlagi odgovorov na posamezna revizijska vprašanja ali mnenje,**
- h) odgovor revidirancev (kot je primerno),**
- i) priporočila (kot je primerno).**

#### Pojasnilo

- 211. Povzetek izvedenega dela in uporabljenih metod pomaga predvidenim uporabnikom razumeti revizorjev zaključek. Za veliko revizij je možnih veliko različnih izvedb postopkov, ki jih je v praksi težko jasno in nedvoumno predstaviti. Zato mora povzetek izvedenega dela in uporabljenih metod zunanjemu bralcu ponuditi kratko razlago o tem, kako je bila revizija izvedena.
- 212. Pri opisu uporabljenih sodil se lahko navede, da so zakoni, predpisi in pravila, uporabljena v reviziji, podrobneje navedeni v revizijskem poročilu.
- 213. Opis ugotovitev vsebuje revizorjevo presojo pridobljenih dokazov z izbranimi sodili in pojasni, kako ga je to vodilo do revizijskih ugotovitev.
- 214. Vključitev odgovorov revidirancev v revizijsko poročilo pokaže na njihovo namero ukrepati na podlagi revizijskega poročila. Pogovor o ugotovitvah v fazi osnutka poročila pomaga zagotoviti, da so le-te popolne, točne in pošteno predstavljene.
- 215. Pri ugotovljenih večjih odstopanjih se o neskladnostih poročča, priporočila pa se oblikujejo takrat, kadar obstaja možnost za bistvene izboljšave. Za uporabnike poročila bo verjetno koristno, da revizor izpostavi prizadevanja revidirancev za odpravo neskladnosti.
- 216. Konkretna in praktična priporočila pomagajo pri spodbujanju dobrega upravljanja v javnem sektorju, vendar mora revizor paziti, da priporočila niso tako natančna, da bi z njimi prevzel vlogo poslovodstva in s tem tveganje za svojo neodvisnost.
- 217. Priporočila se lahko izdajo ločeno od revizijskega poročila, saj so praviloma napisana za vodstvo revidiranca. V takih primerih se lahko priporočila posredujejo ločeno, v pismu poslovodstvu.

## **Struktura poročila – posli potrjevanja**

#### Zahteva

- 218. **Revizijsko poročilo vsebuje naslednje elemente (vendar ne nujno v takem zaporedju):**
  - a) naslov,**
  - b) naslovnik,**
  - c) opis informacij o predmetu revizije, in kadar je primerno, prednostni predmet revizije,**
  - d) obseg in omejitve revizije ter revidirano obdobje,**
  - e) odgovornosti odgovornega subjekta in revizorja,**
  - f) sodila,**
  - g) navedba revizijskih standardov in stopnje zagotovila,**
  - h) povzetek izvedenega dela in uporabljenih metod,**

- i) mnenje/zaključek,
- j) odgovori revidiranca (kot je primerno),
- k) datum poročila,
- l) podpis.

#### Pojasnilo

219. Nekatere VRI poročajo o rezultatih revizij skladnosti skupaj z revizijo računovodskih izkazov. VRI zagotovi, da so zahteve revizije skladnosti izpolnjene, ali z ločenimi elementi revizije skladnosti ali vgrajene kot del elementov revizije računovodskih izkazov.
220. Priporočila pri poslih potrjevanja praviloma niso del poročila. Lahko se izdajo ločeno, v pismu poslovodstvu.

## Struktura dodatnega poročila – VRI s sodnimi pristojnostmi

#### Zahteva

221. Na VRI s sodnimi pristojnostmi mora revizor pri pisanju poročil upoštevati tudi potrebe tožilcev oziroma tistih, ki so odgovorni za sodne zadeve znotraj VRI, in zato, kakor je primerno, v poročila pri neposrednem poročanju in poslih potrjevanja vključi tudi:
- a) določitev odgovornih strank in revidirancev;
  - b) odgovorne osebe in njihove odgovornosti;
  - c) navedbo revizijskih standardov, ki so bili uporabljeni;
  - d) odgovornosti revizorja;
  - e) povzetek izvedenega dela;
  - f) ravnanja in postopke, na katere vplivajo ugotovljene neskladnosti in/ali nezakovitosti; te navedbe morajo vsebovati, kakor je primerno:
    - opis ugotovitve in razloge za neskladnosti,
    - pravni predpis, ki je bil kršen (sodilo),
    - posledice neskladnosti in/ali morebitnih nezakovitih ravnanj;
  - g) odgovorne osebe in njihova pojasnila v zvezi z očitanimi neskladnimi ravnanji in/ali morebitnimi nezakovitimi ravnanji, kadar je to primerno;
  - h) revizorjevo strokovno oceno, na podlagi katere je ugotovil, ali je nastopila tudi osebna odgovornost za neskladna ravnanja;
  - i) vrednost ustvarjene izgube/zlorabe/škoda in znesek, ki ga bo oseba morala plačati, glede na osebno odgovornost;
  - j) vse ukrepe, ki so jih za zmanjšanje izgube/zlorabe/škoda izvedle odgovorne osebe v času izvajanje revizije;
  - k) pojasnila poslovodstva revidiranca glede neskladnih/nezakovitih ravnanj.

## Pojasnilo

222. Uporabniki revizijskega poročila revizij skladnosti VRI s sodnimi pristojnostmi so tudi tožilec ali odgovorni za sodne zadeve znotraj VRI.
223. VRI s sodnimi pristojnostmi lahko sprejmejo zaključke tudi v zvezi z razrešitvami ali osebno odgovornostjo za neskladna ravnanja. To so praviloma predlogi in končne odločitve o osebni odgovornosti, sankcioniranje pa se nadaljuje v sodnem procesu. Osebna odgovornost se lahko meri glede na obseg udeležbe osebe pri neskladnem ravnanju (nezakonito, nepotrebno, pretirano, ekstravagantno, nezavedno), kakor je to mogoče ugotoviti iz dokumentov v zvezi s tem ravnanjem, ki jih je ta oseba potrdila.
224. V poročilu mora revizor pojasniti metodo, ki jo je uporabil za ugotavljanje odgovornosti vsakega posameznika, ki je sodeloval pri administriranju, upravljanju, uporabi ali nadzoru javnih sredstev ali dobrin.

## Poročanje o sumu nezakonitega ravnanja

### Zahteva

- 225. Pri izvajanju revizij skladnosti revizor v primerih, kadar zazna primere neskladnosti, ki imajo tudi znake morebitnih nezakonitih dejanj ali prevare, s poklicno skrbnostjo in previdnostjo o teh primerih poroča pristojnemu organu. Revizor predvsem pazi, da ne ogrozi morebitnega nadaljnjega sodnega ali inšpekcijskega postopka.**

### Pojasnilo

226. Ugotavljanje morebitnih nezakonitih ravnanj, vključno s prevarami, ni osrednji cilj izvajanja revizije skladnosti, revizor pa vseeno vključi tveganje za prevare v svojo oceno tveganj in ostaja pri opravljanju svojega dela pozoren na znake nezakonitih ravnanj, vključno s prevarami.
227. Revizor se lahko posvetuje s pravnimi strokovnjaki ali ustreznimi regulatornimi organi. Poleg tega lahko obvesti o svojih sumih tudi ustrezne ravni posloводства ali odgovornih za upravljanje in kasneje naknadno preveri, kako so ukrepali. Ureditve, organizacija in pristojnosti VRI so po svetu zelo različni, zato vsaka VRI sama določi ustrezne načine ukrepanja v zvezi s primeri neskladnosti, ki so povezane s prevarami ali resnimi nepravilnostmi.
228. Samo sodišče lahko odloči, ali je posamezna transakcija nezakonita in predstavlja kaznivo dejanje. Vendar lahko tudi VRI s sodnimi pristojnostmi ugotovijo, da je posamezna transakcija nezakonita, in upravičeno izrečejo sankcije odgovorni osebi ali naložijo vračilo sredstev, nezakonito pridobljenih dobrin in nezapadlih ali nedopustnih plačil.
229. Čeprav revizorji ne odločijo o tem, ali nezakonito ravnanje predstavlja tudi kaznivo dejanje in ali so izpolnjeni pogoji za osebno odgovornost, so vseeno odgovorni, da ocenijo, ali je predmetna transakcija skladna z zakoni in pravili in ali ravnanje predstavlja tako kršitev, ki bo privedla do tega, da bo sodišče izreklo sankcije ali naložilo vračilo nezapadlih ali nedopustnih plačil ali neupravičeno pridobljenega premoženja.
230. VRI s sodnimi pristojnostmi lahko poročajo o nezakonitih dejanjih organom tožilstva, ki odločijo, ali je primer treba obravnavati pred rednim sodiščem.

231. Kadar se pojavi sum nezakonitega ravnanja med izvajanjem revizije, lahko revizor o tem obvesti poslovodstvo ali pristojne za upravljanje. Tisti, ki so pristojni za upravljanje, bodo verjetno organi v visokih strukturah uprave in ministrstev. Kadar je to primerno in razumno, revizor lahko naknadno preveri, ali so poslovodstvo ali pristojni za upravljanje ustrezno ukrepali, kot na primer poročali o dogodku pristojnim organom pregona. Revizor lahko v primeru suma kaznivega dejanja tudi neposredno obvesti organe pregona.

## **ZAHTEVE V ZVEZI S SPREMLJANJEM**

### Zahteva

**232. Revizor se odloči, da bo spremljal učinke izrečenih mnenj/zaključkov/priporočil o ugotovljenih neskladnostih v revizijskem poročilu, kadar je to primerno.**

### Pojasnilo

233. Pomembna vloga VRI pri spremljanju ravnanj odgovornih strani je preveriti, kako so se odzvali na zadeve, izpostavljene v revizijskem poročilu. Načrt spremljanja ravnanja revidirancev se pripravi po izdaji revizijskega poročila in vsebuje vprašanja v zvezi z ustreznim ukrepanjem revidirancev na zadeve, ki so bile izpostavljene v poročilu. Ne zadostno ali nezadovoljivo ukrepanje revidirancev je lahko razlog za ponovno poročanje VRI.
234. Proces spremljanja popravni učinkov spodbuja učinkovito implementacijo popravni ukrepov in daje uporabne povratne informacije revidirancem, uporabnikom revizijskega poročila, širši javnosti in revizorju za nadaljnje načrtovanje revizij.
235. Potreba po spremljanju popravni učinkov bo odvisna od narave predmeta revizije, ugotovljenih neskladnosti in konkretnih okoliščin revizije. Pri nekaterih VRI, vključno z VRI s sodnimi pristojnostmi, ponovni pregled lahko vodi do izdaje pravno zavezujočih poročil ali sodnih odločb. Pri revizijah, ki se redno izvajajo, je to spremljanje lahko del ocene tveganj za naslednjo tako revizijo. Poročanje o popravni učinkih je lahko formalno poročanje revizorja zakonodajalcu, revidirancu ali drugim ustreznim organom, lahko pa ima obliko poročil, internih intervjujev, samoevalvacij revidiranca ali evalvacij s strani tretjih ali pa gre za ponovno revizijo.
236. Postopki spremljanja popravni učinkov so lahko določeni že v pooblastilih VRI. Taki postopki so za revidirance lahko koristni.