

**PRAVILA REVIDIRANJA**

**NAPOTKI ZA PRIPRAVO  
REVIZIJSKE  
DOKUMENTACIJE PRI  
REVIZIJI MANJŠIH  
ORGANIZACIJ**

**Uredila dr. Metka Duhovnik**

SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO  
Ljubljana, julij 2012

## NAPOTKI ZA PRIPRAVO REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE PRI REVIZIJI MANJŠIH ORGANIZACIJ. PRAVILA REVIDIRANJA

Ljubljana 2012

Izdajatelj: Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana

Pripravila in uredila: dr. Metka Duhovnik

Oblikovalec naslovne strani: Igor Resnik, univ. dipl. inž. arh.

E-publikacija

CIP - Kataložni zapis o publikaciji  
Narodna in univerzitetna knjižnica, Ljubljana  
657.6(0.034.2)

NAPOTKI za pripravo revizijske dokumentacije  
pri reviziji manjših organizacij [Elektronski vir] : pravila  
revidiranja / uredila Metka Duhovnik. - El. knjiga. -  
Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2012

Način dostopa (URL): <http://www.si-revizija.si/>

ISBN 978-961-6495-60-8 (pdf)

1. Duhovnik, Meta  
262574080

## OPOZORILO BRALCEM

Dokument je pripravljen po zgledu Navodila za revizijsko dokumentacijo manjših revizijskih družb (Practice Note 26: Guidance on Smaller Entity Audit Documentation (Revised)), ki ga je na podlagi prenovljenih Mednarodnih standardov revidiranja pripravil Odbor za revizijsko prakso (The Auditing Practices Board) decembra 2009, in je prilagojen slovenskim razmeram.

Ta dokument ne nadomešča ali spreminja nobenega od Mednarodnih standardov revidiranja ali drugih predpisov za revidiranje v Sloveniji. Ti napotki so namenjeni kot opomnik in delovni pripomoček pri revidiranju manjših organizacij ob vsestranskem upoštevanju zahtev MSR (vključno z navodili glede prilagoditve splošno veljavnih zahtev MSR konkretnim organizacijam in njihovem poslovnemu okolju) in drugih veljavnih predpisov v Sloveniji. Slovenski inštitut za revizijo ne prevzema odgovornosti za katerokoli napako, škodo ali izgubo iz pogodbenih razmerij, ki bi nastala z uporabo tega dokumenta, pri odločitvah ali nesprejetih odločitvah pri delu, ker so te v izključni pristojnosti partnerjev, odgovornih za posel. Metode in zgledi v teh napotkih ponujajo možne rešitve in so primeri dobre prakse, a nobenih ne predpisujejo.

PRAVILA REVIDIRANJA

**NAPOTKI ZA PRIPRAVO  
REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE  
PRI REVIZIJI MANJŠIH ORGANIZACIJ**

Pripravila in uredila: dr. Metka Duhovnik

© Avtorske pravice, povezane z Napotki za pripravo revizijske dokumentacije pri reviziji manjših organizacij, ima Slovenski inštitut za revizijo v Ljubljani. Vse pravice pridržane.

## VSEBINA

Uvod.....	9
Cilji revizijske dokumentacije .....	12
Posebne presoje pri dokumentiranju revizije manjših organizacij. . . .	15
Zahteve v zvezi z dokumentacijo v MSR .....	24
Dodatek 1: Povzetek zahtev v zvezi z dokumentacijo v MSR .....	27
Dodatek 2: Zgledi revizijske dokumentacije .....	51

## UVOD

1. Ti napotki dajejo revizorjem usmeritve glede učinkovitega izvajanja zahtev v zvezi z dokumentacijo, ki jih vsebujejo Mednarodni standardi revidiranja (MSR), izdani v letu 2009,<sup>1</sup> pri revizijah manjših organizacij. Treba jih je brati v povezavi z navedenimi MSR. Napotki ne predstavljajo vsestranskih navodil za uporabo MSR pri manjših revizijah.<sup>2</sup>
2. Navodila v teh napotkih so namenjena revizorjem manjših in preprostejših organizacij. Praviloma so to tiste, kjer:
  - je lastništvo osredotočeno na majhno število oseb (pogosto na eno samo osebo), ki so vključene v vodenje poslov,
  - so posli enostavni in imajo malo virov prihodkov in dejavnosti,
  - so poslovni procesi in računovodski sistemi enostavni,
  - je relativno malo notranjih kontrol in so lahko neformalne.

---

<sup>1</sup> Preoblikovani (clarified) MSR se uporabljajo pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali pozneje.

<sup>2</sup> MSR tudi sami vsebujejo navodila glede posebnih presoj v zvezi z manjšimi organizacijami, ki lahko pomagajo pri uporabi teh standardov.

Med take organizacije so lahko vključene tudi družbe, za katere revizija ni obvezna in so se vseeno prostovoljno odločile za revizijo, majhne odvisne družbe in druge manjše organizacije, kot so na primer dobrodelne ustanove, prav tako pa tudi razmeroma enostavne večje organizacije. Vsekakor pa bo verjetno potreben podrobnejši in natančnejši pristop pri manjših organizacijah z zapletenim poslovanjem ter pri zapletenih in posebnih zadevah.

3. Usmeritve se osredotočajo na področja, za katera se po odzivih iz prakse predvideva, da bi bila koristna dodatna pojasnila in navodila. Nazoren primer je pogosta negotovost glede zahtev za obseg dokumentacije o revizorjevem poznavanju organizacije, zlasti v zvezi z notranjim kontroliranjem.<sup>3</sup>
4. Revizijsko dokumentacijo v skladu z zahtevami MSR se da pripraviti na več različnih načinov. Zgledi, ki jih vsebuje Dodatek 2 teh napotkov, prikazujejo nekatere od možnih

načinov, kako se da doseči skladnost z dokumentacijskimi zahtevami. Vendar ti zgledi niso niti vsestranski niti obvezujoči.

<sup>3</sup> MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja* v odstavkih 32(b) in A131–A132 zahteva, da revizor dokumentira ključne sestavine poznavanja organizacije v zvezi z:

- ustrezno panogo dejavnosti, regulativnimi in drugimi zunanjimi dejavniki, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja,
- vrsto organizacije,
- izborom in izvajanjem računovodskih usmeritev organizacije,
- cilji in poslovnimi usmeritvami organizacije,
- sredstvi, s pomočjo katerih se ugotavlja in spremlja finančna uspešnost organizacije, ter
- vsako sestavino notranjega kontroliranja (okolje kontroliranja, postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji, informacijski sistem, kontrolno delovanje in spremljanje kontrol).

## CILJI REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE

5. MSR 230<sup>4</sup> navaja, da je revizorjev cilj pripraviti dokumentacijo, ki zagotavlja:
  - a) zadosten in ustrezen zapis osnov za revizorjevo poročilo in
  - b) dokaze, da je bila revizija načrtovana in opravljena v skladu z MSR ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.
6. MSR 230 pojasnjuje, da bo ravnanje v skladu z njegovimi zahtevami v načelu privedlo do dokumentacije, ki bo glede na okoliščine zadostna in ustrezna.
7. Nekateri drugi MSR vsebujejo posebne dokumentacijske zahteve, ki so namenjene pojasnjevanju uporabe MSR 230 v posebnih okoliščinah, ki jih obravnavajo ti standardi. Odsotnost dokumentacijskih zahtev v kakšnem posameznem MSR ne pomeni, da ni treba pripraviti dokumentacije v zvezi z izpolnjevanjem zahtev tega standarda.
8. MSR 230<sup>5</sup> tudi poudarja, da ni potrebno in izvedljivo, da revizor dokumentira vsako proučevano zadevo ali opravljeno strokovno presojo pri reviziji. Prav tako ni treba ločeno dokumentirati (na primer po kontrolnem seznamu) ravnanja v skladu z zahtevami, če je tako ravnanje razvidno iz drugih dokumentov, ki so vključeni v revizijski spis (obstoj primerno dokumentiranega revizijskega načrta na primer dokazuje, da je revizor načrtoval potek revizije).
9. Revizor mora pripraviti revizijsko dokumentacijo pravočasno. MSR 230<sup>6</sup> pojasnjuje, da pravočasna priprava zadostne in ustrezne revizijske dokumentacije pripomore k večji kakovosti revizije ter olajša učinkovit pregled in ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov in sprejetih sklepov pred dokončnim oblikovanjem revizorjevega poročila. Dokumentacija, ki je pripravljena po opravljeni reviziji, je verjetno manj točna od tiste, ki je pripravljena med opravljanjem dela.
10. Revizijska dokumentacija se poleg ciljev iz točke 5 uporablja še za vrsto drugih namenov, vključno z naslednjimi:<sup>7</sup>
  - pomaga delovni skupini za posel pri načrtovanju in izvajanju revizije;
  - pomaga članom delovne skupine za posel, ki so odgovorni za nadzor, pri usmerjanju in nadziranju revizij-

<sup>4</sup> MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavek 5.

<sup>5</sup> MSR 230, odstavek A7.

<sup>6</sup> MSR 230, odstavek A1.

<sup>7</sup> MSR 230, odstavek 3.

skega dela ter pri izpolnjevanju nalog pregledovanja v skladu z MSR 220<sup>8</sup>;

- omogoča revizijski skupini, da lahko svoje delo obrazloži;
- ohranja zapis o zadevah trajnega pomena za bodoče revizije;
- omogoča opravljanje pregledov in nadzora z namenom obvladovanja kakovosti v skladu z MSOK 1<sup>9</sup> ali z zahtevami v državi, če so strožje<sup>10</sup>, in
- omogoča opravljanje zunanjega nadzora v skladu s primernimi zakonskimi, regulativnimi in drugimi zahtevami.

11. Ravnanje v skladu z dokumentacijskimi zahtevami MSR lahko pomaga revizorju tudi pri obravnavanju vprašanj v zvezi s pomembnimi zadevami, ki se pojavijo med revizijo. To pogosto poveča kakovost razmišljanja, povezanega s temi zadevami, sprejetih presoj in sklepov. Spremljanje in nadzor revizij stalno in ponovno potrjuje potrebo po kar najbolj kakovostnem dokumentiranju osnov za ključne presoje, ki podpirajo revizorjevo mnenje. Dokumentiranje bistvenih strokovnih presoj pri sprejemanju sklepov je v MSR 230 nedvoumno opredeljeno kot zahteva (več o tem še v odstavku 13).

<sup>8</sup> MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavki 15–17.

<sup>9</sup> MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, odstavki 32–33, 35–38 in 48.

<sup>10</sup> MSR 220, odstavek 2.

## POSEBNE PRESOJE PRI DOKUMENTIRANJU REVIZIJE MANJŠIH ORGANIZACIJ

12. Na vrsto in obseg revizijske dokumentacije, ki je primerna za revizijo manjše organizacije, vplivajo posebne presoje, ki izvirajo iz:

- kakovostnih značilnosti preprostejše organizacije, kot jih obravnava odstavek 2:
  - koncentracija lastništva in posloводства,
  - nezapleteni delovni postopki,
  - preprosti računovodski sistemi,
  - sorazmerno majhno število kontrol in njihova neformalna oblika;
- značilnosti običajne delovne skupine za revizijo manjše organizacije ter načina, kako opravlja svoje revizijsko delo, vključno:
  - z naravo poslovnih odnosov med manjšimi organizacijami in njihovimi revizorji,
  - s sorazmerno majhnostjo delovne skupine za posel,
  - z uporabo licenčnih revizijskih programov.

13. Ne glede na te posebne presoje mora biti revizija računovodskih izkazov manjše organizacije skladna z MSR, vsa revizijska dokumentacija pa mora biti pripravljena dovolj



podrobno, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da spozna:<sup>11</sup>

- a) vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, opravljenih v skladu z zahtevami MSR ter z ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;
- b) izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze in
- c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov.

### Koncentracija lastništva in posloводства

14. Lastništvo manjših organizacij je pogosto v rokah manjšega števila posameznikov, od katerih je eden ali več dejavno vključenih v vsakdanje vodenje poslov. V takih okoliščinah bo verjetno revizorjeva dokumentacija o ureditvi lastništva in upravljanja sorazmerno neobsežna.

15. Posebne presoje in izčrpna dokumentacija so potrebni pri zadevah, kot so družinske in druge tesne povezave, ki lahko vplivajo na revizorjevo oceno tveganja zaradi povezanih strank.

### Nezapleteni delovni postopki

16. Manjše organizacije imajo pogosto omejen nabor proizvodov ali storitev ter delujejo na omejenem številu lokacij, zato so njihovi postopki in zgradba zapleteni. V okoliščinah, kjer so poslovanje organizacije, njeni postopki in

zgradba nezapleteni, bo revizorjeva dokumentacija poznavanja poslovanja take organizacije in ustrezne panoge, regulative in drugih zunanjih dejavnikov, kar zahteva MSR 315, verjetno oblikovno preprosta in sorazmerno neobsežna.

17. To poznavanje je lahko dokumentirano z uporabo na primer prosto oblikovanih opisnih zabeležk ali z izpolnitvijo strukturiranega obrazca. Zabeležke so lahko shranjene ločeno ali pa so vključene v dokumentacijo celovite revizijske strategije, ki jo zahteva MSR 300<sup>12</sup>.

18. Ravnanje v skladu z MSR ne zahteva, da revizor dokumentira svoje poznavanje organizacije in zadev v zvezi z njo v celoti. Ključne sestavine poznavanja, ki jih revizor dokumentira, vključujejo tiste, na podlagi katerih je ocenil tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.

### Preprosti računovodski sistemi

19. Večina manjših organizacij ima sorazmerno nezapletene računovodske postopke. Pogosto zaposlujejo malo ali nobenega osebja, ki bi bilo zaposleno izključno s knjigovodstvom, zaradi česar so možnosti za ločevanje delovnih nalog omejene.

20. Knjigovodski postopki in računovodske evidence so pogosto preprosti in običajno ni dokumentiranih opisov računovodskih usmeritev ali postopkov. Manjše organizacije

<sup>11</sup> MSR 230, odstavek 8.

<sup>12</sup> MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.*

zelo verjetno uporabljajo v računovodstvu serijske programske pakete. Poznavanje teh računovodskih programskih paketov ter podobnih iz drugih revizij lahko revizorju pomaga pri prepoznavanju tveganj ter pri osredotočenju na tista področja tveganj napačne navedbe, ki izhajajo iz računovodskega sistema.

21. Revizijska dokumentacija v zvezi z računovodskim sistemom bo verjetno sorazmerno preprosta, osredotočena bo na krogotoke odvijanja glavnih poslov (vključno z nastankom in evidentiranjem posla) ter na poudarjanje tveganj pomembno napačne navedbe, ki izvirajo iz narave uporabljenega računovodskega sistema.

### Sorazmerno majhno število kontrol in njihova neformalna oblika

22. Pri reviziji manjših organizacije se lahko revizor odloči, da bo revizijske dokaze pridobil pretežno s preizkušanjem podrobnih podatkov. Kljub temu pa mora v skladu z MSR 315<sup>13</sup> spoznati in dokumentirati sestavine notranjega kontroliranja v organizaciji, ki so primerne za revizijo (na primer tudi okolje kontroliranja, za računovodsko poročanje pomemben informacijski sistem in kontrolne dejavnosti).
23. Zaradi velikosti in gospodarnosti je v manjših organizacijah primeren obseg formalnih kontrolnih dejavnosti pogosto manjši, čeprav nekatere temeljne kontrolne dejavnosti za glavne poslovne procese verjetno obstajajo, kot na primer za prihodke, nabave in stroške dela. Neposredno

kontroliranje ključnih odločitev s strani posloводства in možnost kadarkoli osebno poseči, da bi zagotovili ustrezen odziv na spremenljive okoliščine, sta pomembni odliki posloводства v vsakem manjšem podjetju. Izključna pristojnost posloводства, da na primer dovoli posojilo kupcem in odobri večje nakupe, lahko zagotovi učinkovito kontroliranje teh poslov in z njimi povezanih saldov na kontih ter s tem zmanjša ali odstrani potrebo po podrobnejšem kontrolnem delovanju. Poleg tega ima posloводство pogosto osebni interes, da zaščiti sredstva organizacije, meri njihovo uspešnost in nadzira njihovo delovanje, ter bo izvajalo svoje lastne kontrole in razvilo svoje lastne ključne kazalnike učinkovitosti.

24. Vendar pa posloводство v manjših organizacijah svoj položaj lahko zlorabi, kar utegne povzročiti izogibanje kontrolam ter netočne računovodske evidence. Poleg tega so lahko osebni in poslovni cilji v glavi lastnika-poslovodje neločljivo povezani, kar povečuje revizijsko tveganje. Presoje, povezane z osebnim davčnim načrtovanjem, utegnejo biti na primer pomembne pri motiviranju posloводства za pripravo pristranskih računovodskih izkazov.
25. Obseg in način vključevanja posloводства v notranje kontroliranje v manjši organizaciji bo verjetno ključnega pomena pri dokumentiranju revizorjevega poznavanja organizacije in ocene tveganja, vključno:
- z ovrednotenjem okolja kontroliranja, tudi z upoštevanjem vedënja in motivov posloводства na osnovi izkušenj iz prejšnjega obdobja ter opazovanjem delovanja posloводства med revizijo;

<sup>13</sup> MSR 315, odstavki 12–24 in 32(b).

- s posebnimi kontrolnimi dejavnostmi, primernimi za revizijo: te bodo verjetno omejene, vendar utegnejo obsegati neposredno vključevanje posloводства v kontrole, ki zmanjšajo tveganja pomembno napačne navedbe, ali pa njegov nadzor nad njimi;
- s ključnimi kazalniki, ki jih posloводство uporablja za ovrednotenje finančne učinkovitosti.

### Narava poslovnih odnosov med manjšimi organizacijami in njihovimi revizorji

26. Posloводство manjše organizacije pogosto potrebuje strokovne nasvete in pomoč pri širokem področju računovodskih vprašanj ter z njimi povezanih finančnih in poslovnih zadev, ki jih ne more dobiti v krogu organizacije in jih običajno lahko na računovodsko nevtralen način zagotovi revizijsko podjetje v okviru revidiranja računovodskih izkazov. Pri tem mora revizor paziti, da poslovodu vedno predstavi možne rešitve in se nikoli ne odloči namesto nje. Tovrstno revizorjevo sodelovanje z naročnikom omogoča revizorju, da pridobi koristne informacije o organizaciji ter njenih ciljih in usmeritvah ter o slogu poslovoidenja in etiki poslovoidstva, kakor tudi da ohranja poznavanje organizacije in učinkovito načrtuje revizijo.
27. V okoliščinah, opisanih v odstavku 26, upošteva revizor dejstvo, da mora v celoti ohraniti neodvisnost in nepristranskost pri oblikovanju in izražanju mnenja o računovodskih izkazih. Pri oblikovanju mnenja, vendar pred izdajo poročila o računovodskih izkazih, sprejme in dokumentira partner, zadolžen za revizijski posel, splošni sklep,

da so bile vse morebitne grožnje nepristranskosti in neodvisnosti pravilno obravnavne v skladu zahtevami Zakona o revidiranju, Kodeksa etike za računovodske strokovnjake, Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev in drugih pravil revidiranja.

28. Zahtevane okoliščine iz odstavka 27 je revizor dolžan ustrezno dokumentirati.

### Sorazmerna majhnost delovne skupine za posel

29. Revizije manjših organizacij utegnejo biti opravljene z majhnimi delovnimi skupinami za posel, ki morda vključujejo le partnerja, zadolženega za posel, in enega pomočnika (ali so celo brez vsakega pomočnika).
30. MSR 230 v odstavku A16 razlaga, da je revizijska dokumentacija pri revizijah manjših organizacij na splošno manj obsežna kot pri revizijah večjih organizacij. Poleg tega pri reviziji, kjer partner, zadolžen za posel, opravi vse revizijsko delo, dokumentacija ne bo vključevala zadev, ki bi jih bilo treba morda dokumentirati samo zaradi informiranja ali usmerjanja članov delovne skupine za posel ali zaradi zagotavljanja dokazil o pregledu dela, ki so ga opravili drugi člani delovne skupine (na primer ne bo zadev, ki bi jih bilo treba dokumentirati v zvezi z razpravami v delovni skupini ali zaradi nadzora). Vseeno pa je partner, zadolžen za posel, dolžan upoštevati zahtevo, opisano v odstavku 13, da pripravi revizijsko dokumentacijo, ki jo lahko razume izkušeni revizor, ker utegnejo revizijsko dokumentacijo pregledati zunanje stranke zaradi regulativnih ali drugih namenov.

31. Z večanjem delovne skupine za posel ali pri vključevanju dodatnih neizkušenih članov v delovno skupino pa lahko podrobnejša dokumentacija pomaga delovni skupini, da ustrezno spozna organizacijo. Lahko je opravljenih tudi več ocenjevanj v skladu z usmeritvami in postopki za obvladovanje kakovosti pri poslu, čeprav oblika dokumentacije za tako ocenjevanje ni odvisna od velikosti delovne skupine za posel.
32. MSR 230 v odstavku A17 predlaga, da pri pripravi revizijske dokumentacije revizor manjše organizacije zabeleži različne vidike revizije skupaj na enem dokumentu z navedbo medsebojnih povezav z ustreznim podpornim delovnim gradivom. Primeri zadev, ki so pri reviziji manjše organizacije lahko dokumentirane skupaj, vključujejo spoznavanje organizacije in njenega notranjega kontroliranja, celovito revizijsko strategijo in revizijski načrt, pomembnost, določeno v skladu z MSR 320<sup>14</sup>, ocenjena tveganja, med revizijo zaznane bistvene zadeve ter sprejete sklepe.

### Uporaba licenčnih revizijskih programov

33. Kadar deluje revizor manjše organizacije v majhni revizijski družbi, je možno, da uporablja revizijsko metodologijo in/ali revizijske programske aplikacije, ki jih je izdelal zunanji dobavitelj (licenčni programi). Licenčni programi so običajno zasnovani tako, da lahko obravnavajo širok razpon različnih stanj in razmer pri strankah. Da bi revizor lahko učinkovito in uspešno uporabljal tak program,

mora skrbno preudariti, kako ga bo prilagodil potrebam pri reviziji vsake posamezne organizacije. Tako kot pri uporabi MSR se je tudi pri uporabi revizijske programske opreme treba zavedati, da sama programska oprema še ne zagotavlja kakovostno opravljene revizije računovodskih izkazov. Treba je ustrezno izpolniti vse zahteve, ki ustrezajo opravljeni reviziji, in sicer v zadostnem obsegu, da tako pripravljena revizijska dokumentacija ustreza tudi zahtevam MSR.

34. Dokumentacija o poznavanju organizacije, vključno s kontrolami v organizaciji, je po navadi vsebovana v licenčnih revizijskih programih v obliki nabora kontrolnih seznamov ali anketnih listov (metoda praznih okenc). Pri tem obstaja tveganje, da bodo manj izkušeni člani strokovnega osebja morda mislili, da morajo izpolniti vse zahteve takega programa, ne da bi priredili način priprave dokumentacije potrebam posamezne organizacije, ter bodo tako pripravili prekomerno in pogosto odvečno in predrago revizijsko dokumentacijo. Primerno izobraževanje in nadzor mlajšega osebja ter medsebojno obveščanje v delovni skupini za posel lahko pripomore k obvladovanju takega tveganja.
35. Tudi kadar se uporablja licenčni program, utegne biti prosto oblikovan načrtovalni memorandum dober način dokumentiranja revizorjevega spoznavanja organizacije in opravljenega ocenjevanja tveganj. Tak memorandum je možno preprosto posodobiti pri reviziji v naslednjem obdobju.

<sup>14</sup> MSR 320 – Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.

## ZAHTEVE V ZVEZI Z DOKUMENTACIJO V MSR

36. Poleg MSR 230 določa posebne revizijske zahteve in navodila v zvezi z revizijsko dokumentacijo tudi več drugih MSR.
37. Z upoštevanjem vseh teh zahtev so ključne zadeve, ki jih je treba dokumentirati, povzete v Dodatku 1; dokumentiranje je potrebno v obsegu, primernem glede na kontekst revizijskega posla. Zahteve so povzete po fazah revizije, in sicer:
- splošno,
  - sprejem in nadaljevanje posla,
  - načrtovanje revizije,
  - postopki, opravljeni kot odziv na ocenjena tveganja,
  - dokončanje in pregled revizije,
  - revizorjevo poročilo.
38. Kadar so zahteve nedvomno neustrezne, v revizijsko delovno gradivo ni treba vključevati sklicevanja nanje. Kadar na primer organizacija ne uporablja storitev storitvenih organizacij, se ni treba sklicevati na MSR 402.<sup>15</sup>

### Sestavljanje končnega revizijskega spisa

39. MSR 230 in MSOK 1 določata tudi posebne zahteve in navodila v zvezi s sestavljanjem končnega revizijskega spisa ter glede zaupnosti, varnega hranjenja, popolnosti, dostopnosti in obnovljivosti ter roka hranjenja dokumentacije revizijskega posla.
40. V zvezi s posameznimi revizijskimi posli MSR 230 zahteva, da:
- revizor zbere revizijsko dokumentacijo v revizijski spis in zaključi administrativni postopek sestavljanja končnega revizijskega spisa kmalu po datumu revizorjevega poročila<sup>16</sup> (odstavki 14 in A21–A22);
  - po zaključku sestavljanja končnega revizijskega spisa revizor ne sme uničiti ali izločiti revizijske dokumentacije katerekoli vrste pred koncem roka njenega hranjenja (odstavka 15 in A23);
  - če v določenih okoliščinah, razen predvidenih v odstavku 13 MSR 230, revizor meni, da je treba prilagoditi obstoječo revizijsko dokumentacijo ali dodati novo revizijsko dokumentacijo, ko je bilo že zaključeno sestavljanje končnega revizijskega spisa, revizor ne glede na vrsto prilagoditev ali dodatkov dokumentira:
    - a) posebne razloge zanje in
    - b) kdaj in kdo jih je pripravil ter kdaj in kdo jih je pregledal (odstavka 16 in A24).

<sup>15</sup> MSR 402 – *Revizijske presoje v zvezi z organizacijo, ki uporablja storitve storitvene organizacije.*

<sup>16</sup> V skladu z MSOK 1 (odstavek A54) tak rok navadno ni daljši od 60 dni po datumu revizorjevega poročila.

## Spremembe dokumentacije po datumu revizorjevega poročila

41. MSR 230 dopušča, da bi bilo treba v izrednih okoliščinah morda spremeniti revizijsko dokumentacijo po datumu revizorjevega poročila, če revizor na primer naknadno odkrije dejstva, ki so obstajala na datum revizorjevega poročila, in ki bi, če bi jih revizor takrat poznal, lahko vplivala na revizorjevo poročilo.
42. Kadar nastopijo take izjemne okoliščine, ki zahtevajo, da revizor opravi nove ali dodatne revizijske postopke ali sprejme nove sklepe, mora revizor dokumentirati:
- nastale okoliščine,
  - opravljene nove ali dodatne revizijske postopke, pridobljene revizijske dokaze ter sprejete sklepe in njihove posledice za revizorjevo poročilo ter
  - kdaj in kdo je opravil posledične spremembe v revizijski dokumentaciji ter kdaj in kdo jih je pregledal (odstavka 13 in A20).

## Dodatek 1

### POVZETEK ZAHTEV IN NAVODIL V MSR, POVEZANIH Z REVIZIJSKO DOKUMENTACIJO

#### Faza revizije: Splošno<sup>17</sup>

<b>Vsebina:</b>	<b>Opredelitev izvajalca revizijskega posla</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 230, odstavek 9(b)
<b>Ključne zadeve<sup>18</sup>:</b>	Kdo je opravil revizijsko delo in datum dokončanja.
<b>Zgled<sup>19</sup>:</b>	–
<b>Vsebina:</b>	<b>Morebitni odmiki od ustreznih zahtev v MSR</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 230, odstavek 12
<b>Ključne zadeve:</b>	Kako opravljeni alternativni revizijski postopki izpolnjujejo cilj te zahteve in razlogi za odmik. <sup>20</sup>
<b>Zgled:</b>	–

<sup>17</sup> Glej odstavek 37 teh napotkov.

<sup>18</sup> Pri ključnih zadevah, ki jih je treba dokumentirati, so povzete posamezne zahteve v MSR, ki so v opombah pod črto povezane z ustreznimi navodili. Za vse podrobnosti posameznih dokumentacijskih zahtev in navodil je treba prebrati ustrezne odstavke v standardih in pojasnjevalnem gradivu.

<sup>19</sup> Navedeni so zgledi iz dodatka 2 k tem napotkom.

<sup>20</sup> MSR 230 navaja, da se ta dokumentacijska zahteva ne nanaša na zahteve, ki glede na okoliščine niso ustrezne, na primer tiste v zvezi z notranjo revizijo, kjer taka funkcija sploh ne obstaja, ali kadar je zahteva pogojna in pogoj ni izpolnjen (odstavek A19).

<b>Vsebina:</b>	<b>Opravljeni revizijski postopki</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 230, odstavek 8
<b>Ključne zadeve:</b>	Dovolj podrobna dokumentacija, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da spozna: <sup>21</sup> <ol style="list-style-type: none"> <li>vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, opravljenih v skladu z zahtevami MSR ter z ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;</li> <li>izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze ter</li> <li>bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov.</li> </ol>
<b>Zgled:</b>	11

<b>Vsebina:</b>	<b>Spoštovanje etičnih zahtev, zlasti neodvisnosti</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 220, odstavka 24(a) in 24(b)
<b>Ključne zadeve:</b>	Zaznani problemi v zvezi s spoštovanjem etičnih zahtev in načini njihove razrešitve. Ugotovitve o skladnosti z zahtevami po neodvisnosti v zvezi z revizijskim poslom ter vse pomembne razprave v podjetju, ki podpirajo te ugotovitve.
<b>Zgled:</b>	–

<sup>21</sup> MSR 230 navaja, da revizorju ni treba vključiti naknadno nadomeščenih osnutkov delovnega gradiva, zabeležk z nepopolnimi ali začasnimi pogledi, predhodnih inčak dokumentov, ki so bili popravljeni zaradi tipkarskih ali drugih napak, ter dvojnikov dokumentov (odstavek A4).

### Faza revizije: Sprejem in nadaljevanje posla

<b>Vsebina:</b>	<b>Sprejem in nadaljevanje posla</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 220, odstavek 24(c); MSOK 1, odstavek 27(c)
<b>Ključne zadeve:</b>	Sprejeti sklepi glede sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in revizijskih poslov. Če so bili zaznani problemi v zvezi z odločitvijo, ali sprejeti oziroma nadaljevati razmerje z naročnikom ali neki določen posel, kako so bili ti problemi razrešeni.
<b>Zgled:</b>	–
<b>Vsebina:</b>	<b>Pogoji posla</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 210 <sup>22</sup> , odstavek 10
<b>Ključne zadeve:</b>	Dogovorjeni pogoji za revizijski posel morajo biti zapisani v listini o revizijskem poslu ali v drugi primerni obliki pisnega dogovora in vključujejo: <sup>23</sup> <ol style="list-style-type: none"> <li>cilj in področje revizije,</li> <li>revizorjevo odgovornost,</li> <li>odgovornost posloводства<sup>24</sup>,</li> </ol>

<sup>22</sup> MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle.*

<sup>23</sup> Odstavek 11 v MSR 210 navaja, da v primeru, če zakon ali drug predpis dovolj podrobno predpisuje pogoje za revizijski posel, navedene v odstavku 10 istega MSR, jih revizorju ni treba zapisati v pisni dogovor, razen dejstva, da se uporablja tak zakon ali drug predpis in da posloводство potrjuje in razume svojo odgovornost, kot je določeno v odstavku 6(b). Pojasnjevalno gradivo v MSR 210 določa nadaljnje zadeve, na katere se lahko revizor sklicuje.

<sup>24</sup> Odstavek 6(b) v MSR 210 opredeljuje odgovornost posloводства, za katero mora revizor od posloводства pridobiti izjavo o njeni potrditvi in njenem razumevanju.

- d) določitev primernega okvira računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov,
- e) sklic na pričakovano obliko in vsebino vseh poročil, ki jih bo revizor izdal, in navedbo, da lahko nastopijo okoliščine, v katerih se bo poročilo razlikovalo od pričakovane oblike in vsebine.

**Zgled:** –

### Faza revizije: Načrtovanje revizije

**Vsebina:** Celotna revizijska strategija  
**Lokacija zahteve:** MSR 300, odstavki 8, 12(a) in 12(c)  
**Ključne zadeve:** Ključne odločitve, ki so potrebne za pravilno načrtovanje revizije, in ključne odločitve o bistvenih zadevah, o katerih je treba razpravljati v delovni skupini za posel (na primer: obseg, čas in način izvajanja revizije). Kakršnekoli bistvene spremembe, do katerih je prišlo med revizijo, razlogi zanje in končna sprejeta celotna revizijska strategija, ki odraža primeren odziv na bistvene spremembe med revizijo.  
 Odstavek 8<sup>25</sup> v MSR 300 zahteva, da revizor

- pri postavitvi celotne revizijske strategije:
- a) prepozna značilnosti revizijskega posla, ki določajo njegov obseg;
  - b) potrdi cilje poročanja o poslu zaradi načrtovanja časa revizije in vrste potrebnih komunikacij;
  - c) upošteva dejavnike, ki so po revizorjevi poklicni presoji bistveni pri usmerjanju prizadevanj delovne skupine za posel;
  - d) upošteva izide pripravljalnih del pri poslu in morebitno ustrezno poznavanje organizacije, ki ga je pri drugih poslih pridobil partner, zadolžen za posel; in
  - e) potrdi vrsto, čas in obseg dejavnikov, ki so potrebni za izvajanje posla.

**Zgleda:** 1 in 2

**Vsebina:** Pomembnost  
**Lokacija zahteve:** MSR 320, odstavek 14  
**Ključne zadeve:** Naslednji zneski in dejavniki, ki so bili upoštevani pri njihovi določitvi:

- a) pomembnost za celoto računovodskih izkazov,
- b) kjer je to ustrezno, raven ali ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja,

<sup>25</sup> Navodila in pojasnjevalno gradivo v MSR 300 navajajo, da ustrezen kratek memorandum, ki je bil pripravljen ob dokončanju prejšnje revizije in je bil zasnovan na pregledu delovnega gradiva ter poudarja zaključke dokončane revizije, posodobljen in spremenjen v tekočem obdobju na podlagi razprav

z lastnikom - poslovdjo, lahko služi kot dokumentirana revizijska strategija za potekajoči revizijski posel pod pogojem, da obsega zadeve, navedene v odstavku 8 (odstavka A11 in A19). Dodatek k standardu navaja primere presoj pri določanju celotne revizijske strategije.



	c) izvedbena pomembnost in d) morebitni popravki zneskov iz vrstic a)–c) med revizijo.
<b>Zgleda:</b>	1 in 2
<b>Vsebina:</b>	<b>Revizijski načrt, vključno s postopki za odziv na ocenjena tveganja</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 300, odstavki 9, 12(b) in 12(c)
<b>Ključne zadeve:</b>	Opisi <sup>26</sup> : a) vrste, časa in obsega načrtovanih postopkov ocenjevanja tveganja, kot določa MSR 315; b) vrste, časa in obsega načrtovanih nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradne trditve, kot določa MSR 330 <sup>27</sup> ; c) drugih načrtovanih revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti, da bi bila zagotovljena skladnost z MSR. Kakršnekoli bistvene spremembe, do katerih je prišlo med revizijskim poslom, in razloge zanje ter končno sprejeti revizijski načrt, ki odraža primeren odziv na bistvene spremembe med revizijo.
<b>Zgled:</b>	–

<sup>26</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 300 navaja, da lahko revizor uporablja standardne revizijske programe ali revizijske kontrolne sezname, ki jih ustrezno prilagodi, da ustrezajo posebnostim okoliščin posla (odstavek A17).

<sup>27</sup> MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

<b>Vsebina:</b>	<b>Uporaba revizorjevega veščaka</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 620 <sup>28</sup> , odstavek 11
<b>Ključne zadeve:</b>	Standard opredeljuje zadeve, o katerih se je treba dogovoriti z revizorjevim veščakom, praviloma v pisni obliki. <sup>29</sup> Čeprav tega standard ne zahteva, je smiselno pričakovati, da bo v revizijsko dokumentacijo vključena kopija takega pisnega dogovora. Zadeve, o katerih se je treba dogovoriti, so: a) vrsta, področje in cilji veščakovega dela, b) vloge in odgovornost, ki se nanašajo na revizorja in veščaka, c) vrsta, čas in obseg obveščanja med revizorjem in veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil, ki naj jih veščak predloži, in d) potreba, da se revizorjev veščak drži zahtev po zaupnosti.
<b>Zgled:</b>	–

<sup>28</sup> MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*.

<sup>29</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 620 navaja, da lahko zadeve v zvezi z vrsto, časom in obsegom revizijskih postopkov vplivajo na stopnjo podrobnosti in uradnosti dogovora med revizorjem in revizorjevim zunanjim veščakom, vključno s tem, ali je primerno, da je dogovor pisen (odstavek A24). Navodila tudi navajajo, da je dogovor med revizorjem in revizorjevim zunanjim veščakom pogosto v obliki listine o poslu, v Dodatku k MSR 620 pa so navedene zadeve, ki so lahko vključene v tako listino o poslu ali kakšno drugo obliko dogovora z revizorjevim zunanjim veščakom (odstavek A25).

**Vsebina:** Poznavanje organizacije in njenega okolja

**Lokacija zahteve:** MSR 315, odstavek 32(b)

**Ključne zadeve:** Ključne sestavine pridobljenih spoznanj v zvezi z<sup>30</sup>:

- a) ustreznim področjem dejavnosti, regulativnimi in drugimi zunanjimi dejavniki, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- b) lastnostmi organizacije, vključno z:
  - i. njenim poslovanjem,
  - ii. njenim lastništvom in ustrojem upravljanja,
  - iii. vrstami opravljenih in načrtovanih naložb, vključno z naložbami v organizacije za posebne namene,
  - iv. strukturo in načinom financiranja organizacije;
- c) izborom in uporabo računovodskih usmeritev v organizaciji, vključno z razlogi za morebitne spremembe;
- d) cilji in strategijami organizacije ter z njimi povezanimi poslovnimi tveganji, katerih posledica so lahko tveganja pomembno napačne navedbe;

<sup>30</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 315 navaja, da način dokumentiranja teh zadev določi revizor z uporabo strokovne presoje. Pri reviziji majhnih organizacij je na primer lahko ta dokumentacija vključena v revizorjevo dokumentacijo celotne strategije in načrta revizije. Podobno so na primer lahko izidi ocenjevanja tveganj dokumentirani posebej ali pa kot del revizorjeve dokumentacije za nadaljnje postopke (sklicevanje na odstavek 28 v MSR 330) (odstavek A131).

- e) merjenji in ocenjevanjem denarno izraženih dosežkov organizacije<sup>31</sup>;
- f) notranjim kontroliranjem, vključno z:
  - i. okoljem kontroliranja,
  - ii. postopkom ocenjevanja tveganj v organizaciji,
  - iii. informacijskim sistemom, pomembnim za računovodsko poročanje, vključno s poslovanjem, ki je z njim povezano, ter komuniciranjem,
  - iv. kontrolnim delovanjem, pomembnim za revizijo,
  - v. spremljanjem kontrol.

Viri informacij, iz katerih izhajajo ta spoznanja.

Opravljeni postopki ocenjevanja tveganj.

Ti morajo vključevati (odstavek 6 v MSR 315):

- poizvedovanje pri poslovodstvu in drugih znotraj organizacije, ki utegnejo imeti po revizorjevi presoji informacije, ki zelo verjetno pomagajo pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake,
- analitične postopke,
- opazovanje in pregledovanje.

3 in 4 (točke (a)–(e)), 6 in 7 (točka (f)).

### Zgledi:

<sup>31</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 315 navaja, da manjše organizacije pogosto nimajo formalnih postopkov za merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije. Poizvedovanje pri poslovodstvu utegne pokazati, da se zanaša na določene ključne kazalce za vrednotenje denarno izraženih dosežkov in za izvajanje ustreznih ukrepov (odstavek A41).

<b>Vsebina:</b>	<b>Revizija organizacije, ki uporablja storitve storitvene organizacije</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 402 (Ta standard ne vsebuje izrecnih dokumentacijskih zahtev, vendar pa v odstavku 9 določa zadeve, ki jih mora revizor v skladu z zahtevami odstavka 11 v MSR 315 spoznati, če organizacija uporablja storitveno organizacijo. Odstavek 32(b) v MSR 315 pa zahteva, da revizor dokumentira ključne sestavine spoznavanja organizacije, opredeljene v odstavku 11.)
<b>Ključne zadeve:</b>	Mednje sodijo: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) vrsta storitev, ki jih zagotavlja storitvena organizacija, in bistvenost teh storitev za organizacijo – uporabnico storitev, vključno z njihovim učinkom na notranje kontroliranje organizacije – uporabnice storitev;</li> <li>b) vrsta in pomembnost obdelanih transakcij ali kontov ali postopkov računovodskega poročanja, na katere vpliva storitvena organizacija;</li> <li>c) stopnja medsebojnega vpliva med dejavnostmi storitvene organizacije in dejavnostmi organizacije – uporabnice storitev; in</li> <li>d) narava razmerja med organizacijo – uporabnico storitev in storitveno organizacijo, vključno z ustreznimi pogodbenimi določili za dejavnosti, ki jih izvaja storitvena organizacija.</li> </ul>

<b>Zgled:</b>	– Če vodi storitvena organizacija vse ali del računovodskih evidenc organizacije – uporabnice storitev, je treba dokumentirati tudi revizorjevo presojo, ali takšna ureditev omogoča revizorju, da izpolni vse svoje obveznosti glede na zakonska določila o računovodenju in revidiranju.
<b>Vsebina:</b>	<b>Ocena tveganj pomembno napačne navedbe in zlasti tistih tveganj, ki so povezana s prevaro<sup>32</sup></b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 315, odstavki 32(a), 32(c) in 32(d) ter MSR 240 <sup>33</sup> , odstavki 44(a), 44(b) in 47.
<b>Ključne zadeve:</b>	Razprava med člani delovne skupine za posel o dovezetnosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo zaradi napake ali prevare in o uporabi primernega okvira računovodskega poročanja glede na dejstva in okoliščine v organizaciji ter o sprejetih bistvenih sklepih. <sup>34</sup>

<sup>32</sup> MSR 240 podrobneje razlaga zahteve in navodila iz MSR 315 in MSR 330. Postavitev ločenega MSR 240, namesto vključenega v omenjena standarda, poudarja pomen revizorjeve odgovornosti za obravnavanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov. Za ravnanje v skladu z MSR 240 je treba zadeve, ki so povezane s prevarami, prepoznati kot take.

<sup>33</sup> MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.*

<sup>34</sup> Zahteva o potrebnosti razprave med člani delovne skupine za posel ni uporabna, kadar revizijo v celoti izvaja partner, zadolžen za posel.

Prepoznana in ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev.

Morebitna prepoznana bistvena tveganja in z njimi povezane kontrole, ki jih je revizor spoznal.

Prepoznana tveganja in z njimi povezane ovrednotene kontrole, kadar ni mogoče ali izvedljivo pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov samo na osnovi postopkov preizkušanja podatkov.

Če je revizor ugotovil, da ne obstaja bistveno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, povezano s priznavanjem prihodkov, razlogi za takšen sklep.

**Zgledi:** 5 (v zvezi z načrtovanjem sestankov), 8 in 9 (v zvezi z oceno tveganj)

**Faza revizije: Opravljeni postopki kot odziv na ocenjena tveganja**

**Vsebina:** Splošni odzivi in posebni postopki  
**Lokacija zahteve:** MSR 330, odstavek 28(a) in 28(b)  
 MSR 240, odstavek 45(a)  
 MSR 330, odstavek 29  
**Ključne zadeve:** Splošni odzivi, ki obravnavajo ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi

napake ali prevare na ravni računovodskih izkazov, ter vrsta, čas in obseg opravljenih nadaljnjih revizijskih postopkov.

Povezava teh postopkov z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare na ravni uradnih trditev.

Če načrtuje revizor uporabo revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol, pridobljenih pri prejšnjih revizijah, vključni v revizijsko dokumentacijo zaključke, sprejete v zvezi z opiranjem na takšne kontrole, ki so bile preizkušene pri prejšnji reviziji.

**Zgled:** 8 in 9 (v zvezi s splošnimi odzivi)

**Vsebina:** **Določevalne značilnosti posebnih zadev, ki so predmet preizkušanja**

**Lokacija zahteve:** MSR 230, odstavek 9(a)

**Ključne zadeve:** Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov – določevalne značilnosti posebnih vprašanj ali zadev, ki so predmet preizkušanja.<sup>35</sup>

**Zgled:** –

<sup>35</sup> Določevalne značilnosti se bodo razlikovale glede na vrsto revizijskega postopka in glede na postavko ali zadevo, ki jo revizor preizkuša. Primere najde-te v odstavku A12 v MSR 230.

**Vsebina:** Izidi  
**Lokacija zahteve:** MSR 330, odstavek 28(c) ter MSR 240, odstavek 45(b)  
**Ključne zadeve:** Izidi in zaključki, kjer ti sicer ne bi bili jasni, opravljenih revizijskih postopkov, vključno s tistimi, ki so namenjeni obravnavanju tveganja, da se poslovodstvo izogne kontrolam.

**Zgled:** –

**Vsebina:** Skladnost računovodskih izkazov z evidencami  
**Lokacija zahteve:** MSR 330, odstavek 30  
**Ključne zadeve:** Dokaz, da so računovodski izkazi skladni ali usklajeni z računovodskimi evidencami, na katerih temeljijo.

**Zgled:** –

**Vsebina:** Razprava o bistvenih zadevah s poslovodstvom ali drugimi  
**Lokacija zahteve:** MSR 230, odstavek 10  
**Ključne zadeve:** Bistvene zadeve iz razprave s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugimi, vključno z vrsto obravnavanih bistvenih zadev ter kdaj in s kom je bila opravljena razprava.<sup>36</sup>

**Zgled:** –

<sup>36</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 230 navaja, da dokumentacija lahko vključuje tudi druge ustrezne zapise, kot na primer zapisnike sestankov, ki jih pripravi osebje organizacije in s katerimi soglaša revizor. Druge osebe, s katerimi lahko revizor razpravlja o bistvenih zadevah, lahko vključujejo drugo osebje organizacije in zunanje stranke, kot na primer osebe, ki dajejo organizaciji strokovne nasvete (odstavek A14).

**Vsebina:** Informacija, ki je neskladna z revizorjevim končnim sklepom o bistveni zadevi  
**Lokacija zahteve:** MSR 230, odstavek 11  
**Ključne zadeve:** Kako je revizor obravnaval to neskladje.<sup>37</sup>  
**Zgled:** –

**Vsebina:** Morebitno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov  
**Lokacija zahteve:** MSR 250<sup>38</sup>, odstavek 29  
**Ključne zadeve:** Primeri ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ter izidi razprav, ki jih je imel revizor s poslovodstvom, in kjer je to primerno, pristojnimi za upravljanje ter drugimi strankami zunaj organizacije.<sup>39</sup>

**Zgled:** –

<sup>37</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 230 navaja, da revizorju ni treba ohraniti dokumentacije, ki je napačna ali nadomeščena z drugo (odstavek A15).

<sup>38</sup> MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov.*

<sup>39</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 250 navaja, da dokumentacija lahko obsega kopije zapisov in dokumentov, zapisnike o pogovorih s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in strankami zunaj organizacije (odstavek A21).

**Vsebina:** Računovodske ocene  
**Lokacija zahteve:** MSR 540<sup>40</sup>, odstavek 23  
**Ključne zadeve:** Osnove za revizorjeve zaključke o utemeljenosti računovodskih ocen in njihovih razkritij, ki povzročajo bistvena tveganja. Znaki morebitne pristranskosti posloводства, če obstajajo.  
**Zgled:** 10

**Vsebina:** Povezane stranke  
**Lokacija zahteve:** MSR 550<sup>41</sup>, odstavek 28  
**Ključne zadeve:** Imena ugotovljenih povezanih strank in narava razmerij s povezanimi strankami.  
**Zgled:** –

**Vsebina:** Skupine  
**Lokacija zahteve:** MSR 600<sup>42</sup>, odstavek 50  
**Ključne zadeve:** a) Analiza sestavnih delov, ki prikazuje bistvene sestavne dele, in vrsta dela, opravljenega v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov.  
 b) Vrsta, čas in obseg vključevanja delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo, ki so ga opravili revizorji sestavnih delov

<sup>40</sup> MSR 540 – Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij.

<sup>41</sup> MSR 550 – Povezane stranke.

<sup>42</sup> MSR 600 – Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).

v bistvenih sestavnih delih, vključno s pregledom pomembnih delov revizijske dokumentacije revizorjev sestavnih delov, ki ga je opravila delovna skupina za revizijo konsolidacije, kjer je to prišlo v poštev, in s sklepi v zvezi s tem.  
 c) Pisno obveščanje med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorji sestavnih delov glede zahtev delovne skupine za revizijo konsolidacije.

**Zgled:** 13 (v zvezi s točkama (a) in (b))

**Vsebina:** Notranja revizija  
**Lokacija zahteve:** MSR 610<sup>43</sup>, odstavek 13  
**Ključne zadeve:** Če uporabi zunanji revizor določeno delo notranjih revizorjev, vključi v revizijsko dokumentacijo sprejete sklepe glede ovrednotenja ustreznosti dela notranjih revizorjev ter revizijske postopke, ki jih je opravil v zvezi s tem delom.

**Zgled:** –

<sup>43</sup> MSR 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev.

**Vsebina:** Morebitni pomisleki o delujočem podjetju  
**Lokacija zahteve:** MSR 570<sup>44</sup> ter MSR 230, odstavek 8(c) in A8  
**Ključne zadeve:** Iz obeh navedenih standardov je razvidno, da je treba v skladu z odstavkom 8(c) v MSR 230 dokumentirati bistvene zadeve, ki se pojavijo med revizijo. Zato revizor dokumentira morebitne pomisleke glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.  
**Zgled:** 11

**Vsebina:** Poslovno poročilo  
**Lokacija zahteve:** MSR 720 ter Stališče 1, 7. člen  
**Ključne zadeve:** V skladu s 7. členom Stališča 1, ki se opira na MSR 720, velja, da je revizijska dokumentacija v zvezi s poslovnim poročilom zadostna in ustrezna, če obsega:

- poslovno poročilo, ki so ga podpisale odgovorne osebe revidirane organizacije;
- poslovodsko predstavitev, v kateri revidirana organizacija med drugim jamči, da je predala avtentične računovodske izkaze z obveznimi razkritji in poslovno poročilo, to je letno poročilo, ki je skladno z zakonskimi zahtevami; revizijska dokumentacija mora dokazovati, da je bila

<sup>44</sup> MSR 570 – *Delujoče podjetje*.

poslovodsko predstavitev pregledana in je po revizorjevi presoji ustrezna ter ni bila spremenjena brez vednosti in privolitve revizorja;

- dokazila, da so bili računovodski izkazi navzkrižno povezani z bruto bilanco in preverjeni glede na zakonsko zahtevane predstavitev;
- dokazila, da so bila obvezna razkritja preverjena glede na zakonske določbe;
- dokazila, da je bilo poslovno poročilo pregledano glede skladnosti z revidiranimi računovodskimi izkazi s priložilo.

**Zgled:** –

### Faza revizije: Dokončanje in pregled revizije

**Vsebina:** Posvetovanje o težkih ali spornih zadevah  
**Lokacija zahteve:** MSR 220, odstavek 24(d)  
**Ključne zadeve:** Vrsta in področje posvetovanj ter sklepi teh posvetovanj.<sup>45</sup>  
**Zgled:** –

<sup>45</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 220 navaja, da dokumentacija, ki je dovolj popolna in podrobna, prispeva k razumevanju zadeve in izidov posvetovanja, vključno z morebitnimi sprejetimi sklepi, podlago za takšne sklepe in načinom njihove uresničitve (odstavek A35).

**Vsebina:** Razlike v mnenjih med člani delovne skupine za posel in/ali drugimi, vprašanimi za nasvet

**Lokacija zahteve:** MSOK 1, odstavek 44(a)

**Ključne zadeve:** Sprejeti sklepi.

**Zgled:** –

**Vsebina:** Ovrednotenje napačnih navedb

**Lokacija zahteve:** MSR 450<sup>46</sup>, odstavek 15

**Ključne zadeve:**

- a) Znesek, pod katerim se napačna navedba šteje za očitno neznatno.
- b) Vse med revizijo zbrane napačne navedbe in podatek, ali so bile popravljene.
- c) Revizorjev sklep o tem, ali so nepopravljene napačne navedbe posamič ali skupaj pomembne, ter podlaga za ta sklep.

**Zgled:** 12

**Vsebina:** Morebitno obveščanje o prevari

**Lokacija zahteve:** MSR 240, odstavek 46

**Ključne zadeve:** Sporočila o prevarah poslovodstvu, pristojnim za upravljanje, regulatorjem in drugim.

**Zgled:** –

**Vsebina:** Bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju

**Lokacija zahteve:** MSR 265<sup>47</sup>, odstavki 9, 10(a) in 11

**Ključne zadeve:** O bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju je treba pisno obvestiti pristojne za upravljanje. V pisni obliki jih je treba sporočiti tudi primerni ravni poslovodstva, razen če o tem v danih okoliščinah ne bi bilo primerno neposredno obveščati poslovodstva.<sup>48</sup>

Tako pisno obvestilo mora vključevati:

- a) opis pomanjkljivosti in pojasnilo o njihovih morebitnih učinkih in
- b) dovolj informacij, da pristojni za upravljanje in poslovodstvo lahko razumejo kontekst obvestila; revizor pojasni zlasti, da:
  - i) je bil namen revizije, da revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih;
  - ii) je revizija vključevala proučitev notranjega kontroliranja, pomembnega za pripravo računovodskih izkazov, zato da bi revizor lahko določil okoliščinam primerne revizijske postopke, ne pa zato, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja; in

<sup>47</sup> MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.*

<sup>48</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 265 navaja, da je odvisno od revizorjeve strokovne presoje v danih okoliščinah, kako podrobno obvešča o bistvenih pomanjkljivostih. Pri revizijah manjših organizacij lahko revizor obvešča pristojne za upravljanje na manj strukturiran način kot pri večjih organizacijah (odstavka A15 in A18).

<sup>46</sup> MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb.*



- iii) so zadeve, o katerih poroča, omejene na tiste pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in o katerih je sklepal, da so dovolj pomembne, da je o njih vredno poročati pristojnim za upravljanje.

**Zgled:** –

**Vsebina:** **Obveščanje pristojnih za upravljanje**

**Lokacija zahteve:** MSR 260<sup>49</sup>, odstavek 23

**Ključne zadeve:** Zadeve, katerih sporočanje zahteva MSR 260 in ki so bile sporočene ustno, vključno z navedbo, kdaj in komu so bile sporočene.<sup>50</sup> Kopije sporočil, če so bile zadeve sporočene pisno (na primer o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju).

**Zgled:** –

**Vsebina:** **Identiteta pregledovalca**

**Lokacija zahteve:** MSR 230, odstavek 9(c)

**Ključne zadeve:** Kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo in datum ter obseg pregleda.<sup>51</sup>

**Zgled:** –

<sup>49</sup> MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*.

<sup>50</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 260 navaja, da ta dokumentacija lahko vključuje kopijo zapisnikov, ki jih pripravi organizacija, kjer so ti zapisniki ustrezen zapis obveščanja (odstavek A45).

<sup>51</sup> Pojasnjevalno gradivo v MSR 230 navaja, da zahteva za dokumentiranje, kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo, ne pomeni, da bi moral vsak posamezen delovni dokument vsebovati dokazilo o pregledu. Vendar pa ta zahteva

**Vsebina:** **Ocenjevanje kakovosti posla**<sup>52</sup>

**Lokacija zahteve:** MSOK 1, odstavek 42 ter MSR 220, odstavek 25

**Ključne zadeve:** Dokazi, da:

- a) so bili opravljeni postopki, ki jih zahtevajo usmeritve podjetja za ocenjevanje kakovosti posla,
- b) je bilo ocenjevanje kakovosti posla dokončano na datum ali pred datumom revizorjevega poročila,
- c) ocenjevalec ne ve za nobene nerazrešene zadeve, zaradi katerih bi domneval, da so bistvene presoje, ki jih je oblikovala delovna skupina za posel, in sklepi, ki jih je sprejela, neustrezni.

**Zgled:** –

**Vsebina:** **Pisne predstavitve**

**Lokacija zahteve:** MSR 580<sup>53</sup>

**Ključne zadeve:** Pisne predstavitve posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje.<sup>54</sup>

**Zgled:** –

pomeni, da se dokumentira, katero revizijsko delo je bilo pregledano, kdo ga je pregledal in kdaj ga je pregledal (odstavek A13).

<sup>52</sup> Ocenjevanje kakovosti posla ni zahtevano pri vseh revizijah. Podrobnejše zahteve o vrsti in obsegu teh ocenjevanj so določene v odstavkih 35–41 v MSOK 1 in v odstavkih 19–21 v MSR 220.

<sup>53</sup> MSR 580 – *Pisne predstavitve*.

<sup>54</sup> Ob upoštevanju pomena pisnih predstavitev, ki so kritične za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, je primernejše, da jih dajo pristojni za upravljanje kot posloводство.

## Faza revizije: Revizorjevo poročilo

<b>Vsebina:</b>	<b>Revizorjevo poročilo</b>
<b>Lokacija zahteve:</b>	MSR 700 <sup>55</sup>
<b>Ključne zadeve:</b>	Čeprav MSR 700 tega ne obravnava, je primerno predvidevati, da revizor obdrži kopijo revizorjevega poročila.
<b>Zgled:</b>	–

## Dodatek 2

*Primeri revizijske dokumentacije v teh navodilih imajo zgolj ilustrativen namen in jih je treba vsakokrat ustrezno prilagoditi okoliščinam.*

### ZGLEDI REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE

V tem dodatku je več zgledov revizijske dokumentacije. Ti so osredotočeni na:

- sestavine revizijskega načrtovanja, vključno s spoznavanjem organizacije, notranjim kontroliranjem in ocenjevanjem tveganj; to so področja, kjer je bilo dodanih največ »novih« zahtev zaradi pripomb in komentarjev na MSR v prejšnjih inačicah, ki so predlagali podrobnejša navodila in pojasnila;
- nekatere nove dokumentacijske zahteve, ki so bile vpeljane s prenovljenimi in preoblikovanimi MSR, ki veljajo za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje; ti zgledi se nanašajo na pomembnost, ovrednotenje napačnih navedb ter na vidike načrta revizije skupine;
- revizijske postopke, opravljene v zvezi z računovodsko oceno;
- revizorjeve zaključke glede delujočega podjetja.

<sup>55</sup> MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.*

Zahteve za revizijsko dokumentacijo je možno izpolniti na več različnih načinov. Naslednji zgledi, razen zadnjega, ki se nanaša na skupino družb, prikazujejo te različne načine na več področjih revizije na primeru izmišljenega podjetja Hotel LABOD d.o.o. Imena oseb v zgledih so izmišljena, vsaka podobnost z resničnimi osebami je zgolj slučajna. Zgledi ne predstavljajo vsestranske celote revizijskih delovnih papirjev in vseh tveganj, ki so povezana s podjetjem take vrste. Namen zgledov ni postaviti minimalnega standarda za revizijsko dokumentacijo, saj se lahko v praksi uporabljajo tudi drugačni načini dokumentiranja. Možno bi bilo na primer pripraviti en sam planski dokument, ki bi pokrival vse zadeve, obravnavane v zgledih 1 do 9. Raven potrebne revizijske dokumentacije se bo spreminjala glede na okoliščine organizacije in tveganja v zvezi s posameznim področjem.

V teh zgledih so obrazložitve v celoti izpisane. V nekaterih okoliščinah, kjer ni možnosti za dvoumno razumevanje, so lahko primerni krajši sezname s kraticami.

<b>Področje dokumentacije</b>	<b>Način dokumentiranja</b>	<b>Zgled</b>
Revizijska strategija	Memorandum o revizijski strategiji	1
	Sklicevanje na druge dokumente v spisu	2
Spoznavanje organizacije	Prosto oblikovani zapiski	3
	Dokumentacija, oblikovana s pomočjo kontrolnega seznama	4
Planski sestanek delovne skupine	Povzetek sestanka s pomočjo pripravljene dnevnega reda	5
Dokumentacija kontrol	Prosto oblikovani zapiski	6
	Dokumentacija, oblikovana s pomočjo kontrolnega seznama in sistemskih diagramov	7
Ocenjevanje tveganj	Na podlagi tveganj	8
	Na podlagi uradnih trditvev	9
Delovni papirji	Vrednotenje nepremičnin	10
	Delujoče podjetje	11
Dokončanje	Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb	12
Revizija skupine	Povzetek zapisa načrta revizije skupine (zgled za primer revizije skupine)	13

**Zgled 1: Memorandum o revizijski strategiji**

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 300, odstavek 12(a), in MSR 320, odstavek 14.)

Organizacija: **Hotel LABOD d.o.o.**

Konec obdobja: **31. december 20X1**

**Značilnosti posla:**

- majhna zasebna družba, registrirana pri okrožnem sodišču v Kopru,
- družinsko podjetje z dvema družbenikoma zunaj družine ter z večjim številom poslov s povezanimi strankami,
- računovodski izkazi so pripravljani v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS),
- računovodske storitve, vključno z obračunom plač, opravlja knjigovodja s štiriurnim delovnikom.

Stalna dokumentacija v revizijskem spisu daje dodatne informacije o poznavanju podjetja, okolju kontroliranja in notranjih kontrolah.

**Čas poročanja:**

- konec poslovnega leta je 31. december,
- revizijsko delo na terenu se opravlja pretežno v aprilu,
- partner, zadolžen za posel, se praviloma sestane s poslovodstvom zaradi razprave o izidih revizije in potrjenih izkazih na začetku junija.

**Bistveni dejavniki****Pomembnost***Pomembnost za celoto računovodskih izkazov*

Pomembnost za celoto računovodskih izkazov je bila določena v višini 16.500 EUR. Osnova za to je 5% od ocenjene višine dobička pred obdavčitvijo<sup>56</sup> v znesku 330.000 EUR, kar je skladno z osnovo, ki je bila uporabljena pri prejšnjih revizijah. Neprilagojena višina dobička pred obdavčitvijo je primerna, ker ni bilo izjemnih postavk, ki bi vplivale na njegovo višino, in ker osebni prejemki za poslovodje in pristojne za upravljanje niso nenavadno visoki.

*Nižje ravni pomembnosti za posamezne postavke*

Uporabniki računovodskih izkazov so družbeniki in poslovna banka. Nižja raven pomembnosti je bila določena v zvezi z naslednjimi vrstami poslov, saldi na kontih in razkritji:

- posli med družbo in posameznimi družinskimi družbeniki (pomembno za družbenike zunaj družine) 7.500 EUR

*Izvedbena pomembnost*

Za ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe in za določanje vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov je bila določena izvedbena pomembnost v velikosti 12.400 EUR (ter za posle med družbo in posameznimi družinskimi družbeniki v velikosti 6.200 EUR). Glede na napake pri prejšnjih revizijah (te so bile predvsem posledica napačne časovne uvrstitve) so ocenjene velikosti zadostne, ker obstaja majhna verjetnost, da bi seštevek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb prekoračil skupno pomembnost.

<sup>56</sup> Dobiček pred obdavčitvijo iz tega zгледа je eno od možnih primerjalnih meril; v skladu z revizorjevo presojo so lahko primernejša druga primerjalna merila (na primer celotni prihodki ali vsa sredstva) in drugi odstotki.

### Notranje kontroliranje

- V preteklosti ni bilo primerov, da bi se poslovodstvo izognilo kontrolam. Revizijsko strokovno osebje bo dobilo navodilo, da naj bo še naprej pozorno na to tveganje.
- Odnos poslovodstva do notranjega kontroliranja je zelo pozitiven.
- Obstajajo posamezne notranje kontrole, za katere lahko načrtujemo, da se bomo zanašali nanje.
- Te kontrole so dokumentirane v informacijah o sistemu (glej C2, C3).

### Izid prejšnje revizije

Med prejšnjo revizijo niso bile ugotovljene zadeve, ki bi zahtevale bistvene spremembe v načinu revidiranja.

### Spremembe v poslovanju

Vodja revizije se je 18. decembra predhodno sestel s poslovodstvom. Namen tega sestanka je bil:

- razprava o vrsti, času in obsegu revizijskega dela,
- poizvedovanje, ali so nastopile kakšne spremembe v poslovanju od zadnje revizije, ki bi lahko vplivale na revizijo tekočega obdobja.

Od zadnje revizije ni bilo bistvenih sprememb v poslovanju niti sprememb osebja stranke. Trenutne slabe gospodarske razmere so povzročile zmanjšanje prodaje (promet se je zmanjšal za 10 %, na 3,4 milijona EUR), vendar poslovodstvo meni, da družba posluje glede na okoliščine sorazmerno dobro, ter je prepričano, da sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ni ogrožena.

V predhodnem letu so bile nepremičnine prevrednotene. Vendar pa stranka meni, da bi bilo ne glede na to treba zaradi splošnega zmanjšanja vrednosti nepremičnin v računovodskih izkazih priznati bistveno znižanje vrednosti.

### Opravljeni postopki ocenjevanja tveganj

Izveden je bil predhodni analitični pregled poslovodskih obračunov po stanju novembra 20X0 (glej B54). Zneski odražajo znižanje ravni prodaje v tekočem letu (skladno s padcem ravni zasedenosti). Niso bile ugotovljene nenavadne povezave z velikostjo bruto dobička; kot kaže, poslovanje poteka kot po navadi.

Bistvena tveganja so:

- vrednotenje nepremičnin,
- nepopolno zajemanje prodaje zaradi velikega obsega gotovinskih poslov.

Več podrobnosti o teh tveganjih in o drugih zadevah, ki povzročajo bistvena tveganja, in o tem, kako bodo obravnavane, je dokumentiranih pod naslovom *Poznavanje organizacije* (glej sekcijo B).

### Vrsta, čas in obseg dodeljenih virov

Adam Starič je bil partner, zadolžen za posel, zadnjih osem let. Eva Novak je bila vodja revizije od revizije obdobja, ki se je končalo 31. decembra 2006. Glavno revizijsko delo za tekoče obdobje bo opravil pomočnik pri reviziji z več kot dvema letoma delovnih izkušenj.

Časovni načrt revizije:

Načrtovanje	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prilagoditev revizijske strategije</li> <li>• Ažuriranje informacij v stalnem dosjeju</li> <li>• Priprava revizijskih programov</li> </ul>	2 dneva	december 20X1
Štetje zalog	Prisotnost člana revizijskega osebja	1 dan	3. januar 20X2
Zaključna revizija	<p>Zaključna revizija se bo začela z načrtovalnim sestankom delovne skupine v podjetju pred odhodom v prostore stranke.</p> <p>Pregled vodje revizije</p> <p>Pregled partnerja</p>	2 tedna	<p>Začetek: 10. april 20X2</p> <p>19. april 20X2</p> <p>21. april 20X2</p>
Zaključni del	<p>Končni sestanek s stranko v povezavi z odobritvijo in podpisom računovodskih izkazov</p> <p>Podpis revizorjevega poročila</p>		<p>Okvirni datum: 3. maj 20X2</p> <p>Sredina maja 20X2</p>

V Ljubljani, 18. decembra 20X0

Pripravila: *Eva Novak*

V Ljubljani, 20. decembra 20X0

Odobril: *Adam Starič*

*Med revizijo ni bilo treba spreminjati postavk te revizijske strategije.*

V Ljubljani, 19. aprila 20X1

*Eva Novak*

V Ljubljani, 21. aprila 20X1

*Adam Starič*

### Zgled 2:

### Revizijska strategija – Sklicevanje na druge dokumente v spisu

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 300, odstavek 12(a), in MSR 320, odstavek 14.)

Organizacija:

**Hotel LABOD d.o.o.**

Konec obdobja:

**31. december 20X1**

Pripravila:

*Eva Novak*

Odobril:

*Adam Starič*

dne: 20. decembra 20X1

Vir informacij:

Sestanek s poslovodstvom 18. decembra 20X1



### Zgled 3: Spoznavanje organizacije – Prosto oblikovani zapisi

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 315, odstavek 32(b).)

Organizacija: **Hotel LABOD d.o.o.**  
Konec obdobja: **31. december 20X1**

#### Vrsta organizacije

Hotel LABOD d.o.o. je družba, ki ima v lasti in vodi poslovanje hotela in restavracije v centru Portiča, mesta na obali. Nepremičnine vključujejo dvonadstropni objekt (pivnica v pritličju, restavracija v 1. nadstropju in prostor za družabne prireditve s plesiščem v 2. nadstropju) ter z njim povezan hotel z 10 luksuznimi sobami in 2 družinskima apartmajema.

Družba se uvršča med majhne družbe na osnovi podatkov:

- prihodki leta 20X1 znašajo 3,75 milijona EUR,
- bilančna vsota znaša 4,38 milijona EUR,
- stalno zaposlenih je 25 oseb, občasno zaposlijo še okoli 15 oseb za pokrivanje večjih prireditev.

Računovodski izkazi so bili revidirani že vrsto let, čeprav revizija v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, ni obvezna. Vodstvo družbe se je odločilo za prostovoljno revizijo predvsem na zahtevo ene od družbenic (Alojzija Labod), ki je predlagala revizijo računovodskih izkazov zaradi boljšega nadzora ter s tem zanesljivejših podatkov kot podlage za morebitno dokapitalizacijo in širjenje družbe.

Prihodki podjetja izvirajo iz dveh dejavnosti: 70% prispevata hrana in pijača (pivnica, restavracija, prostor za družabne prireditve),

30 % pa prenočitve (hotel). Ker je velik del plačil v gotovini, obstaja tveganje prevare na področju izkazovanja prihodkov.

Alkoholne in brezalkoholne pijače dobavlja lokalni trgovec na debelo (že vrsto let stalni dobavitelj). Hotelska dejavnost pridobiva goste preko potovalne agencije in internetnih rezervacij.

#### Panožni dejavniki

Obnova mestne infrastrukture in izgradnja velikih prenočitvenih in gostinskih zmogljivosti ob slovenski obali sta znatno povečali konkurenco ponudnikov in zahtevnost gostov. Panoga je uspela zadržati zasedenost zmogljivosti pri okoli 80 %, vendar so se dobički zmanjšali zaradi povečanja stroškov dobave.

Stranke v zadnjem času pričakujejo zlasti večjo kakovost večernega obroka in zabave pri večerjeh. Hotel LABOD d.o.o. namerava obdržati svoje redne stranke z dvigom kakovosti storitev, ne pa tudi s spreminjanjem odpiralnega časa pivnice, restavracije in prostora za družabne prireditve.

Poslovanje podjetja je močno odvisno od letne sezone. Promet je največji v juliju in avgustu ter ob božičnih in novoletnih praznikih, ko imajo polno zasedenost zmogljivosti in morajo zaposliti dodatno osebje.

#### Regulativni dejavniki

- Zdravstvena inšpekcija redno pregleduje poslovanje in išče podočja, na katerih so potrebne izboljšave.
- Družba upošteva Zakon o minimalni plači.
- Za družbo so pomembni predpisi s področja obdavčitve.
- Pomembni so predpisi in izvajanje varstva pri delu in požarne varnosti, posebej občutljivo je delo v kuhinji.
- Lokali podjetja imajo ustrezne licence za prodajo in točenje alkoholnih pijač ter za organizacijo zabavnih prireditev v okviru odpiralnega časa.



### Lastništvo in upravljanje

Družba z omejeno odgovornostjo, ki jo kontrolirata dva družinska solastnika. Poleg njiju ima še tri družbenike. Direktorja in družbeniki so:

			Delež
Direktorja:	Ferdo Kravanja	brat	40 %
	Jožica Knez	sestra	40 %
Drugi družbeniki:	Tone Kravanja	oče	10 %
	Marko Petrač	družinski prijatelj	5 %
	Alojzija Labod	družinska prijateljica	5 %

Direktorja imata prevladujoč vpliv. Vendar pa pretekle izkušnje kažejo, da so ostali družbeniki dejavno vključeni v poslovanje in da njihova strokovna izobrazba (ocenjevalec vrednosti in računovodja) pripomore k preprečevanju morebitne zlorabe s strani direktorjev.

### Povezane stranke

V preteklosti je bilo v hotelu organiziranih veliko prireditev za družinske člane in prijatelje direktorjev. Te so bile običajno zaračunane po nižjih cenah v primerjavi z drugimi strankami, vendar odstopanja niso bila pomembna, računi pa so bili hitro plačani.

Tone Kravanja ima v Portiču trgovino z mesnimi izdelki in mesnico »Posočje«, ki dobavlja mnogo svežega mesa za restavracijo in delikates za prireditve, kar predstavlja okoli 20 % stroškov za hrano v podjetju.

### Stalna sredstva

Nepremičnine, ki predstavljajo glavnino stalnih sredstev, niso obremenjene s hipotekami in se stalno obnavljajo, tako da ohranjajo svojo vrednost.

### Organizacijska struktura in financiranje

Družba je bila ustanovljena z vplačilom deležev, rasla pa je s pomočjo bančnih posojil, ki so že odplačana. Družba ima pri poslovni banki odobren limit v višini 60.000 EUR. Ta limit je med letom običajno izkoriščen v velikosti polovičnega zneska. Vsako leto se na sestanku s predstavnikom banke dogovorijo o velikosti in pogojih koriščenja limita na transakcijskem računu in o drugih posojilnih možnostih za naslednje leto.

### Računovodske usmeritve

Družba uporablja kot okvir računovodskega poročanja SRS. Uprava je v preteklem letu prevrednotila nepremičnine na podlagi uporabljenega modela vrednotenja po pošteni vrednosti. Sedaj je pri vrednotenju dolžna dosledno slediti pogojem na trgu.

### Cilji in strategije ter z njimi povezana tveganja

Poslovanje organizacije se ni spremenilo že več let, vključno z informacijsko tehnologijo (elektronski vnos prodaje in računovodstvo). Poslovodstvo želi povečati kakovost storitev restavracije in doseči višje ocene pri razvrščanju hotelov in restavracij. Direktorji raziskujejo možnosti za širitev dejavnosti na dodatni lokaciji s kmečkim turizmom; predlagajo financiranje take širitve z bančnimi posojili.

### Merjenje in pregledovanje finančne uspešnosti

Poslovodstvo pregleduje mesečne obračune, ki jih pripravi knjigovodja, zaposlen za krajši delovni čas. Ti vključujejo primerjave s planom, ki sta ga pripravila direktorja. Ključni kazalniki uspešnosti vključujejo zasedenost zmogljivosti, povprečno ceno sobe, število prodanih obrokov, promet in bruto dobičke pri sobah, hrani in pijači. Po zmanjšanju dobičkov pred nekaj leti ostajajo ti zadnja leta na približno enaki ravni.

Predlogo pripravila: *Eva Novak*

Datum: September 20W9

Uporabljeni viri informacij:

- razgovor s Ferdom Kravanjo,
- družbena pogodba,
- pregled računovodskih izkazov,
- poslovodski obračuni,
- pregled seznamov dolžnikov in upnikov,
- spletna stran družbe (po stanju 16. septembra 20W9).

Posodobljeno za revizijo leta 20X1: *Eva Novak*

Datum: December 20X1

Nadaljnjo veljavnost zgornjih informacij je potrdil razgovor s Ferdom Kravanjo in s knjigovodjem Stanetom Kopačem 18. decembra 20X1.

\* \* \*

***Vpliv na revizijo: tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi z revizijo za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1***

#### **Na ravni računovodskih izkazov**

- *Ni bilo prepoznanih vsestranskih tveganj pomembno napačne navedbe. Ocena tveganja na ravni računovodskih izkazov je »nizko«.*

#### **Na ravni uradnih trditev**

- *V družinskem podjetju je verjetno, da potekajo posli s povezanimi strankami, ki pa morda niso opredeljeni kot taki. (B7)*
- *Možne so neevidentirane obveznosti, ki izvirajo iz kazni, ter obveznosti, nastale ob pregledih okoljske in davčne inšpekcije. (B7)*

- *Direktorja ocenjujeta, da je prišlo do pomembne spremembe vrednosti nepremičnin, odkar so bile v preteklem letu prvič prevrednotene. Zagotovila bosta ponovno ocenitev vrednosti za računovodske potrebe. **To predstavlja bistveno tveganje.** (B7)*
- *V družbi je velik delež gotovinskih poslov, kar lahko povzroči izgube zaradi poneverjanja. **To predstavlja bistveno tveganje.** (B7)*

#### **Zgled 4: Spoznavanje organizacije s pomočjo kontrolnega seznama**

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 315, odstavek 32(b).)

**Organizacija:** Hotel LABOD d.o.o.

**Konec obdobja:** 31. december 20X1

**Cilj:** V zadostni meri spoznati organizacijo in njeno okolje, da lahko prepoznamo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.

**Metoda:** Pregled zapisov revizije prejšnjega leta, poizvedovanje pri poslovodstvu, pregled novejših člankov o panogi in poslovodskih obračunov.

**Viri informacij:** Register in družbena pogodba, poslovodski obračuni, sezname dolžnikov in upnikov, spletna stran družbe (po stanju 16. septembra 20W9)

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Panoga, regulativni in drugi zunanji dejavniki</b>		
<b>Razmere v panogi</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trg in konkurenca</li> <li>• Ciklične ali sezonske dejavnosti</li> <li>• Tehnologija proizvodov in storitev</li> <li>• Oskrba z energijo in stroški</li> </ul>	<p>Hotel LABOD d.o.o. je gostinsko podjetje, ki ima v lasti in vodi poslovanje hotela in restavracije v centru Portiča na obali. Obnova mestne infrastrukture in izgradnja velikih prenočitvenih in gostinskih zmogljivosti ob slovenski obali sta znatno povečali konkurenco ponudnikov in zahtevnost gostov. Panoga je uspela zadržati okoli 80-odstotno zasedenost zmogljivosti, dobički pa so nizki.</p> <p>Stranke zahtevajo večjo kakovost večernega obroka in zabave pri večerjah. Hotel LABOD d.o.o. namerava to zagotoviti, vendar mora izvesti ustrezne spremembe, da bi pri nespremenjenem delovnem času dosegel zelene učinke.</p> <p>Poslovanje podjetja je močno odvisno od letne sezone. Promet je največji v juliju in avgustu ter ob božičnih in novoletnih praznikih, ko imajo polno zasedenost in morajo zaposliti dodatno osebje.</p>	
<b>Regulativno okolje</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Računovodski standardi in posebni predpisi za panogo</li> <li>• Zakonodaja in drugi predpisi</li> <li>• Obdavčitev</li> <li>• Vladne usmeritve</li> <li>• Okoljske zahteve</li> </ul>	<p>Zdravstvena inšpekcija redno pregleduje poslovanje in išče področja, na katerih so potrebne izboljšave.</p> <p>Za družbo so pomembni Zakon o minimalni plači, predpisi s področja obdavčitve ter predpisi s področja varstva pri delu in požarne varnosti.</p> <p>Lokali podjetja imajo ustrezne licence za prodajo in točenje alkoholnih pijač ter za organizacijo zabavnih prireditev.</p>	B7-11

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Drugi dejavniki, ki vplivajo na poslovanje</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Splošna raven gospodarske dejavnosti</li> <li>• Obrestne mere</li> <li>• Stopnja inflacije</li> </ul>	Družba je uspela ohraniti uspešno poslovanje; poslovodski obračuni in napovedi kažejo na zmeren dobiček ob zaključku leta.	
<b>Vrsta organizacije</b>		
<b>Poslovanje</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Viri prihodkov</li> <li>• Proizvodi, storitve in trgi</li> <li>• Izvajanje poslovanja</li> <li>• Povezave, skupni podvigi in zunanje opravljanje dejavnosti (outsourcing)</li> <li>• Vključevanje v elektronsko trgovanje</li> <li>• Prostorska razpršenost</li> <li>• Panožna razčlenjenost</li> <li>• Ključni kupci</li> <li>• Pomembni dobavitelji</li> <li>• Zaposlovanje</li> <li>• Raziskovalna in razvojna dejavnost</li> <li>• Povezane stranke</li> </ul>	<p>Prihodki podjetja izvirajo iz dveh dejavnosti: 70 % prispevata hrana in pijača (pivnica, restavracija, prostor za družabne prireditve), 30 % pa prenočitve (hotel). Velik del plačil je v gotovini.</p> <p>Alkoholne in brezalkoholne pijače dobavlja lokalni trgovec na debelo (že vrsto let stalni dobavitelj). Hotelska dejavnost pridobiva goste preko potovalne agencije in internetnih rezervacij.</p> <p>Ker gre za družinsko podjetje, je možno, da obstajajo posli s povezanimi strankami, ki niso opredeljeni kot taki. Eden od družinskih družbenikov ima v Portiču trgovino z mesnimi izdelki in mesnico »Posočje«, ki dobavlja meso za Hotel LABOD d.o.o., kar predstavlja okoli 20 % stroškov za hrano v družbi.</p>	B7-12

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Naložbe</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prevzemi, združitve in odtujitve</li> <li>• Vrednostni papirji in posojila</li> <li>• Kapitalske naložbe</li> <li>• Naložbe v nekonsolidirane organizacije</li> </ul>	Nepremičnine, ki predstavljajo glavnino stalnih sredstev, niso obremenjene s hipotekami in se stalno obnavljajo, tako da ohranjajo svojo vrednost.	
<b>Financiranje</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Struktura skupine</li> <li>• Sestava dolga</li> <li>• Najem</li> <li>• Dejanski lastniki</li> <li>• Povezane stranke</li> <li>• Uporaba izvedenih finančnih instrumentov</li> </ul>	80 % kapitalskih deležev imata direktorja (F. Kravanja in J. Knez), ki sta brat in sestra. Trije družbeniki, ki niso direktorji, imajo po 5-10 % kapitalskih deležev in so sposobni preprečiti poslovodske zlorabe položaja. Družba je bila ustanovljena z vplačilom deležev, rasla pa je s pomočjo bančnih posojil, ki so že odplačana. Družba ima pri poslovni banki odobren limit v višini 60.000 EUR. Ta limit je izkoriščen v celoti nekajkrat letno, običajno pa približno v velikosti polovičnega zneska (30.000 EUR).	

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Računovodsko poročanje</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Računovodski standardi in posebni predpisi za panogo</li> <li>• Priznavanja prihodkov</li> <li>• Obračunavanje po pošteni vrednosti</li> <li>• Zaloge</li> <li>• Tuje valute</li> <li>• Panožne posebnosti</li> <li>• Nenavadni ali zapleteni posli</li> <li>• Predstavitev računovodskih izkazov in razkritja</li> </ul>	Družba uporablja kot okvir računovodskega poročanja SRS. Uprava je v preteklem letu prevrednotila nepremičnine na podlagi uporabljenega modela vrednotenja po pošteni vrednosti. Sedaj je pri vrednotenju dolžna dosledno slediti pogojem na trgu.	B7-13

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Cilji in strategije ter z njimi povezana tveganja</b>		
<p>Kako stranka obravnava panožne, regulativne in druge zunanje dejavnike, kot so:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• razvojne spremembe v panogi,</li> <li>• novi proizvodi in storitve,</li> <li>• širjenje poslovanja,</li> <li>• nove računovodske zahteve,</li> <li>• regulativne zahteve,</li> <li>• tekoče in predvidene zahteve financiranja,</li> <li>• uporaba informacijske tehnologije.</li> </ul> <p>Kakšen bo učinek izvajanja teh strategij na organizacijo?</p>	<p>Poslovanje organizacije se ni spremenilo že več let, vključno z informacijsko tehnologijo (elektronski vnos prodaje in računovodstvo). Poslovodstvo želi dvigniti kakovost storitev restavracije in doseči višje ocene pri razvrščanju hotelov in restavracij. Uprava raziskuje možnosti za širitev dejavnosti na dodatni lokaciji s kmečkim turizmom.</p>	

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Merjenje in preverjanje finančne uspešnosti organizacije</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ključna razmerja in poslovne statistike</li> <li>• Ključni kazalniki uspešnosti</li> <li>• Merila uspešnosti zaposlenih in vzpodbude</li> <li>• Trendi</li> <li>• Uporaba napovedi, predračunov in analiza odmikov</li> <li>• Poročila analitikov in bonitetne informacije</li> <li>• Analize konkurentov</li> <li>• Primerjave finančnega položaja in uspešnosti med obdobji</li> </ul>	<p>Poslovodstvo pregleduje mesečne obračune, ki jih pripravi knjigovodja, zaposlen za krajši delovni čas. Ti vključujejo primerjave s planom. Ključni kazalniki uspešnosti vključujejo zasedenost, povprečno ceno sobe, promet in bruto dobičke pri sobah, hrani in pijači. Ti ostajajo zadnja leta na približno enaki ravni.</p>	

### Tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi s poznavanjem organizacije

Ni bilo prepoznanih vsestranskih tveganj pomembno napačne navedbe. Ocena tveganja na ravni računovodskih izkazov je »nizko«.

B7-11 Možne so neevidentirane obveznosti, ki izvirajo iz kazni, ter obveznosti, nastale ob pregledih okoljske in davčne inšpekcije.

B7-12 V družinskem podjetju je verjetno, da potekajo posli s povezanimi strankami, ki pa morda niso opredeljeni kot taki.

B7-13 Visoka vrednost nepremičnin pomeni v povezavi s potrebo po letnem preverjanju kakršnekoli pomembne spremembe njihove vrednosti bistveno računovodsko oceno. **To predstavlja bistveno tveganje.**

B7-14 V družbi je velik delež gotovinskih poslov, kar lahko povzroči izgube zaradi poneverjanja. **To predstavlja bistveno tveganje.**

### Zgled 5: Povzetek planskega sestanka delovne skupine s pomočjo pripravljene dnevnega reda

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 315, odstavek 32(a), in MSR 240, odstavek 44(a).)

**Organizacija:** Hotel LABOD d.o.o.  
**Konec obdobja:** 31. december 20X1  
**Datum sestanka:** 10. april 20X2  
**Prisotne osebe:** Adam Starič, partner, zadolžen za posel  
 Eva Novak, vodja revizije  
 Janez Garač, pomočnik pri reviziji

### A. Dovzetnost računovodskih izkazov za pomembno napačne navedbe zaradi prevare

Za revizorjevo obravnavanje sta pomembni dve vrsti prevar: prevarantsko poročanje in poneverba sredstev. Za obe vrsti so dejavniki tveganja razvrščeni na podlagi naslednjih treh pogojev:

- pobuda ali pritisk na poslovodstvo ali druge, da zagrešijo prevaro,
- zaznana ali dejanska priložnost za zagrešitev prevare, na primer tako, da se poslovodstvo izogne kontrolam, in
- nagnjenost, značaj, kultura, okolje ali niz etičnih vrednot, ki so združljivi z miselnostjo poslovodstva ali drugih, da bi zakrivali prevaro.

Revizor ohranja poklicno nezaupljivost ves čas revizije in se zaveda možnosti, da utegne obstajati pomembno napačna navedba zaradi prevare, kljub prejšnjim izkušnjam z organizacijo glede poštenosti in neoporečnosti poslovodstva in pristojnih za upravljanje.

#### 1. Zapiski razprave delovne skupine o proučevanju vseh poznanih zunanjih in notranjih dejavnikov, ki bi utegnili povzročiti prevaro

- a) Zaradi narave dejavnosti obstaja tveganje kraje gotovine in pijač. (B7-14, B7-15).
- b) Na splošno so navade in delovno okolje ustrezni ter notranje kontrole vzpostavljene, vendar mora biti revizijsko osebje stalno pozorno na morebitno izogibanje kontrolam s strani poslovodstva.
- c) Obstoječe ločevanje nalog in pristojnosti, povezanimi s prihodki od prodaje, med vodjo restavracije, receptorjem in knjigovodjem.
- d) Ker ima poslovodstvo prevladujoč položaj, morata vsa denarna nakazila podpisati dva direktorja, družbeniki, ki niso v poslovodstvu, pa imajo aktivno vlogo pri poslovanju.
- e) Nakupi pri povezanih strankah (direktorjih ter mesnici »Posočje«) ter prodaje tem strankam utegnejo odstopati od tržnih pogojev (B7-12).

f) Ferdo Kravanja ima pomisleke glede višine davka od dobička pravnih oseb in DDV, ki ju plačuje družba; zanima ga, ali obstajajo načini za znižanje davčnih obveznosti, ne da bi družba hote zavajala Davčno upravo Republike Slovenije (DURS) in tvegala plačilo kazni (B7-16).

## **2. Odziv delovne skupine na posamezna ugotovljena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, vključno s kakršnikoli potrebnim dodatnim delom**

- a) Obravnava v okviru revizorjevega pregledovanja popolnosti evidentiranih prihodkov od prodaje.
- b) Potrdi kontrolno zavednost posloводства z opazovanjem med revizijo in bodi pozoren na morebitno izogibanje kontrolam s strani posloводства pri preizkušanju vknjižb v dnevnik in računovodskih ocen. Evidentiraj in preveri vse nenavadne posle.
- c) Z opazovanjem in sledilnimi preizkusi preveri, ali je ločevanje nalog ustrezno.
- d) Preglej zapisnike sestankov družbenikov zaradi potrditve prisotnosti družbenikov, ki niso direktorji.
- e) Preglej zaračunavanje domnevno nepomembnih storitev, opravljenih za direktorje, in račune trgovine z mesnimi izdelki in mesnice »Posočje«.
- f) Bodi pozoren na računovodske napake, zlasti v zvezi z zadevami, ki vplivajo na velikost obdavčitve, kot so izdatki za naložbe.

## **B. Dovzetnost računovodskih izkazov za pomembno napačne navedbe zaradi napake**

Izraz »napaka« se nanaša na nenamerno napačno navedbo v računovodskih izkazih, vključno z opustitvijo kakšnega zneska ali razkritja, kot je na primer:

- napaka pri zbiranju ali obdelavi podatkov, na podlagi katerih so pripravljene računovodski izkazi;
- nepravilna računovodska ocena, ki izvira iz spregleda ali napačne razlage dejstev, ali
- napaka pri uporabi računovodskih standardov v zvezi z merjenjem, priznavanjem, razvrščanjem, predstavljanjem ali razkrivanjem.

### **Zapiski razprave delovne skupine o proučevanju vseh poznanih zunanjih in notranjih dejavnikov, ki bi utegnili povzročiti napako**

- a) Veliko število majhnih poslov, zato na splošno pričakujemo tudi manjše vrednosti napak.
- b) Nekaj ročnih postopkov, na primer prenos zneskov z blagajniških trakov v razpredelnice, pri čemer lahko nastanejo napake, ki bi jih morala ugotoviti kontrola prodaje, če so pomembne (B7-21).
- c) Ker ni seznama dolžnikov, lahko pride do napak zaradi neprepoznavanja težko izterljivih terjatev (B7-22).

### **2. Odziv delovne skupine na posamezna ugotovljena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi napake ter potrebno dodatno preizkušanje**

- a) Na splošno je dovzetnost za napake nizka, izpostavljene pa so ji zlasti postavke iz zgornjih alinej 1.b) in 1.c).
- b) Malo verjetno je, da bi prišlo do pomembne napačne navedbe. Prepričaj se, ali je kontrola uskladitev stanj v računovodstvu z bančnimi izpiski učinkovita.

- c) Zahtevaj od direktorjev, da pripravita seznam dolžnikov ob koncu leta ter primerjata plačila po koncu leta z ustreznimi izdanimi računi.

### C. Obveščanje drugih članov delovne skupine

Partner, zadolžen za posel, določi, katere zadeve je treba sporočiti članom delovne skupine za posel, ki niso bili prisotni pri razpravi.

Ker so bili vsi člani delovne skupine prisotni na sestanku, ni potrebe po dodatnem obveščanju.

### GLAVNI SKLEPI

(vsebina sklepov, ki se prenese v zaključne zapise)

V zapisniku sestanka delovne skupine so navedena posebna tveganja pomembno napačne navedbe in odzivi nanje, ki so obravnavani v delovnem gradivu, povezanem z ocenjevanjem tveganj. Obstaja omejeno tveganje napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov, ker je malo zunanjih uporabnikov računovodskih izkazov, ker je poslovanje ustrezno kontrolirano in ker so povezane stranke omejene na družinske člane.

V Ljubljani, 10. aprila 20X2

*Adam Starič*

### Zgled 6:

#### Dokumentiranje kontrol – Prosto oblikovani zapiski

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 315, odstavek 32(b).)

**Organizacija:** Hotel LABOD d.o.o.  
**Konec obdobja:** 31. december 20X1

#### Okolje kontroliranja

Sestanki direktorjev potekajo dvomesečno, na njih pregledujejo poslovske obračune in razpravljajo o poslovnih zadevah. Družbeniki, ki niso direktorji, vključno z računovodskim strokovnjakom in ocenjevalcem vrednosti, so osebni prijatelji ali sorodniki obeh direktorjev in so vabljeni na te sestanke. Knjigovodja, zaposlen za skrajšan delovni čas, in poslovodja restavracije uživata visoko stopnjo zaupanja, ker sta že vrsto let zaposlena v družbi in pri njunem delu med prejšnjimi revizijami ni bilo ugotovljenih nobenih bistvenih napak. Knjigovodja je član Slovenskega inštituta za revizijo (naziv računovodja).

Odnos poslovodstva do notranjega kontroliranja je pozitiven. Direktorja si vzameta čas za pregled evidenc o prodaji predhodnega dne skupaj s ključnim osebjem ter za redne sestanke z vsem osebjem, da poudarjata pomen vzdrževanja kakovosti in kontroliranja.

#### Postopek ocenjevanja tveganj

Ne obstajajo formalni postopki. Direktorja poznata ključna tveganja za poslovanje:

- tveganje izgube ugleda:
  - možnost napak v sistemih zdravstvene in varnostne zaščite



ter posledična izguba ugleda ter morebitne kazni ali zahteve za dodatna vlaganja (B7-11),

- izguba strank zaradi objavljenih slabih ocen ali malomarnega poslovanja (B7-31);
- finančna tveganja:
  - izgube zaradi upadanja zalog (B7-15),
  - velik delež gotovinskih poslov, kar lahko povzroči izgube zaradi poneverjanja (B7-14),
  - slabo upravljanje denarnih tokov (B7-32),
  - kreditiranje strank, ki niso vredne zaupanja (B7-33).

### Informacijski sistem

Posle s hrano in pijačami vnašajo v elektronske terminale (EPOS) na mestu prodaje. Prihodki od prodaje hotelskih nastanitev (sobe) so zabeleženi v posebnem hotelskem računalniškem sistemu. Vsi prihodki se dnevno seštevajo in ročno vnesejo v računovodski sistem ACT. Ti sistemi so v uporabi že vrsto let. Sistem ACT je preizkušen pri številnih drugih majhnih strankah revizijske družbe.

### Spremljevalne kontrole

Formalne spremljevalne kontrole so:

- direktorja pregledata mesečne informacije o inventuri zalog in obravnavata vsako upadanje zalog z natakarkji,
- eden od direktorjev mesečno pregleda usklajevanje bančnih izpisov z računovodskimi evidencami.

Izvirnik pripravila: *Eva Novak*

Datum: September 20W9

Ustreznost zgornjih informacij je potrdil razgovor s Ferdom Kravanjo in knjigovodjem Stanetom Kopačem. Za te spremljevalne kontrole so

predhodne revizije ugotovile, da so v prejšnjih letih delovale uspešno. V tem letu jih bomo ponovno preizkusili.

Zapiske o notranjih kontrolah prenovila za potrebe revizije leta 20X1  
*Eva Novak* Datum: december, 20X1

\* \* \*

Vpliv na revizijo - tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi z revizijo za leto, ki se konča 31. decembra 20X1

Velik obseg gotovinskih poslov (v povezavi z ročnimi prenosi informacij z blagajniških trakov v zbirne razpredelnice in nato v računovodski računalniški sistem) povečuje tveganja netočnosti v krogotoku prodaje za vse vrste prihodkov.

### Informacijski sistem in kontrolne dejavnosti – izvleček iz zapisov, povezanih s krogotokom prodaje

To je izvleček informacij iz stalnega revizijskega spisa, ki se nanašajo le na prodajo pijač v pivnici, restavraciji in prostoru za družabne prireditve.

\* \* \*

Prodaja pijač

### Viri prihodkov

Pivnica (40%), restavracija (35%), prostor za družabne prireditve 25%).

## Načini evidentiranja naročil

Alkoholne in brezalkoholne pijače izdajajo v pivnici, restavraciji in prostoru za družabne prireditve. V pivnici in prostoru za družabne prireditve jih zaračunavajo:

- v gotovini, pri čemer so podatki o izdanih pijačah vneseni v terminal elektronskega sistema prodajnih mest (EPOS), kupec pa plača račun v času postrežbe;
- na podlagi odloženega plačila, pri čemer je v terminalu evidentirana odprta postavka, za katero kupec ob odhodu predloži kreditno kartico ali pa je naslednji dan izstavljen račun na osnovi podatkov o izdanih pijačah.

V restavraciji vnaša strežno osebje naročila v natakarjev terminal, plačilo pa se opravi ob odhodu gosta. Pijače izdajajo pri pultu na podlagi naročil, vnesenih v sistem.

## Način zagotavljanja vnosa celotne prodaje

Ob koncu vsakega dne (ali izmene) se opravi izpis blagajniških trakov vseh terminalov EPOS. Vključen je kumulativni števec (Z-reading), tako da je seštevek na koncu blagajniškega traku primerljiv s predhodnim seštevkom. Vsote s posameznih blagajniških trakov vnesejo v skupno razpredelnico, za katero skrbi vodja restavracije, skupaj z razčlenitvijo prodaje s kreditnimi karticami, priliva gotovine in zneskov, za katere je treba izstaviti račune.

Za prodajo z odloženim plačilom v prostoru za družabne prireditve izstavi račune vodja restavracije ali eden od direktorjev na podlagi podatkov iz terminala EPOS. Račune napiše ročno na obrazce iz bloka, ki so predhodno opremljeni z zaporednimi številkami.

## Računovodske evidence in načini uporabe

Informacije o dnevni prodaji zajema knjigovodja iz razpredelnic, za

katere skrbi vodja restavracije, in jih tedensko vnaša neposredno v računovodski sistem ACT.

Ob koncu vsakega meseca je opravljen neodvisen popis zalog na vseh prodajnih mestih (razen zalog minibarov v hotelu). Vrednost zalog konec meseca je vhodni podatek za glavno knjigo in za izračun bruto dobičkov, ki jih spremljata direktorja. Vsako spremembo zalog, ki odstopa od normativov, obravnavata z odgovornim osebjem.

Knjigovodja usklajuje gotovinske prilive in prejeme od kreditnih kartic z gotovino, položeno na bančni račun, in s prejemki na bančnih izpiskih. Vodi tudi evidenco vseh neplačanih računov iz prostora za družabne prireditve, in ko so plačani, primerja plačilo s terjatvijo in poskrbi za uskladitev. To evidenco občasno pregleda eden od direktorjev in po potrebi terjajo dolžnike za plačilo.

## Vpliv na revizijo – tveganja pomembno napačne navedbe

B7-14 Obstojata tveganje prevare zaradi možnega prisvajanja gotovine, če prodaja za gotovino ni vnesena v terminal EPOS. To je **bistveno tveganje**. V zvezi s tem omogoča neodvisen mesečni popis zalog kontrolo, ki ublaži tveganje, ker opozarja na upadanje zalog, ki odstopa od normativov (v preteklosti je prekomerno zmanjšanje zalog privedlo do odpustitve osebja). To kontrolo bomo preizkusili.

B7-21 Velik obseg gotovinskih poslov (v povezavi z ročnimi prenosi podatkov z blagajniških trakov v zbirno razpredelnico in nato v računovodski sistem) povečuje tveganja netočnosti v krogotoku prodaje.

B7-22 Ne vodijo seznama dolžnikov, neplačane račune obravnavajo od primera do primera. Posledica tega je tveganje, da ni poskrbljeno za težko izterljive terjatve (izkušnje iz preteklosti nakazujejo odpor do priznanja, da so določene terjatve dvomljive).

Božične in novoletne prireditve so pomembne, nekateri dolžniki iz tega obdobja pa v dveh mesecih po zaključku leta še niso poravnali svojih obveznosti.

B7-22 Avansne račune, izdane pred prireditvijo, bi bilo treba obravnavati kot prodajo v času izdaje končnega računa, da ne pride do napačne časovne uvrstitve prihodka.

\* \* \*

Izvirnik pripravila: *Eva Novak* Datum: September 20W9

Ustreznost zgornjih informacij je potrdil razgovor s Ferdom Kravanjo in knjigovodjem Stanetom Kopačem.

Zapiske o notranjih kontrolah prenovila za potrebe revizije leta 20X1  
*Eva Novak* Datum: december, 20X1

### Zgled 7: Dokumentacija kontrol s pomočjo kontrolnega seznama

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 315, odstavek 32(b).)

**Organizacija:** Hotel LABOD d.o.o.

**Konec obdobja:** 31. december 20X1

**Cilj:** Spoznati notranje kontroliranje v takšni meri, da lahko prepoznamo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.

**Način dela:** Pregled zapisov pri reviziji iz prejšnjega leta, poizvedovanje pri poslovodstvu in izvajanje sledilnih preizkusov pri krogotokih transakcij.

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Okolje kontroliranja</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Medsebojno obveščanje ter uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot</li> <li>Zavzemanje za strokovno usposobljenost</li> <li>Sodelovanje pristojnih za upravljanje</li> <li>Filozofija poslovodstva in stil delovanja</li> <li>Organizacijska struktura</li> <li>Dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti</li> <li>Usmeritve in postopki v povezavi s človeškimi viri</li> </ul>	<p>Odnos poslovodstva do notranjega kontroliranja je pozitiven. Direktorja si vzameta čas za pregled evidenc o prodaji predhodnega dne skupaj s ključnim osebjem ter za redne sestanke s celotnim osebjem, da poudarjata pomen vzdrževanja kakovosti in kontroliranja. Direktorski sestanki so vsaka dva meseca, na njih pregledujejo poslovodske obračune in razpravljajo o poslovnih zadevah. Na te sestanke so vabljeni tudi družbeniki, ki niso direktorji (vključno z računovodskim strokovnjakom in ocenjevalcem vrednosti). Knjigovodja, zaposlen za skrajšan delovni čas, in poslovodja restavracije uživata visoko stopnjo zaupanja, ker sta že vrsto let zaposlena v družbi in pri njenem delu med prejšnjimi revizijami ni bilo ugotovljenih nobenih bistvenih napak. Knjigovodja je član Slovenskega inštituta za revizijo (naziv računovodja).</p>	

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spremembe v poslovnem okolju</li> <li>• Novo osebje</li> <li>• Nov ali prenovljen informacijski sistem</li> <li>• Hitra rast</li> <li>• Nove tehnologije</li> <li>• Novi poslovni modeli, proizvodi ali dejavnosti</li> <li>• Reorganizacije podjetja</li> <li>• Razširjeno poslovanje v tujini</li> <li>• Novi računovodski predpisi</li> </ul>	<p>Ne obstajajo formalni postopki. Direktorja poznata ključna tveganja za poslovanje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tveganje izgube ugleda (zaradi možnih napak v sistemih zdravstvene in varnostne zaščite ter izgube strank zaradi objavljenih slabih ocen);</li> <li>• finančna tveganja (zaradi upadanja zalog, nezakonitega prisvajanja gotovine, slabega upravljanja denarnih tokov in težko izterljivih terjatev).</li> </ul>	
<b>Informacijski sistem</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Strojna in programska oprema</li> <li>• Dokumentiranje posameznih krogotokov transakcij</li> <li>• Vloge in odgovornost posameznikov</li> <li>• Finančni in računovodski priročniki</li> </ul>	<p>Posle s hrano in pijačami vnašajo v elektronske terminale (EPOS) na mestu prodaje. Prihodki od prodaje hotelskih nastanitev (sobe) so zabeleženi v posebnem hotelskem računalniškem sistemu. Seštevki prihodkov iz vsakega sistema se dnevno ročno vnašajo v računovodski sistem ACT.</p>	B7-21

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati	Zapisi	Sklic
<b>Kontrolne dejavnosti</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pregledi delovanja</li> <li>• Obdelava informacij</li> <li>• Fizične kontrole</li> <li>• Ločevanje nalog</li> </ul>	<p>Glej sistemsko dokumentacijo o krogotokih transakcij:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• prodaja, nabava, plače.</li> </ul> <p>Obstaja ločevanje nalog in pristojnosti, povezanih s prihodki od prodaje, med vodjo restavracije, receptorjem in knjigovodjem.</p>	CX-XX
<b>Spremljanje kontrol</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sprotne aktivnosti</li> <li>• Posebna vrednotenja</li> <li>• Notranja revizija</li> <li>• Uporaba zunanjih informacij</li> </ul>	<p>Direktorja pregledata mesečne informacije o inventuri zalog in obravnavata vsako upadanje zalog z natakarki.</p> <p>Eden od direktorjev mesečno pregleda usklajevanje bančnih izpisov z računovodskimi evidencami.</p> <p>Za te spremljevalne kontrole so predhodne revizije ugotovile, da so v prejšnjih letih delovale uspešno. V tem letu jih bomo ponovno preizkusili.</p>	

**Tveganja pomembno napačne navedbe, povezana s sestavinami notranjega kontroliranja**

B7-21 Velik obseg gotovinskih poslov (v povezavi z ročnimi prenosi podatkov z blagajniških trakov v zbirno razpredelnico in nato v računovodski sistem) povečuje tveganja netočnosti v krogotoku prodaje.

Iz systemske dokumentacije o krogotoku prodaje pijač (CX) izhaja: B7-14 Obstaja tveganje prevare zaradi možnega prisvajanja gotovine, če prodaja za gotovino ni vnesena v terminal EPOS. **To je bistveno tveganje.** V zvezi s tem omogoča neodvisen mesečni popis zalog kontrolo, ki ublaži tveganje, ker opozarja na upadanje zalog, ki odstopa od normativov (v preteklosti je prekomerno zmanjšanje zalog privedlo do odpustitve osebja). **To kontrolo bomo preizkusili.**

## Sistemska dokumentacija: Postopki prodaje pijač

CX

Evidentiranje posla in obdelava		Odgovornost	Pogostost	Obstoječe kontrole nad uradnimi trditvami	Tveganje
<p>Podrobnosti o vnosu hrane in pijače v terminal EPOS. Seznam cen je v sistemu in se avtomatsko uporabi za vsako postavko.</p> <p>↓</p> <p>Plačilo stranke in vnos v EPOS.</p> <p>↓</p> <p>Odčitki seštevke z blagajniških trakov in računov ter vnos v razpredelnico.</p> <p>↓</p> <p>Uporaba razpredelnice za obnovo informacij v računovodskem sistemu ACT.</p>	<p>Računi iz prostora za družabne prireditve za kreditno prodajo kupcem in opombe glede zaračunavanja – hranjeno v operativnem dnevniku.</p>	Natakarji in strežno osebje restavracije	Glede na naročilo hrane in pijač	P – Ni podrobne kontrole. Direktorja pregledata dnevne seštevke prodaj in ukrepata, če so nižji od pričakovanih. N, T, R – Stranka bi se pritožila, če ne bi prejela hrane in pijače v skladu z naročilom ali če bi bil znesek računa prevelik.	
		Natakarji in strežno osebje restavracije	Pri naročilu hrane in pijače ali pri odhodu stranke	P – Direktorja pregledata bruto dobičke in mesečni popis zalog ter obravnavata vsako upadanje zalog z osebjem. N, T – Seštevke prejete gotovine je ob koncu vsakega delavnika usklajen s seštevkom zaračunanih naročil ter predan v nadaljnjo obravnavo vodi restavracije.	B7-14 – prisvajanje gotovine na prodajnem mestu
		Vodja restavracije	Ob koncu vsakega delavnika	P, Č – Vodja zabeleži blagajniški trak z vsakega terminala in preveri kumulativne seštevke (Z-totals). Direktorja pregledata dnevne seštevke prodaj in ukrepata, če so nižji od pričakovanih. Računi iz prostora za družabne prireditve so predhodno oštevilčeni. N, T – Mesečno usklajevanje bančnih izpisov, ki ga pregleda direktor.	B7-21 – napake pri ročni obdelavi
		Knjigovodja	Tedensko	P, N, T – Mesečno usklajevanje bančnih izpisov, ki ga pregleda direktor.	

Krajšave pri uradnih trditvah: N = nastanek, P = popolnost, T = točnost, Č = časovna uvrstitev, R = razvrstitev.

**Zgled 8: Ocenitev tveganja – na osnovi tveganj**

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 315, odstavek 32 (c in d), MSR 240, odstavek 44 (b) in 45 (a), ter MSR 330, odstavek 28 (a in b).)

**Krogotok prodaje pijač in izterjave pri dolžnikih****PRIHODKI OD PRODAJE in TERJATVE DO KUPCEV – POVZETEK TVEGANJ POMEMBNO NAPAČNE NAVEDBE in REVIZORJEV ODZIV**

<b>Tveganje pomembno napačne navedbe</b>	<b>Bistveno tveganje?</b>	<b>Notranje kontrole za zmanjšanje tveganja</b>	<b>Verjetnost, da tveganje povzroči pomembno napačno navedbo</b>	<b>Zadevne uradne trditve</b>	<b>Revizijski postopki*</b>	<b>Sklic na revizijski program</b>
B7-14 – Prisivjanje gotovine na prodajnih mestih	Da (To je tveganje prevare.)	Neodvisen mesečni popis zalog zaradi ugotavljanja nenormalnega upadanja	Visoka	<b>Prodaja:</b> popolnost <b>Dolžniki:</b> popolnost	Preglej zapisnike mesečnih popisov zalog. Opravi nadaljnje preveritve na ravni uradnih trditev, kadar ugotovljeni dobički odstopajo od pričakovanih.	
B7-21 – Napake pri ročnem prenosu v računovodski sistem ACT z blagajniških trakov in računov s pomočjo razpredelnice		Mesečna uskladitev z banko za ugotovitev prejema gotovine, ne pa tudi za ugotovitev evidentirane prodaje	Srednja	<b>Prodaja:</b> popolnost, točnost, razvrstitev <b>Dolžniki:</b> vrednotenje	Preglej mesečne uskladitve z banko in se prepričaj, da so bile neskladne postavke razrešene v naslednjem mesecu. Za vzorčne datume preveri usklajenost seštevkev prodaje z blagajniških trakov in računov s številkami v razpredelnicah in v računovodskem sistemu ACT.	
B7-22 – Težko izterljive terjatve, ki niso zavarovane ali odpisane			Srednja	<b>Dolžniki:</b> vrednotenje	Primerjaj račune z liste dolžnikov s plačili po koncu leta ali jih vključi v razpravo o neizterljivih terjativah.	
B7-23 – Prodaja, ki ni bila evidentirana ali pa je bila evidentirana v napačnem obdobju			Srednja	<b>Prodaja:</b> popolnost, časovna uvrstitev <b>Dolžniki:</b> popolnost	Preveri usklajenost vzorca vpisov v dnevnik prostora za družabne prireditve z izstavljenimi računi za potrditev evidentiranja prodaje. Preveri tudi usklajenost vzorca izstavljenih računov z dnevnikom prostora za družabne prireditve za potrditev evidentiranja prodaje v pravilnem obdobju.	

\* Ti postopki veljajo zgolj za ta zgled. Niso popolni in niso nujno uporabni v zvezi s podobnimi tveganji v drugačnih okoliščinah.

**Zgled 9: Ocenitev tveganja na osnovi uradnih trditev**

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 315, odstavek 32 (c in d), MSR 240, odstavek 44 (b) in 45 (a), ter MSR 330, odstavek 28 (a in b).)

**Krogotok prodaje pijač in izterjave pri dolžnikih****PRIHODKI OD PRODAJE in TERJATVE DO KUPCEV – POVZETEK OCENITVE TVEGANJ in REVIZIJSKEGA PRISTOPA****Na osnovi zaključnih presoj, sprejetih v fazi načrtovanja, zabeleži na tem mestu tveganja pomembno napačne navedbe pri reviziji tega področja:**

- B7-14 Visoko (V): Zaradi narave poslovanja obstaja tveganje prevare s krajo gotovine. Možno je, da kakšna prodaja za gotovino ni evidentirana v terminalu EPOS na mestu prodaje ter da gotovino v zvezi s takimi posli ukrade osebe v točilnicah in restavraciji. **To je bistveno tveganje.**
- B7-21 Srednje (S): Ročni prenos zneskov z računov, blagajniških trakov in razpredelnic lahko povzroči napake.
- B7-22 (S) Stranka ne vodi seznama dolžnikov, zaradi česar ni sistematične obravnave neplačanih računov ter izterjave težko izterljivih terjatev.
- B7-23 (S) Prodaja utegne biti evidentirana v napačnem obdobju.

Uradna trditev	Tveganja pomembno napačne navedbe	Delujoča kontrola	Preizkus kontrol (sklic na program)*	Postopki preizkušanja podatkov (sklic na program)*
<b>Prodaja</b>				
Nastanek	Jih ni.			
Popolnost	B7-14 - v zvezi s prodajo pijač	Mesečni neodvisni popis zalog in pregled direktorjev bo odkril bistvene zneske kraje.	Preglej zapisnike mesečnih popisov zalog. Prepričaj se o nadaljnji obravnavi, kadar razlike v cenah odstopajo od pričakovanih. (CX-X)	Preveri usklajenost vzorca vpisov v dnevnik prostora za družabne prireditve z izstavljenimi računi za potrditev evidentiranja prodaje.
Popolnost	B7-21	Mesečna uskladitev z banko bo potrdila prejem gotovine, ne pa evidentiranja celotne prodaje.	Preglej mesečne uskladitve z banko in se prepričaj, da so bile neskladne postavke razčiščene v naslednjem mesecu. (CX-Y)	Za vzorčne datume preveri usklajenost seštevka prihodkov od prodaje z blagajniških trakov in izstavljenih računov s prihodki v razpredelnicah in v računovodskem sistemu ACT. (DX-X)
Točnost	B7-21	Glej zgoraj - mesečna uskladitev z banko.	Glej zgoraj - preglej mesečne uskladitve z banko.	Glej zgoraj - preskusi prenose za vzorčne datume.

Uradna trditev	Tveganja pomembno napačne navedbe	Delujoča kontrola	Preizkus kontrol (sklic na program)*	Postopki preizkušanja podatkov (sklic na program)*
Časovna uvrstitev	B7-23	Predhodno oštevilčeni računi prostora za družabne prireditve.		Preveri usklajenost vzorca izstavljenih računov s podatki v dnevniku prostora za družabne prireditve za potrditev evidentiranja prodaje v pravilnem obdobju. (DX-Y)
Razvrstitev	B7-21	Glej zgoraj - mesečna uskladitev z banko.	Glej zgoraj - preglej mesečne uskladitve z banko.	Glej zgoraj - preskusi prenose za vzorčne datume.
<b>Dolžniki</b>				
Obstoj	Jih ni.			
Pravice in dolžnosti	Jih ni.			
Popolnost	B7-14, B7-21, B7-23	Glej zgoraj - neodvisni popis zalog in pregled bruto dobička, mesečna uskladitev z banko in predhodno oštevilčeni računi.	Glej zgoraj - preglej zapisnike mesečnih popisov zalog in preglej mesečne uskladitve z banko.	Glej zgoraj - preskusi prenose za vzorčne datume in preveri usklajenost vzorca izstavljenih računov s podatki v dnevniku prostora za družabne prireditve.
Vrednotenje in razporeditev	B7-21	Glej zgoraj - mesečna uskladitev z banko	Glej zgoraj - preglej mesečne uskladitve z banko.	Glej zgoraj - preskusi prenose za vzorčne datume.
	B7-22	Je ni.		Primerjaj račune z liste dolžnikov s plačili po koncu leta ali jih vključi v razpravo o težko izterljivih terjatvah. (DX-Z)

\* Ti postopki veljajo zgolj za ta zglede. Niso popolni in niso nujno uporabni v zvezi s podobnimi tveganji v drugačnih okoliščinah.



## Zgled 10: Revizijski delovni papir: Vrednotenje nepremičnin

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 540, odstavek 23)

**Organizacija:** Hotel LABOD d.o.o.  
**Konec obdobja:** 31. december 20X1  
 Pripravila: *Eva Novak* dne: 18. aprila 20X2  
 Pregledal: *Adam Starič* dne: 21. aprila 20X2

V preteklem letu so ocenjevalci EFG d.o.o. ovrednotili nepremičnine, neobremenjene s hipotekami, v višini 3,1 milijona EUR na dan bilance stanja. Ker so v zadnjem letu cene nepremičnin še vedno padale, je bilo možno zmanjšanje vrednosti nepremičnin prepoznano kot bistveno tveganje. Poslovodstvo ocenjuje, da je prišlo v obračunskem obdobju do pomembne spremembe vrednosti, ki bi morala biti priznana v računovodskih izkazih.

Družbenik Marko Petrač, ki je pooblaščen ocenjevalec vrednosti nepremičnin (kar je razvidno iz trenutnega registra ocenjevalcev Slovenskega inštituta za revizijo) in ima izkušnje s področja poslovnega premoženja, je pripravil oceno vrednosti na dan bilance stanja v višini 2,5 milijona EUR na podlagi poznavanja primera prodaje podobnega hotelskega objekta v regiji, ki je bil prodan novembra 20X1 za 2,9 milijona EUR. Ocena je prilagojena, ker je bil prodani hotel malo večji in bolj ohranjen. Zmanjšanje vrednosti nepremičnin za 600.000 EUR je bilo pravilno obračunano in upoštevano v računovodskih izkazih kot zmanjšanje presežka iz prevrednotenja zaradi prevrednotenja nepremičnin v preteklih letih.

Ker Marko Petrač kot ocenjevalec vrednosti ni neodvisen veščak poslovodstva, je bila posebna pozornost usmerjena na kakovost opravljenega vrednotenja.

## Med revizijo opravljeno delo

1. Podlaga za to oceno je podrobno obrazložena na delovnem papirju D12. S pomočjo neodvisnega ocenjevalca vrednosti nepremičnin kot našega (revizorjevega) veščaka smo preverili prodajno ceno hotela v okolici Portiča, pregledali posebnosti prodajne pogodbe in presodili predpostavke za oceno poštene vrednosti z Markom Petračem (te se nam zdijo sprejemljive).
2. Razpon možnih vrednosti premoženja je bil narejen iz naslednjih virov informacij:

Vir informacij <sup>57</sup>		Možna vrednost
Indeks cen nepremičnin v Sloveniji	Poslovne nepremičnine so se v letu 20X1 pocenile za 23,5 %.	2,4 mio. EUR
Poročilo družbe EFG d.o.o. o trgu z nepremičninami v regiji	Cene poslovnih nepremičnin v Portiču so v enem letu padle za 11,5 %.	2,8 mio. EUR
»Kobe&Co« – pregled vrednosti gostinskih objektov	Padec cen gostinskih objektov v obalni regiji za 17,0 %.	2,6 mio. EUR

3. Pregledali smo razkritja v računovodskih izkazih v zvezi z vrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev ter gibanjem presežka iz prevrednotenja. Ta nedvomno in jasno kažejo, da obstaja ocenjevalna negotovost in da trenutna vrednost temelji na notranji oceni.
4. Vrednotenje nepremičnin bo vključeno v pisno predstavitev kot posebna postavka.

<sup>57</sup> Tako viri kot podatki služijo zgolj kot ilustracija in niso povezani z dejanskimi statističnimi podatki.

## Zaključki

1. Vrednost nepremičnin je v sprejemljivem razponu.
2. Čeprav je ovrednotenje opravil družbenik organizacije, ni nobenega dokaza o dvomu glede pristranskosti ovrednotenja, kar je bilo preverjeno s pomočjo ustrezno usposobljenega revizorjevega veččaka.
3. V računovodskih izkazih je primerno razkritje o ocenjevalni negotovosti.

## Zgled 11: Revizijski delovni papir: Delujoče podjetje

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 230, odstavek 8 (c) – bistvene zadeve, ki se pojavijo med revizijo.)

**Organizacija:** Hotel LABOD d.o.o.

**Konec obdobja:** 31. december 20X1

Pripravil: *Janez Garač* dne: 18. aprila 20X1

Pregledala: *Eva Novak* dne: 19. aprila 20X1

Obseg poslovanja v trenutnih gospodarskih razmerah se je v primerjavi s predhodnimi leti zmanjšal za 10 %, čeprav je Hotel LABOD d.o.o. uspel zmanjšati stroške. Poslovodstvo je pripravilo napoved denarnih tokov za naslednjih 12 mesecev od konca poslovnega leta (od 1. januarja do 31. decembra 20X2) – glej dokument D15 v spisu. Pri tej nalogi so sodelovali družbenica Alojzija Labod (ki je računovodski strokovnjak) ter direktorja Ferdo Kravanja in Jožica Knez. To je bila podlaga za razpravo s predstavniki družbine banke na sestanku januarja 20X2, kjer so se dogovorili za podaljšanje li-

mita za prekoračitev računa še za eno leto, to je do konca januarja 20X3.

## Med revizijo opravljeno delo

1. S poslovodstvom smo razpravljali o njihovem načrtu poslovanja za naslednjih 18 mesecev, to je do 30. junija 20X3 (več kot 12 mesecev po pričakovanem datumu odobritve računovodskih izkazov). Pričakujejo, da se raven poslovanja ne bo še naprej nižala, kar pomeni, da bo največja prekoračitev računa okoli 45.000 EUR, kar je 15.000 EUR pod trenutnim odobrenim limitom. Predračuni, ki jih je poslovodstvo pripravilo za pretekla leta, so se izkazali za sprejemljivo točne.
2. Pregledali smo zneske, ki so vključeni v napoved denarnih tokov za 12 mesecev, do 31. decembra 20X2. Pripravljeni so bili na podlagi:
  - a. ravni poslovanja v letu 20X1, in sicer do konca oktobra leta 20X2, nato pa je predvideno rahlo zvišanje,
  - b. ohranitve stopenj bruto dobička na ravneh leta 20X1,
  - c. odloga prej načrtovane širitve poslovanja najmanj do druge polovice 20X3.
3. Primerjali smo napoved denarnih tokov za prve tri mesece leta 20X2 z dejanskimi dosežki. Nismo opazili bistvenih odstopanj v prometu in stopnjah bruto dobička.
4. Pridobili smo kopijo dopisa organizaciji, s katerim je odobren limit prekoračitve računa do 31. decembra 20X2 (glej D20). Direktorja sta potrdila, da nimata osnove za dvom, da odobreni limit (ki ni odvisen od vrednotenja nepremičnin družbe) ne bi bil podaljšan v decembru 20X2.

**Zaključek:** Čeprav so trenutna gospodarska pričakovanja negotova, ni znakov, da Hotel LABOD d.o.o. ne bi bil sposoben poslovati

vsaj še eno leto od dneva odobritve računovodskih izkazov.<sup>58</sup> S tem povezana razkritja v računovodskih izkazih so jasna in razumljiva.

### Zgled 12: **Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb**

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 450, odstavek 15.)

**Organizacija:** Hotel LABOD d.o.o.

**Konec obdobja:** 31. december 20X1

Vse med revizijskim preskušanjem odkrite napake so dokumentirane v ustreznih revizijskih delovnih papirjih. Napačne navedbe pod 120 EUR so bile obravnavane kot očitno neznatne in niso navedene v spodnjem razvidu.

#### Seznam revizijskih prilagoditev

##### Popravljen napačne navedbe

Ugotovljene napake, ki so bile v računovodskih izkazih odpravljene, imajo skupni učinek na povečanje dobička v višini 1.245 EUR:

<sup>58</sup> Vzorec dokumentacije navaja revizorja k previdnosti pri izbiri obdobja za preveritev delujočega podjetja. Izbira minimalnega obdobja je lahko tvegana, če se napovedi ne uresničijo.

	Bilanca stanja (BS)		Izkaz poslovnega izida (IPI)	Sklic	
	debet	kredit	debet	kredit	
<b>Vsi zneski v EUR</b>					
1. IPI – administr. stroški Upniki – povečanja <i>Stroški električne energije.</i>		435	435	D35	
2. Upniki – obdavčitev IPI – obdavčitev <i>Prilagoditev izračuna davkov.</i>	2.930			2.930	D65
3. IPI – administr. stroški Upniki – povečanja <i>Kazen v zvezi z licenco za točenje pijač.</i>	1.250		1.250		D41

**Učinek na dobiček – povečanje**

**1.245**

##### Nepopravljene napačne navedbe

Naslednja napaka je bila prav tako odkrita med revizijo.

4. IPI – administr. stroški Obveznosti do dobaviteljev <i>Neevidentiran znesek spornih, vendar verjetnih obveznosti.</i>		6.250		D33
		6.250		

**Učinek na dobiček tega leta – zmanjšanje** **6.250**

Ko smo o tej sporni obveznosti razpravljali s Ferdom Kravanjo, smo imeli različne poglede o priznavanju obveznosti do tega upnika. Odločil se je, da v računovodskih izkazih ne prizna te postavke. Ocenjujemo, da je stališče poslovodstva v tem primeru preveč optimistično. Učinek na računovodske izkaze ni pomemben.

Pisna potrditev, da direktorja ne želita prilagoditi računovodskih izkazov v tem pogledu, in njuni razlogi za to so vključeni v pisno predstavitev. (Glej E13.)

### Skupni zaključek

Nepopravljene napačne navedbe niso pomembne niti posamično niti skupaj.

### Zgled 13: Povzetek zapisa načrta revizije skupine

(Glej dokumentacijske zahteve v MSR 600, odstavek 50(a) in (b).)

*Ta zgled se nanaša na neko drugo družbo, kot je prikazana v ostalih zgledih teh napotkov. Čeprav je skupina majhna, so se odločili za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov ter za njihovo revidiranje, kljub temu da vsi sestavni deli niso zavezani k reviziji.*

### Pristop revizorja konsolidacije

Pomembnost za skupino je določena v velikosti 28.000 EUR, izvedbena pomembnost za skupino 25.000 EUR, pomembnost za revizije odvisnih družb pa 18.500 EUR. Naložbe obvladujoče družbe v odvisnih družbah bomo revidirali z upoštevanjem pomembnosti v velikosti 18.500 EUR. V nadaljevanju je prikazan način obravnave za vsako odvisno družbo posebej:

Sestavni del	Prihodek v milijon EUR	Dobiček v tisoč EUR	Bistvenost		Vrsta dela	Revizorji	Obseg vključevanja
			Bistvenost sestavnega dela	Bistveno tveganje			
Odvisna družba 1	2,5	125	Da		Celotna revizija s pomembnostjo 18.500 EUR	Podjetje v mreži	– Telefonski razgovor v s poslovodstvom sestavnega dela v fazi načrtovanja zaradi spoznavanje razvoja poslovanja.
Odvisna družba 2	3,1	375	Da		Celotna revizija s pomembnostjo 18.500 EUR	Drugi revizorji	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Telefonski razgovor v načrtovalni fazi s podjetjem v mreži v fazi načrtovanja za obravnave in dogovora glede ocene tveganj.</li> <li>– Zahtevaj memorandum drugega revizijskega podjetja glede revizijskih ugotovitev, ki se nanašajo na bistvena tveganja.</li> <li>– Sestanek s poslovodstvom sestavnega dela v fazi načrtovanja.</li> <li>– Sestanek z drugim revizijskim podjetjem v fazi načrtovanja zaradi obravnavanja tveganj in pregleda njegove dokumentacije, povezane s tveganji.</li> <li>– Pregled delovnih papirjev ob koncu leta.</li> </ul>
Odvisna družba 3	0,6	(12)			Pregled računovodskih izkazov	Revizorji skupine	–
Odvisna družba 4	0,5	25		Da	Revizija naložb	Revizorji skupine	–
Odvisna družba 5	0,1	12			Analitični postopki na ravni skupine	Revizorji skupine	–
Skupaj	6,8	525					