

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA IZBRANEGA RAČUNALNIŠKEGA PROGRAMA ZA
DOKUMENTIRANJE IZVAJANJA REVIZIJE MANJŠIH DRUŽB**

Ljubljana, 15. maj 2018

MOJCA KOKELJ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Mojca Kokelj, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza izbranega računalniškega programa za dokumentiranje izvajanja revizije manjših družb, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentake: _____

KAZALO

UVOD	1
1 ZA REVIZORJA POMEMBNE ZNAČILNOSTI MAJHNE ORGANIZACIJE . 4	4
1.1 Opredelitev majhne družbe.....	4
1.2 Posebnosti organizacije in delovanja majhne družbe.....	5
1.2.1 Koncentracija sprejemanja odločitev v družbi	5
1.2.2 Enostavnost poslovanja in organizacijske strukture.....	6
1.2.3 Pomanjkanje formalizacije in avtorizacije procesov.....	6
1.2.4 Omejena možnost razmejitev dolžnosti	7
1.2.5 Izogibanje sistemu notranjih kontrol s strani vodstva.....	7
1.2.6 Omejeno znanje na področju računovodstva	8
1.2.7 Uporabnik revizijskega poročila	8
1.3 Posebnosti delovne skupine pri revidiranju manjših družb.....	9
1.3.1 Poslovni odnosi med manjšimi družbami in njihovimi revizorji	9
1.3.2 Sorazmerna majhnost delovne skupine za posel.....	9
1.3.3 Uporaba licenčnega računalniškega programa.....	9
1.4 Odzivi revizorja na značilnosti majhnih organizacij.....	10
1.5 Vrste zunanje revizije majhne družbe.....	10
1.5.1 Obvezne revizije.....	11
1.5.2 Neobvezne revizije.....	11
2 DOKUMENTIRANJE REVIZIJSKIH POSTOPKOV.....	12
2.1 Pomen revizijske dokumentacije	12
2.2 Namen revizijskega dokumentiranja.....	13
2.2.1 Osnova za revizorjevo poročilo.....	13
2.2.2 Skladnost z okviri poročanja	13
2.2.3 Načrtovanje in vodenje naslednje revizije	14
2.2.4 Dodeljevanje nalog in koordinacija dela delovne skupine.....	14
2.2.5 Nadzor dela delovne skupine	14
2.2.6 Izobraževanje zaposlenih v revizijskih družbah.....	14
2.3 Revizijska dokumentacija glede na časovno opredelitev	14

2.4	Revizijska dokumentacija glede na vsebinsko opredelitev	15
2.4.1	Revizijska dokumentacija v zvezi z administrativnim delom.....	15
2.4.2	Bruto bilanca in vodilne preglednice	16
2.4.3	Podporna revizijska dokumentacija za potrditev vodilnih preglednic.....	16
2.4.4	Dokumenti za utemeljevanje revizorjevega poročila.....	16
2.4.5	Dokumentiranje napačnih navedb.....	17
2.5	Priprava revizijske dokumentacije.....	17
2.6	Pravočasnost priprave revizijske dokumentacije	18
2.7	Varovanje in hramba revizijske dokumentacije	19
2.8	Uporaba informacijske tehnologije v revizijskih družbah.....	19
2.8.1	Uvedba računalniškega programa v revizijskih družbah	20
2.8.2	Funkcionalnosti sistemov za upravljanje z dokumenti	21
2.8.3	Izzivi revizijskih družb za prihodnje.....	21
3	ŠTUDIJA PRIMERA IZBRANE RAČUNALNIŠKEGA PROGRAMA.....	22
3.1	Potek študije primera	23
3.2	Viri podatkov za študijo primera	23
3.2.1	Primarni podatki.....	23
3.2.2	Sekundarni podatki	25
3.3	Predstavitev izbranih družb iz študije primera	25
3.3.1	Revizijska družba.....	25
3.3.2	Revidirana družba	26
3.4	Analiza dokumentiranja v izbranem računalniškem programu	27
3.4.1	Splošne zahteve.....	27
3.4.1.1	<i>Izvajalec revizijskega dela.....</i>	<i>27</i>
3.4.1.2	<i>Morebitni odmiki od ustreznih zahtev MSR</i>	<i>28</i>
3.4.1.3	<i>Opravljeni revizijski postopki</i>	<i>29</i>
3.4.1.4	<i>Spoštovanje etičnih zahtev, zlasti neodvisnosti</i>	<i>30</i>
3.4.2	Sprejemanje in nadaljevanje posla.....	30
3.4.2.1	<i>Sprejemanje in ohranjanje posla.....</i>	<i>30</i>
3.4.2.2	<i>Pogoji posla.....</i>	<i>31</i>
3.4.3	Načrtovanje revizije	31

3.4.3.1	<i>Celotna revizijska strategija</i>	31
3.4.3.2	<i>Pomembnost</i>	32
3.4.3.3	<i>Revizijski načrt, vključno s postopki za odziv na ocenjena tveganja</i>	33
3.4.3.4	<i>Uporaba revizorjevega veščaka</i>	34
3.4.3.5	<i>Poznavanje organizacije in njenega okolja</i>	34
3.4.3.6	<i>Revizija organizacije, ki uporablja storitve storitvene organizacije</i>	35
3.4.3.7	<i>Ocena tveganja pomembno napačne navedbe, zlasti tistih, povezanih s prevaro</i>	35
3.4.4	<i>Zahteve, povezane s postopki, opravljenimi kot odziv na ocenjeno tveganje</i> ..	38
3.4.4.1	<i>Splošni odzivi in posebni postopki</i>	38
3.4.4.2	<i>Določevalne značilnosti posebnih zadev, ki so predmet preizkušanja</i>	39
3.4.4.3	<i>Izidi</i>	40
3.4.4.4	<i>Skladnost računovodskih izkazov z evidencami</i>	40
3.4.4.5	<i>Razprava o bistvenih zadevah s poslovodstvom ali drugimi</i>	41
3.4.4.6	<i>Informacija, ki je neskladna z revizorjevim končnim sklepom o bistveni zadevi</i>	42
3.4.4.7	<i>Morebitno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov</i>	43
3.4.4.8	<i>Računovodske ocene</i>	43
3.4.4.9	<i>Povezane stranke</i>	44
3.4.4.10	<i>Skupine</i>	44
3.4.4.11	<i>Notranja revizija</i>	45
3.4.4.12	<i>Morebitni pomisleki o delujočem podjetju</i>	45
3.4.4.13	<i>Poslovno poročilo</i>	46
3.4.5	<i>Zadeve, povezane z dokončanjem in pregledom revizije</i>	46
3.4.5.1	<i>Posvetovanje</i>	46
3.4.5.2	<i>Razlike v mnenjih</i>	47
3.4.5.3	<i>Ovrednotenje napačnih navedb</i>	47
3.4.5.4	<i>Morebitno obveščanje o prevari</i>	48
3.4.5.5	<i>Bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju</i>	48
3.4.5.6	<i>Obveščanje pristojnih za upravljanje</i>	49
3.4.5.7	<i>Identiteta pregledovalca</i>	49
3.4.5.8	<i>Ocenjevanje kakovosti posla</i>	50
3.4.5.9	<i>Pisne predstavitev</i>	50

3.4.6 Zadeve, povezane z revizorjevim poročilom	51
3.4.6.1 Revizorjevo poročilo.....	51
3.5 Analiza rezultatov opravljene študije primera	51
3.5.1 Analiza zahtev Mednarodnih standardov revidiranja za dokumentiranje revizije	52
3.5.2 Analiza vpliva značilnosti majhne revidirane družbe na dokumentiranje	52
3.5.3 Omejitve pri izvedbi študije primera	53
3.6 Predstavitev ključnih funkcionalnosti izbranega računalniškega programa 53	53
3.6.1 Prilagoditev računalniškega programa velikosti revidirane družbe.....	53
3.6.2 Uvoz bruto bilance in knjiženje sprememb bruto bilance	53
3.6.3 Uporaba pogovornih oken.....	54
3.6.4 Podpisovanje dokumentov	54
3.6.5 Uporaba »povezovalca«.....	54
3.7 Predstavitev preglednice zadolžitvev za dokumentiranje v izbranem računalniškem programu	55
3.8 Zaključki analize izbranega računalniškega programa	56
3.8.1 SWOT analiza uporabe izbranega računalniškega programa	57
3.8.2 Priporočila za uvedbo računalniškega programa v organizacijo	58
3.8.3 Možnosti nadaljnjega razvoja izbranega računalniškega programa	59
SKLEP.....	60
LITERATURA IN VIRI.....	62
PRILOGE	65

KAZALO SLIK

Slika 1: Prikaz potrjevanja dokumentov v IRP.	28
Slika 2: Identifikacije in ocene tveganja	37
Slika 3: Ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev	38
Slika 4: Prikaz uskladitve postavke glavne knjige z računovodskimi izkazi.....	41
Slika 5: Pogovorno okno za razpravo o bistvenih zadevah s poslovodstvom ali drugimi ..	42
Slika 6: Prikaz knjiženja pomembno napačne navedbe v IRP	48

Slika 7: Prikaz identifikacije pripravljavca in pregledovalca dokumenta	50
Slika 8: Odgovornost posameznika za pridobivanje revizijske dokumentacije	55

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Analiza zahtev Mednarodnih standardov revidiranja za dokumentiranje izvajanja revizije v izbrani manjši družbi.....	1
Priloga 2: Analiza značilnosti majhne revidirane družbe in majhne delovne skupine.....	4
Priloga 3: Preglednica zadolžitvev – prikaz revizijske dokumentacije pri reviziji majhne družbe v izbranem računalniškem programu	7

SEZNAM OKRAJŠAV IN KRATIC

ang. – angleško

IFAC – (ang. International Federation of Accountants); Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov

IRP – izbrani računalniški program

MSOK – Mednarodni standard obvladovanja kakovosti

MSR – Mednarodni standardi revidiranja

SIR – Slovenski inštitut za revizijo

UVOD

Revizijski postopki in posledično tudi revizijska dokumentacija so odvisni od velikosti in posebnosti revidirane družbe (Trites, 2006, str. 3-8). V primeru, ko je revidirana družba opredeljena kot majhna družba, se z uporabo Mednarodnih standardov revidiranja (v nadaljevanju MSR) pojavi problem povečanja števila porabljenih ur za dokumentiranje revizijskih postopkov (Bokedal & Fågelsbo, 2014, str. 56). Razloge za to najdemo v uporabi enotnih MSR za revidiranje tako velikih kot majhnih družb.

Problematiko enotnih MSR so zaznali na strokovni ravni v okviru Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, v nadaljevanju IFAC) in na politični ravni v okviru Svetovne Banke, ki je skupaj z Evropsko unijo izdala publikaciji na temo izzivov revizij majhnih družb (The World Bank, 2016). Stroka in politika sta se zavzeli za njihovo ohranitev zaradi javnega interesa in doslednosti uporabe enotnih MRS. Kljub poenotenju so na strokovni ravni problematiko prepoznali kot pomembno in podprli Odbor za revizijsko prakso v nadaljnjih prizadevanjih pri izdaji navodil in pripomočkov za pomoč revizorjem pri izvajanju revizije manjših družb (IFAC, 2012b). Smernicam IFAC-a je sledil tudi Slovenski Inštitut za revizijo (v nadaljevanju SIR), ki je v letu 2012, v okviru pravil revidiranja, izdal e-publikacijo Napotki za pripravo revizijske dokumentacije pri reviziji manjših organizacij (v nadaljevanju Napotki SIR).

Naslednji problem revizije majhnih družb je uporaba računalniških programov za dokumentiranje revizijskih postopkov (v nadaljevanju računalniški program). Medtem ko imajo večje revizijske družbe razvite lastne računalniške programe, imajo manjše revizijske družbe zakupljene licenčne računalniške programe, ki jih je razvil zunanji dobavitelj. Ti programi običajno dosledno sledijo vsem zahtevam MSR v zvezi z dokumentiranjem revizijskih postopkov in zajemajo širok spekter različnih dogodkov in stanj v revidirani družbi. Zato mora revizor preudarno razmisliti, kako računalniški program prilagoditi potrebam revizije majhnih družb, da bo ohranil učinkovitost in hkrati zadostil potrebam MSR (Duhovnik, 2011b, str. 33).

S tem izzivom se ukvarjamo tudi v revizijski družbi, kjer sem zaposlena. V letu 2016 je prišlo do lastniške spremembe v revizijski družbi, ko so 100 % lastniki postali tujci. Zaradi zagotavljanja kakovosti in lažjega internega nadzora s strani lastnikov smo v istem letu dobili licenčni računalniški program za dokumentiranje izvajanja revizije. V prvem letu smo program še spoznavali in ga uporabljali le delno, v prihodnje pa lastnik pričakuje njegovo aktivno uporabo. V tem času smo pri uporabi računalniškega programa naleteli na več težav, med katerimi je bistvena, da portfelj strank revizijske družbe predstavljajo pretežno manjše družbe. Ker z uporabo računalniškega programa dokumentiramo več, kot je to potrebno za dosego namena in cilja revidiranja, posledično izgubljam na učinkovitosti. Zastavlja se vprašanje, kako uporabljati računalniški program, da nam bo le-ta v pomoč in ne bo prihajalo do preobsežnega dokumentiranja.

Problematiko dokumentiranja v manjših revizijskih družbah sta izpostavila tudi Bagshaw in Selwood (2014, str. 86), ki navajata, da je slaba revizijska dokumentacija posledica preobsežne nepomembne dokumentacije za opravljanje rutinskih testov in pomankanje dobrih revizijskih dokazov s strani posloводства družbe ali s strani tretjih oseb. Tudi McGeachy (2014, str. 7) je v okviru IFAC konference predstavil raziskavo, ki navaja, da revizorji v kar 73 % primerih niso pridobili zadostnih in primernih revizijskih dokazov in v 20 % niso imeli ustrezne in zadostne revizijske dokumentacije.

Revizorji se zavedajo pomembnosti primerne in zadostne revizijske dokumentacije, saj je Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) v postopkih nadzora revizorju dala opomin, ker ta ni ustrezno dokumentiral revizijskih postopkov. Kljub pritožbi revizorja, v kateri je ta dokazoval, da je izdano revizorjevo mnenje pravilno, je vrhovno sodišče odločilo v prid Agenciji, ker je izdala opomin zaradi pomanjkljivega dokumentiranja revizijskih postopkov in ne zaradi nepravilno izdanega mnenja revizorja (Vrhovno sodišče, 2012).

V nalogi sem na podlagi prebrane literature opredelila pomen dokumentiranja, izpostavila značilnosti majhnih organizacij in predstavila izzive revizijskih družb pri uporabi računalniškega programa. Pridobljena znanja na teh področjih so mi v pomoč pri predstavitvi študije primera, v katerem sem analizirala uporabo računalniškega programa za dokumentiranje revizij manjših družb skladno z Napotki SIR in MSR.

Značilnosti majhnih organizacij vplivajo na dokumentiranje revizijskih postopkov, zato so zanje potrebne prilagoditve računalniškega programa. Neučinkovita uporaba licenčnega računalniškega programa negativno vpliva na izvajanje revizijskih postopkov, zato je potrebno poznavanje značilnosti manjših organizacij in izvedba analize izbranega računalniškega programa. Ker želim olajšati dokumentiranje revizijskih postopkov v revizijski družbi, kjer sem zaposlena, je moj **namen** analizirati računalniški program (v nadaljevanju IRP), ki ga uporabljamo pri delu. Študija primera je namenjena tudi drugim revizorjem manjših družb, ki se srečujejo s podobno problematiko. Obenem upam, da bom z delom dosegla tudi razvijalce računalniškega programa, ki bi razmislili o nadaljnjem razvoju bolj ciljno usmerjenemu računalniškemu programu za revidiranje manjših organizacij.

Skozi proučevanje literature, študije primera in opravljenega skupinskega intervjuja sem odgovorila na **temeljni raziskovalni vprašanji**:

- Katere so ključne značilnosti majhnih organizacij, ki vplivajo na dokumentiranje revizijskih postopkov?
- Katere prilagoditve izbranega računalniškega programa in načine dokumentiranja je potrebno izvesti za učinkovitejšo izvedbo revizije majhne organizacije?

Cilji magistrske naloge so:

- raziskati, v čem se manjše organizacije razlikujejo od večjih v smislu dokumentiranja revizijskih postopkov,
- opredeliti zahteve MSR za pripravo revizijske dokumentacije pri reviziji manjših družb,
- spoznati IRP in oceniti dokumente, ki jih ponuja za dokumentiranje revizijskih postopkov,
- podati predloge za izboljšanje dokumentiranja revizije manjših organizacij v IRP in
- podati predloge za nadaljnji razvoj IRP.

Do ugotovitev in odgovorov na raziskovalni vprašanji sem prišla z induktivnim pristopom in kvalitativnimi **metodami raziskovanja**. Na podlagi študije strokovne literature, opravljenega intervjuja in pridobljenega znanja iz prakse sem izvedla analizo IRP in podala svoje ugotovitve. Za tak pristop sem se odločila, ker želim predstaviti celostno razumevanje problematike dokumentiranja revizijskih postopkov manjših družb z uporabo računalniškega programa.

Sinteza strokovne literature, znanstvenih člankov, zakonodaje in MSR zajema prebiranje in povzemanje podatkov sekundarnih virov. Literaturo sem pridobila v knjižnici Ekonomske fakultete, ključna pa je bila uporaba spletne strani SIR, kjer so zbrani MSR in druga pojasnila, metodologije in publikacije, ki jih izda SIR. Na delovnem mestu sem imela prost dostop do revije SIR-IUS in do gradiva, izdanega ob letnih konferencah revizorjev.

Raziskovalne metode v okviru študije primera zajemajo zbiranje podatkov iz primarnih in sekundarnih virov. Primarni viri zajemajo interne dokumente za dokumentiranje revizijskih postopkov izbrane revidirane družbe in opravljen skupinski intervju. Sekundarne vire pa predstavljajo e-publikacija Napotki SIR in MSR.

V prvem poglavju sem na podlagi Zakona o gospodarskih družbah opredelila majhno družbo. Na podlagi prebrane literature sem predstavila tudi značilnosti v delovanju in organizaciji majhne družbe ter vpliv le-teh na revizorjevo delo.

V drugem poglavju sem predstavila namen in vrsto revizijske dokumentacije ter opisala način priprave dokumentacije. Opredelila sem zahteve MSR in Zakona o revidiranju v zvezi z revizijsko dokumentacijo. V podpoglavju sem predstavila izzive manjših revizijskih družb pri vpeljavi računalniškega programa in spremembe izvajanja revizije, ki jih narekujejo spremembe v razvoju tehnologije.

Tretje poglavje zajema študijo primera IRP in dokumentiranja postopkov revizije majhne družbe v skladu z Napotki SIR. Opisala sem zahteve MSR v zvezi z dokumentiranjem izvajanja revizijskih postopkov. Pojasnila sem značilnosti majhne družbe, ki vplivajo na dokumentiranje posamezne zahteve MSR. Predstavila sem revizorjevo mnenje v zvezi z dokumentiranjem v IRP, ki sem ga pridobila v skupinskem intervjuju.

V študiji primera moram spoštovati člen o zaupnosti podatkov, ki je naveden v pogodbi med izbrano revizijsko družbo in izbrano revidirano družbo. Namesto dejanskih imen družb sta v delu uporabljena izraza izbrana revidirana družba in izbrana revizijska družba.

V zaključnem delu sem podala ugotovitve raziskave, predlog za način dokumentiranja v IRP in opisala ključne funkcionalnosti IRP. Predstavila sem tudi SWOT analizo IRP, podala predloge za učinkovitejšo uvedbo računalniškega programa v revizijske družbe ter možnosti za izboljšave in nadaljnji razvoj IRP.

Za lažje razumevanje opredeljujem izraze, ki se pogosto pojavljajo v magistrski nalogi. Izraz organizacija predstavlja najširši pojem in zajema tako družbe kot tudi zavode, združenja, društva itd. Izraz družba, ki je opredeljen v 3. členu Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15 in 15/17, v nadaljevanju ZGD-1), ima ožji pojem in zajema »pravno osebo, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost«. Izraz družba sem razdelila na revizijsko družbo kot izvajalca revizije in revidirano družbo kot stranko, katerih računovodski izkazi so predmet izvajanja revizije.

Izraz revizor se vedno nanaša na zunanega revizorja. Določevalni izraz zunanji revizor sem uporabila le v primeru, ko je za razumevanje konteksta treba razlikovati med zunanjim in notranjim revizorjem.

Izraz nadzorni organ zajema tako nadzor s strani Agencije za javni nadzor nad revidiranjem in SIR kot tudi nadzor revizorjev znotraj lastne organizacije.

Skladno z IFAC (2013b, str.5) izraz delovna skupina opredeljuje »vse partnerje in osebje, ki izvajajo posel, ter vse posameznike, ki jih je pogodbeno zaposlilo podjetje ali podjetje v mreži in izvajajo postopke v zvezi s poslom. To izključuje veččake, ki jih je pogodbeno zaposlilo podjetje ali podjetje v mreži.«

1 ZA REVIZORJA POMEMBNE ZNAČILNOSTI MAJHNE ORGANIZACIJE

Velikost družbe lahko določimo z vnaprej opredeljenimi kvantitativnimi vrednostmi, ki jih določa ZGD-1, ali pa z značilnostmi organizacije, ki pa zahtevajo njeno boljše poznavanje. Za razvrstitev družb je enostavnejša prva metoda, vendar sem zaradi potrebe raziskovalne naloge opredelila tudi drugo.

1.1 Opredelitev majhne družbe

Velikost družbe je opredeljena v 55. členu ZGD-1, ki družbe deli na mikro, majhne, srednje in velike družbe. Družbo se v posamezno skupino razdeli na podlagi treh sodil, in sicer povprečnega števila zaposlenih v poslovnem letu, čistega prihodka od prodaje poslovnega leta in vrednosti aktive na presečni datum. Merila za posamezna sodila se preverjajo na

presečni datum bilance stanja ob zaključku poslovnega leta. Za prehod družbe iz ene v drugo skupino mora le-ta dve leti zapored izpolnjevati vsaj merila dveh sodil. Ker so predmet raziskovanja v magistrski nalogi majhne družbe, navajam zgolj merila za njih.

V skladu z 2. in 3. odstavkom 55. člena ZGD-1 majhno družbo določajo sledeča merila:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu je večje od 10 in ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje so večji od 700.000 evrov in ne presegajo 8.000.000 evrov,
- vrednost aktive je večje od 350.000 evrov in ne presega 4.000.000 evrov.

Evropska komisija ima precej višji prag za opredelitev majhne družbe, saj lahko vrednost prihodkov ali vrednost aktive znašata do 10.000.000 evrov, medtem ko je prag števila zaposlenih enak kot jih navaja 55. člen ZGD-1 (Evropska komisija).

Z vidika raziskovalnega vprašanja v magistrski nalogi opredelitev majhne družbe skladno z ZGD-1 ni zadostna, saj na dokumentiranje izvajanja revizijskih postopkov vrednosti nimajo vpliva. Za to je pomembna predvsem vsebinska opredelitev posebnosti majhne družbe in njihov vpliv na revizorjevo delo.

1.2 Posebnosti organizacije in delovanja majhne družbe

Hodge in Shukarova Savovska (2016) navajata, da revizija majhne družbe ne pomeni nujno tudi enostavne revizije. Isto velja tudi v obratni smeri in sicer revizija srednje velike družbe ne pomeni nujno zahtevne revizije.

Za boljše razumevanje problematike dokumentiranja revizijskih postopkov v primeru revidiranja majhnih družb moramo predstaviti njihove značilnosti in posebnosti, ki vplivajo na revizorjevo delo. V nadaljevanju sem povzela Tritesa (2006, str. 3-11), ki navaja in opredeljuje naslednje značilnosti majhne družbe.

1.2.1 Koncentracija sprejemanja odločitev v družbi

Majhno število zaposlenih pomeni tudi manjše število vodstvenega kadra. Največkrat to pomeni, da vse pomembne odločitve sprejema ena sama oseba, običajno direktor družbe. Direktor je pogosto tudi lastnik družbe, kar le še poveča koncentracijo sprejemanja odločitev. Ker direktor majhne družbe nima notranjih svetovalcev, se pri sprejemanju odločitev lahko obrne le na zunanje svetovalce ali zaposlene. Svetovanje s strani zaposlenih je omejeno z njihovim strokovnim znanjem in vplivom vzpostavljenе klime v družbi. Če si zaposleni ne upajo izraziti svojega mnenja, ker se bojijo nasprotovati direktorju, njihovi nasveti nimajo prave vrednosti. Svetovanje zunanjih svetovalcev pa ima omejitve v finančnih virih družbe in omejenemu poznavanju organizacije zunanjih svetovalcev.

Tudi v primerih, ko ima majhna družba nadzorni organ, ki bi omejeval vodstvo družbe pri sprejemanju slabih odločitev, se zgodi, da je le-ta premalo aktiven v primeru, ko družba posluje dobro in se odzovejo šele takrat, ko je družba že v težavah.

Koncentracija sprejemanja odločitev je za revizorja bistven podatek pri spoznavanju organizacije in oceni tveganja. S tega vidika je pomembna ocena tveganja prevar ter tveganja sprejemanja slabih poslovnih odločitev, ki bi lahko dolgoročno vplivale na delovanje družbe.

1.2.2 Enostavnost poslovanja in organizacijske strukture

Manjše družbe običajno delujejo le v eni ali manjšemu številu povezanih dejavnosti, kar pomeni, da tudi revizor spoznava panogo, konkurente, zakonodajno področje in druge dejavnike znotraj ene dejavnosti. Enostavnost poslovanja pomeni tudi enostavne poslovne knjige revidirane družbe. To se odraža v manjšem številu raznovrstnih knjižb in v manjšem številu knjižb. Posledično je analiza podatkov glavne knjige in bruto bilance enostavnejša in bolj pregledna. V tem kontekstu je treba opozoriti, da so kljub enostavnim oblikam poslov manjših družb tudi te s pomočjo napredka in cenovne dostopnosti informacijske tehnologije postale bolj zapletene. Običajna prodajna praksa prodaje iz trgovine se je prenesla tudi na spletno prodajo in druge prodajne kanale. Danes pa se srečujemo še s tehnološkimi spremembami, ki vplivajo tako na financiranje družb kot na različne načine izvajanja plačilnega prometa.

Manjše družbe imajo zaradi majhnega števila zaposlenih tudi enostavnejšo organizacijsko strukturo. Organizacijska struktura določa formalne odnose poročanja v organizaciji, prikazuje združevanje posameznikov v oddelke ter oddelke v celoto ter oblikuje sisteme za komunikacijo, koordinacijo in integracijo po oddelkih (Dimovski, Penger & Žnidaršič, 2003, str.126).

Za manjše družbe je značilna sploščena organizacijska struktura v dveh ali treh ravneh razpona odločanja, kar pomeni, da zaposleni poročajo neposredno poslovodstvu. Taka organizacija ima manjše število oddelkov, saj so delovna mesta zasnovana tako, da pokrivajo več področij hkrati. Komunikacija med zaposlenimi in koordinacija del poteka vodoravno. Značilno je neformalno komuniciranje in neposredni kontakt med zaposlenimi in poslovodstvom ter sprotno reševanje težav s centralizacijo moči odločanja na poslovodstvu družbe.

1.2.3 Pomanjkanje formalizacije in avtorizacije procesov

Poslovodstvo družbe za lažjo koordinacijo dela in nadzor nad opravljenim delom sprejema določena pravila v obliki pravilnikov, politik, postopkov, opisov in kodeksov ravnanj. V primeru, ko so ta pravila zelo natančno določena, pokrivajo širok spekter delovnih nalog, o

njihovi uporabi pa se stalno komunicira z vodstvom, govorimo o visoki stopnji formalizacije (Burton, Obel & Døjbak Håkonsson, 2015, str. 190).

V majhnih družbah, kjer je direktor neposredno vpleten v celotno poslovanje podjetja, največkrat ni potrebe po formalizaciji. S tem se zaposlenim dopušča več svobode in inovativnosti pri delu. V tem primeru revizor težko preveri sistem delovanja notranjih kontrol, saj kontrole in pogostost izvajanja le-teh niso jasno določene.

1.2.4 Omejena možnost razmejitev dolžnosti

Razmejitev dolžnosti pomeni ustrezno razdelitev odgovornosti med tiste, ki nalogo izvajajo, in tiste, ki preverijo pravilnost izvedbe naloge. S tem se zmanjša tveganje, da bi napake in prevare ostale neodkrite (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, 2011, str. 83).

V primeru, da je celoten proces dodeljen le eni osebi, obstaja večje tveganje za napake, kar se na koncu odraža tudi v poslovnih knjigah v obliki pomembno napačnih navedb. Pomembno napačne navedbe delimo na nenamerne in namerne. Nenamerna napaka izhaja iz napake zaposlenega in je v nadaljnjem procesu ne moremo odkriti, ker za to nimamo vzpostavljenih primernih kontrol. Namerna napaka pa izhaja iz prevare zaposlenega, ki napako z vzpostavljeno kontrolo odkrije, vendar je zaradi lastnih interesov ne popravi. Slabosti, ki izhajajo iz omejenih možnosti razmejitev dolžnosti, lahko direktorji majhnih družb nadomestijo z ustreznimi vodstvenimi kontrolami, zato je smotrno, da revizor te kontrole spozna in dokumentira (Trites, 2006, str.6).

1.2.5 Izogibanje sistemu notranjih kontrol s strani vodstva

MSR 315 (IFAC, 2013a) v 4 odstavku opredeljuje notranje kontrole kot »proces, ki ga vzpostavijo, uveljavijo in vzdržujejo pristojni za upravljanje, poslovodstvo in drugo osebje, da poskrbijo za sprejemljivo zagotovilo o uresničevanju ciljev organizacije glede zanesljivosti računovodskega poročanja, uspešnosti in učinkovitosti delovanja ter usklajenosti z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi«.

V majhnih družbah, kjer je lastnik tudi direktor ali del vodstva družbe, se lahko zgodi, da leta ne bo sledil vzpostavljenemu sistemu notranjih kontrol. S tem je slab zgled zaposlenim in tvega, da tudi ti ne bodo izvajali določenih notranjih kontrol. To je za revizorja pokazatelj, da sistem notranjih kontrol ne deluje in se nanj ne moremo zanašati (Trites, 2006, str. 6).

Bagshaw in Selwood (2014, str. 86) navajata, da revizorji v primeru manjših revidiranih družb ne izvajajo testiranja delovanja notranjih kontrol, saj ocenjujejo, da je testiranje podatkov učinkovitejša in primernejša metoda.

1.2.6 Omejeno znanje na področju računovodstva

V manjših podjetjih obstaja tveganje, da računovodja nima dovolj strokovnega znanja. Za to obstajata dva razloga. Prvi je v omejenih finančnih virih družbe, ki ne dopuščajo izobraževanja na tem področju, drugi razlog pa je v časovnem pritisku, ki ga občutijo računovodje na delovnem mestu. V majhni družbi zadolžitve računovodje poleg osnovnih računovodskih del obsegajo tudi knjigovodska dela, izvajanje plačilnega prometa, izterjavo terjatev, obračun plač, pripravo pogodb o zaposlitvi in druga dela. Računovodja mora tako ob rednem delu pripraviti še letne računovodske izkaze in dokumentacijo za potrebe revizije. Običajno pri tem zmanjka časa, da bi se poglobili v morebitne spremembe pri pripravi letnih računovodskih izkazov in spremembe pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb.

Medtem ko imajo večje družbe zaposlenih več strokovnjakov za računovodsko, kadrovsko, pravno in davčno področje, ki se med seboj posvetujejo o problematikah, je v majhnih družbah običajno to v pristojnosti ene osebe, in sicer računovodje. Tudi če imajo ti na voljo zunanje svetovalce na področju prava in davkov, se običajno s problemi spopadajo sami, saj so zunanji svetovalci predragi (Trites, 2006, str. 7).

V procesu izvajanja revizije ima to vpliv predvsem na odkrivanje napak pri knjiženju izrednih poslovnih dogodkov in na povečanje pozornosti pravilnosti obračuna davka od dohodka pravnih oseb.

1.2.7 Uporabnik revizijskega poročila

V primeru srednjih in velikih družb, kjer je lastništvo razpršeno, so glavni uporabniki revizijskega poročila lastniki družbe. Kjer pa je lastnik obenem tudi direktor družbe, ni potrebe po standardiziranemu revizijskemu poročilu, saj ima le-ta celosten pregled nad delovanjem družbe. V tem primeru bo lastnik družbe prepoznal dodano vrednost revizije le v primeru, da revizor v pismu poslovodstvu poda ugotovitve in priporočila ter izpostavi tveganja. Pomembnejši uporabniki revizijskega poročila manjših družb so še banke, potencialni investitorji in revizorji skupine (Trites, 2006, str. 7).

V državah, kjer je dobro razvito financiranje s strani bank, se te le delno ali pa sploh ne zanašajo na revizorjeva poročila, saj imajo dodelan lasten sistem kontrol bilanc, ki jih mora majhna družba predložiti v primeru sklepanja posojilnih pogodb. Prav tako so odnosi med banko in družbo dolgoročni, kar pomeni, da banke dobro poznajo svoje stranke. Pomanjkljivost revizorjevega poročila je prav v časovnem okviru, saj se danes spremembe odvijajo hitreje, banke pa se odločajo na podlagi ažurnih informacij, česar pa za letno poročilo ne moremo trditi (Weik, Eierle & Ojala, 2017, str. 29).

Revizorjevo poročilo se bo razlikovalo glede na različne uporabnike. Kadar revizijo zahtevajo revizorji skupine, je običajno, da določijo tudi način in obseg revizorjevega poročanja. V primeru revizije za potrebe bank in potencialnih vlagateljev pa bo poročanje bolj standardizirano.

1.3 Posebnosti delovne skupine pri revidiranju manjših družb

Duhovnikova (2011b) navaja posebnosti delovne skupine za revidiranje majhne družbe, ki vplivajo na dokumentiranje revizijskih postopkov.

1.3.1 Poslovni odnosi med manjšimi družbami in njihovimi revizorji

Znanje predstavlja osnovni kapital revizorja in revizijske družbe. Pridobljena izobrazba revizorja v okviru pridobivanja licence, dodatna izobraževanja in nenehno izpopolnjevanje je zahtevano v okviru 5. načela Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev (SIR, 1994, str. 3) in v okviru načela Strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti v okviru Kodeksa etike za računovodske strokovnjake (IFAC, 2012a, str.16). Revizor ima tako poleg strokovnega znanja s področja računovodstva tudi poznavanje širšega okolja družbe in panoge. Pri svojem delu se srečuje z različnimi organizacijami in spoznava različne načine delovanja družb. Strankam s tem znanjem predstavlja dobrega sogovornika, saj poslovodje in računovodje manjših družb pogosto ne najdejo sogovornika v okviru lastne organizacije, zato se z vprašanji obrnejo na revizorja. Vprašanja obsegajo tako računovodsko področje kot tudi finančne in poslovne zadeve. Strokovno svetovanje revizorje je dovoljeno, vendar le v okviru zahtev Zakona o revidiranju in prej omenjenih kodeksov poklicne etike, ki zahtevajo nepristranskost revizorja. To pomeni, da lahko revizor poslovodstvu le predstavi vse možne rešitve, skupaj s prednostmi in slabostmi posamezne rešitve, odločitev pa mora v celoti prepustiti poslovodstvu (Duhovnik, 2011b, str. 31-32).

1.3.2 Sorazmerna majhnost delovne skupine za posel

Revizije manjših družb opravljajo manjše delovne skupine. Revizijsko skupino običajno sestavljajta le en ali dva člana, od tega je vsaj eden pooblaščen revizor. V primeru, da revizor opravi vse revizijske postopke sam, dokumentiranje v zvezi z vodenjem in komuniciranjem znotraj delovne skupine ter pregledovanje dela drugih članov ni potrebno (Duhovnik, 2011b, str. 32). Da je dokumentiranje revizije manjših družb manj obsežno, je opredeljeno tudi v okviru MSR 230 in v okviru Napotkov SIR (SIR, 2012, str.10).

1.3.3 Uporaba licenčnega računalniškega programa

Uporaba licenčnega računalniškega programa za dokumentiranje revizijskih postopkov lahko privede do neučinkovitosti in neuspešnosti delovne skupine v primeru revizije manjše

družbe. Prvi razlog za to je v računalniškemu programu, ki je oblikovan tako, da pokriva vse zahteve MSR po dokumentiranju. Program vključuje širok nabor kontrolnih seznamov, obrazcev, vprašalnikov in anketnih listov, da pokrije čim več mogočih situacij. V naboru vseh dokumentov se lahko zgodi, da dokumentiramo v preobsežni obliki oziroma izpolnjujemo vprašalnik, ki ni primeren glede na velikost in značilnost revidirane majhne družbe. Tveganje za neučinkovito uporabo računalniškega programa se poveča, če revizijsko skupino sestavljajo manj izkušeni člani, ki strogo sledijo zahtevam računalniškega programa. Za pravilno uporabo računalniškega programa mora biti revizor aktiven v vseh fazah revizije. Pred začetkom uporabe računalniškega programa je bistveno izobraževanje in usposabljanje zaposlenih. Ob začetku uporabe računalniškega programa mora revizor le-to prilagoditi svojim potrebam in potrebam svojih naročnikov. Med revizijo mora biti delo manj izkušenih članov delovne skupine natančno opredeljeno in sproti nadzorovano (Duhovnik, 2011b, str. 33).

1.4 Odzivi revizorja na značilnosti majhnih organizacij

Kot navaja Trites (2006, str.8-11), morajo revizorji pri svojem delu prepoznati značilnosti posamezne organizacije ne glede na njeno velikost in se nanje primerno odzvati tako, da prilagodijo proces izvajanja revizije in izberejo prave revizijske postopke.

- Kadar revizor med spoznavanjem organizacije in njenih procesov pride do sklepa, da je notranje kontrolno okolje šibko in se nanj ne more zanašati, izvede le dokumentiranje poznavanja kontrolnega okolja in popiše glavne procese. Ker pa se na notranje kontrole ne more zanašati, posledično poveča vzorce za **testiranje podatkov**.
- Manjše družbe od revizorja zahtevajo večji poudarek na spoznavanju kontrolnega okolja in ocenjevanju poštenosti in integritete vodstva. Z uporabo strokovnega skepticizma še posebej preveri, ali obstaja **tveganje pomembno napačnih navedb iz naslova prevar** s strani vodstva. Posebno pozornost mora nameniti novim strankam.
- Pri enostavnih poslih so enostavne tudi transakcije v poslovnih knjigah. To pomeni manjše število različnih vrst transakcij, kar olajša analizo podatkov in poveča možnost, da revizor odkrije pomembna odstopanja. V primeru enostavnih poslovnih knjig je **analitičen pristop** logična izbira revizorja, saj s tem zmanjša obseg testiranja podatkov.
- V primeru, da je strokovno izobraževanje računovodskih delavcev omejeno, mora revizor posebno pozornost nameniti **knjižbam, ki so posledica izrednih poslovnih dogodkov**, in preveriti upoštevanje morebitnih sprememb standardov pri knjiženju.

1.5 Vrste zunanje revizije majhne družbe

Revizije majhnih družb se delijo na zakonsko obvezne in prostovoljne revizije. Prvo določa ZGD-1, medtem ko druga nastane na pobudo lastnikov ali za lastne potrebe revidirane družbe. Pri zakonsko obvezni reviziji gre za revidiranje računovodskih izkazov, medtem ko

prostovoljne revizije poleg revizije računovodskih izkazov zajemajo tudi posle opravljanja dogovorjenih postopkov in druge posle dajanja zagotovil.

1.5.1 Obvezne revizije

Revidiranje računovodskih izkazov je zakonsko določeno v 57. členu ZGD-1, po katerem so k reviziji zavezane srednje in velike kapitalske družbe, dvojne družbe in tiste majhne kapitalske družbe z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu. Med velike družbe spadajo tudi banke, zavarovalnice, borze vrednostnih papirjev in družbe, ki morajo po 56. členu ZGD-1 pripraviti konsolidirane izkaze. To pomeni, da je v majhnih družbah zakonsko obvezna revizija le v dveh primerih, in sicer:

- kadar se z vrednostnimi papirji družbe trguje na organiziranem trgu in
- kadar so letna poročila majhne družbe del konsolidiranih izkazov.

1.5.2 Neobvezne revizije

Neobvezne revizije najbolj pogosto predstavljajo revizije hčerinske družbe na željo lastnikov. Še posebej, kadar je sedež hčerinske družbe v drugi državi in poslujejo skladno z zakonodajo te države. V tem primeru želi naročnik preveriti pošteno delovanje posloводства hčerinske družbe in ugotoviti, ali je poslovanje družbe skladno z zakonodajo države, kjer deluje in ali so poslovne knjige pripravljene skladno z računovodskimi usmeritvami matične družbe. Drugi razlog za neobvezno revizijo manjših družb pa so tudi zahteve bank, kupcev ali drugih institucij, kot je na primer Evropska komisija za potrebe kontrole Evropskih projektov.

V nadaljevanju sem povezala rezultate raziskave, ki navajajo razloge, zakaj se manjše družbe odločajo za neobvezno revizijo. Raziskava se nanaša na manjše družbe v Nemčiji, vključuje pa tudi povzetke predhodnih raziskav v nekaterih drugih evropskih državah. Weik, Eierle in Ojala (2017, str. 27-30) z raziskavo ugotavljajo, da se za neobvezno revizijo odločajo:

- Kadar lastnik majhne družbe ni neposredno vključen v vodenje družbe in po teoriji principala in agenta nastane agentski problem.
- Kadar gre za hčerinsko družbo. Poleg agentskega problema ima matična družba, v primeru, ko hčerinska družba deluje v državi, različni od tiste, kjer deluje matična družba, tudi problem nepoznavanja zakonodaje in jezika države.
- Zunanja revizija bo pogostejša, kadar je pravna oblika družbe delniška družba in ne, kadar gre za družbo z omejeno odgovornostjo. Asimetrija informacij med vodstvom in lastniki družbe je pri delniških družbah večja, zato je tudi zahteva lastnikov po prostovoljni reviziji večja.

- Kadar imajo finančno-računovodske informacije pomemben vpliv na odločitve, ki jih sprejema vodstvo družbe in se le-ti zavedajo pomena zanesljivih računovodskih informacij.
- Kadar računovodsko službo družbe izvaja zunanji računovodski servis in želi lastnik revidirane družbe v prvih letih preveriti strokovnost računovodskega servisa.

2 DOKUMENTIRANJE REVIZIJSKIH POSTOPKOV

Poglavje je namenjeno dokumentiranju izvajanja revizijskih postopkov in predstavitvi zakonskih okvirov, ki določajo dokumentiranje. V podpoglavju se bom dotaknila tudi digitalizacije v revizijskih družbah in izzivov, ki jih prinaša.

2.1 Pomen revizijske dokumentacije

Revizijska dokumentacija je skladno z MSR 230 (6a) »zapis opravljenih revizijskih postopkov, pridobljenih ustreznih revizijskih dokazov ter sklepov, ki jih je sprejel revizor« (IFAC, 2009a). V praksi se pojavljata tudi izraza delovni papirji ali delovno gradivo, vendar bo zaradi doslednosti uporabljen le izraz revizijska dokumentacija.

Revizijska dokumentacija predstavlja povezavo med računovodskimi izkazi revidirane stranke in izdanim revizorjevim poročilom (Whittington & Kurt, 2001, str. 156).

Glede na vsebino revizijske dokumentacije je izraz opredeljen kot zbir delovnih papirjev, ki beležijo načrtovanje revizije, opredeljujejo vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, podajajo rezultate izvedenih postopkov in zaključne sklepe, na podlagi katerih revizor izda svoje mnenje (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 473).

Namen dokumentiranja revizijski postopkov je pripraviti »pravočasen, zadosten in ustrezen zapis osnov za revizorjevo poročilo z njegovim mnenjem in zapis osnov za dokaze, da je bila revizija opravljena v skladu s strokovnimi pravili (načeli, standardi in drugimi obveznimi strokovnimi pravili) ter pravnimi normami, ki posegajo na področje revizijske naloge« (Koletnik, 2008, str.179).

Z vidika nadzora mora biti revizijska dokumentacija »zbrana in urejena na način, da omogoči zunanjemu izkušenemu revizorju razumevanje vseh bistvenih zadev in revizijskih postopkov, njihovih izidov in zaključkov« (Koletnik, 2008, str.179).

Zahteve glede revizijske dokumentacije so opredeljene v MSR, ki jih morajo uporabljati revizorji skladno s 1. odstavkom 4. člena Zakona o revidiranju (Ur. l. RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2). Poleg MRS 230 Revizijska dokumentacija so zahteve opredeljene tudi v drugih MSR. Tako na mednarodni ravni kot tudi SIR pa so zaradi potreb manjših

revizijskih družb izdali priporočila za pripravo revizijske dokumentacije za revizije manjših organizacij.

2.2 Namen revizijskega dokumentiranja

V revizijski stroki se nedokumentirano delo smatra kor neopravljeno delo. Iz tega lahko sklepamo, da je glavni namen dokumentiranja dokazovanje opravljenega dela delovne skupine. Hayes, Dassen, Schilder in Wallage (2005, str. 473-474) navajajo sledeče namene revizijske dokumentacije.

2.2.1 Osnova za revizorjevo poročilo

Končno poročilo revizorja mora biti podprto z ustreznimi dokazi in revizijsko dokumentacijo, ki potrjuje, da je izdano mnenje revizorja na revidirane računovodske izkaze pravilno. Revizijska dokumentacija v tem primeru služi kot dokaz v primeru tožbe s strani naročnika ali drugega uporabnika revizorjevega poročila. To je še posebej pomembno v primeru, če bi revidirana organizacija revizorju prikrivala določene informacije in bi ta na podlagi napačnih informacij izdal napačno mnenje. V kolikor so revizor in drugi člani delovne skupine izvedli vse postopke skladno z MSR, bi se odgovornost za napačno izdano mnenje prenesla na poslovodstvo revidirane družbe.

2.2.2 Skladnost z okviri poročanja

Revizor mora poleg tega, da dokaže, da je delo opravljeno, dokazati tudi, da je bilo delo opravljeno skladno z MSR. Revizijska dokumentacija omogoča opravljanje zunanjega in notranjega nadzora. V primeru, da revizijska dokumentacija ne bi obstajala, bi bil postopek nadzora otežen in bi se zaključil z izdajo opomina revizorju.

Duhovnikova (1999, str. 67) navaja, da so glavni cilji zunanjega nadzora:

- »zagotoviti, da revizorji s kakovostnim opravljanjem revidiranja izpolnijo svoje obveznosti do širše družbene skupnosti;
- s prizadevanjem za doseganje čim večje kakovosti krepiti zaupanje javnosti v stroko;
- izogniti se neugodnim posledicam slabo opravljenega dela;
- spodbujati in izobraževati revizijske družbe ter jim pomagati, da s pomočjo stroke dosežejo čim višjo raven kakovosti;
- posvariti revizijske družbe pred posledicami, ki jih prinašajo slabo opravljeno delo.«

Notranji nadzor pa z namenom obvladovanja kakovosti skladno z Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti - 1 (v nadaljevanju MSOK) preverja tako ujemanje opravljenih revizijskih postopkov z MSR kot tudi z drugimi internimi pravili revizijske družbe (IFAC, 2009b).

2.2.3 Načrtovanje in vodenje naslednje revizije

Revizijska dokumentacija je pomembna tudi pri načrtovanju in izvajanju revizije naslednje leto, saj revizijska dokumentacija omogoča vir informacij pri poznavanju organizacije in načrtovanju revizijskega dela. Ker revizijska dokumentacija zajema tudi stalno dokumentacijo, se s pregledom dokumentacije izognemo podvajanju pridobivanja dokumentov in ponovnemu poizvedovanju pri zaposlenih revidirane družbe.

2.2.4 Dodeljevanje nalog in koordinacija dela delovne skupine

Revizijska dokumentacija omogoča dodeljevanje nalog in koordinacijo članov delovne skupine, odgovorne za izvajanje posla. Poleg tega je narava revizijskega dela taka, da določene revizijske postopke zaključimo šele nekaj tednov po začetku izvajanja le-teh, v vsakem primeru pa pred izdajo mnenja revizorja. S pomočjo revizijske dokumentacije hitreje pridobimo informacije, kaj je še treba opraviti za zaključek postopka.

2.2.5 Nadzor dela delovne skupine

Revizor, ki je odgovoren za izvajanje posla, na podlagi revizijske dokumentacije preveri delo drugih članov delovne skupine in presodi, ali je delo opravljeno in ali je opravljeno delo primerno podprto z revizijsko dokumentacijo. V primeru večjih revizijskih skupin je opravljeno delo pregledano tako s strani vodje delovne skupine kot tudi s strani revizorja, odgovornega za posel. V primeru nerazumevanja opravljenega dela ali nejasnosti se izvajalec nadzora opravljenega dela z dodatnimi vprašanji ponovno obrne na izvajalca revizijskega postopka. Večje število vprašanj pomeni, da delo bodisi ni bilo dobro opravljeno bodisi ni bilo dobro dokumentirano.

2.2.6 Izobraževanje zaposlenih v revizijskih družbah

Revizijska dokumentacija je pomembna tudi v zvezi z izobraževanjem znotraj revizijske družbe, kjer se novo zaposleni usposablajo s pomočjo revizijske dokumentacije izbrane revidirane organizacije. S tem jim omogočijo spoznavanje revidirane organizacije, kjer nastopajo kot člani delovne skupine, še preden pričnejo z delom pri stranki.

2.3 Revizijska dokumentacija glede na časovno opredelitev

Z vidika časovne opredelitve se revizijska dokumentacija deli na dva dela, in sicer na sprotni in trajni revizijski dosje.

Sprotni revizijski dosje zajema revizijske dokumente, ki se nanašajo na posamezno obračunsko obdobje in imajo vpliv praviloma le na računovodske izkaze tekočega leta, če gre za ugotovitve, ki se nanašajo na pretekla obračunska obdobja. Namen sprotne revizijske

dokumentacije je podpreti revizorjevo poročilo posameznega obračunskega obdobja. Sem spadajo sledeči dokumenti:

- letno poročilo (poslovno poročilo in računovodski izkazi z razkritji), glavna knjiga, bruto bilanca in vodilne preglednice revidiranega leta;
- dokumenti v zvezi z načrtovanjem revizije;
- izračun pomembnosti;
- testi podatkov in testi notranjih kontrol ter izračuni velikosti vzorcev za testiranje;
- delovni papirji za potrjevanje stanja na presečni datum;
- seznam pomembnih popravljenih in nepopravljenih napak;
- pismo poslovodstvu;
- poslovska predstavljena listina;
- in drugi.

V nasprotju pa v **trajni revizijski dosje** shranimo vso revizijsko dokumentacijo, ki se nanaša na večletna obdobja in se prenese v naslednje leto. Njen namen je osvežitev revizorjevega poznavanja revidirane organizacije v prihodnjem letu, enostavno spoznavanje organizacije novih članov delovne skupine in potrjevanje postavke, kjer v določenem obdobju prihaja do malo ali nič sprememb. Trajni revizijski dosje zajema dokumentacijo, kot so na primer akt o ustanovitvi družbe, obvestilo o določitvi (novih) podatkov o glavni dejavnosti, ki jo družba opravlja, potrdilo finančnega urada o davčni številki in identifikacijski številki za davek na dodano vrednost, zavarovanje premoženja in odgovornosti, zapisnike skupščin in nadzornega sveta, organizacijsko struktura družbe, pravilnik o računovodstvu in druge pravilnike družbe, različne dolgoročne pogodbe in druge pomembne dokumente revidirane družbe (Whittington & Kurt, 2001, str. 162-164).

2.4 Revizijska dokumentacija glede na vsebinsko opredelitev

Whittington in Kurt (2001, str. 159-162) sta glede na vsebino revizijsko dokumentacijo razdelila na pet različnih sklopov, ki so predstavljeni v nadaljevanju.

2.4.1 Revizijska dokumentacija v zvezi z administrativnim delom

Prvi sklop revizijske dokumentacije zajema vse dokumente, ki se nanašajo na načrtovanje, nadziranje in koordinacijo revizijskega dela. Sem spadajo dokumenti, kot so interni kontrolni vprašalniki v zvezi s sprejemom posla, listina o nameri, pogodba za sprejem posla, revizijska strategija in načrt ter časovni okvir izvajane revizije. Med dokumente, ki se nanašajo na koordinacijo revizijskega dela, spadajo dopisi in zapisniki sestankov tako znotraj delovne skupine kot tudi med revizijsko skupino in vodstvom revidirane družbe.

2.4.2 Bruto bilanca in vodilne preglednice

Ta sklop dokumentov zajema bruto bilanco za izbrano obdobje revidiranja in vodilne preglednice. Bruto bilanca zajema zbirne podatke o začetnih stanjih, prometu in končnih stanjih kontov glavne knjige. Je osnova za pripravo vodilnih preglednic in izvedbo kontrol skladnosti podatkov računovodskih izkazov z glavno knjigo.

Vodilna preglednica predstavlja zbir povezanih kontov glavne knjige, ki skupaj predstavljajo posamezno postavko računovodskih izkazov. Na posamezno vodilno preglednico se veže podporna revizijska dokumentacija.

2.4.3 Podporna revizijska dokumentacija za potrditev vodilnih preglednic

Podporna revizijska dokumentacija je vezana na potrjevanje postavk na presečni datum ali prometa za izbrano revidirano obdobje. Podporni dokumenti zajemajo:

- sezname odprtih postavk, ki predstavljajo podrobnejšo členitev posameznega konta sredstev ali obveznosti na presečni datum;
- izpisi kartic kontov, kjer so vidne spremembe, ki so se zgodile na kontu v obračunskem obdobju;
- zunanje potrditve, kjer tretja oseba potrdi pravilnost stanja sredstev ali obveznosti na presečni datum in prometa za obračunsko obdobje;
- dokumentiranje ponovnega izračunavanja postavk, kjer revizor na podlagi pridobljenih podatkov iz verodostojnih dokumentov naredi matematični izračun in preveri, ali se njegov izračun sklada s postavko v vodilni tabli;
- dokumentiranje izvajanja analitičnih postopkov, kjer revizor na podlagi proučevanja verjetnih razmerij ovrednoti računovodske postavke.

2.4.4 Dokumenti za utemeljevanje revizorjevega poročila

Revizor med revizijo pridobiva različne dokumente, ki utemeljujejo sklepe posameznega opravljenega preizkusa in zaključno poročilo revizorja. Ti dokumenti zajemajo:

- kopije zapiskov nadzornega sveta in upravnega odbora ter notranjega revizijskega sveta,
- kopijo družbene pogodbe;
- kopijo sprejetih aktov, podatkov, smernic in pravilnikov družbe;
- kopije pomembnih pogodb;
- seznam dokumentov ali kopije dokumentov, ki jih revizor pregleda v okviru opravljanja preizkusov podatkov ali kontrol;
- podpisano poslovodsko predstavitevno listino;
- seznam morebitnih še nerešenih pravnih sporov na sodiščih in drugih podobnih spornih zadev.

2.4.5 Dokumentiranje napačnih navedb

Napačna navedba je v 4. odstavku MSR 450 (IFAC, 2009a) opredeljena kot: »razlika med zneskom, razvrstitvijo, predstavitevjo ali razkritjem kake postavke, o katerih se poroča v računovodskih izkazih in med zneskom, razvrstitvijo, predstavitevjo ali razkritjem te postavke, kot to zahteva primerni okvir računovodskega poročanja.«

Revizor mora v posebnem dokumentu beležiti vse pomembne napačne navedbe, ki lahko izvirajo iz napak ali prevar. Med revizijo se odkrite pomembno napačne navedbe beleži v dveh seznamih, in sicer v seznamu popravljenih in seznamu nepopavljenih pomembno napačnih navedb. Seznam popravljenih napak se podpre s temeljnicami, ki jih posreduje revidirana organizacija kot dokaz, da je napako popravila tudi v glavni knjigi.

Dodatno se v ločenem dokumentu zbirajo tudi postavke, ki so v glavno knjigo sicer knjižene pravilno, vendar so napačno razvrščene v postavkah računovodskih izkazov ali zanje manjkajo razkritja v letnem poročilu. Te napačne navedbe ne zahtevajo knjiženja popravkov v glavno knjigo, ampak za namen poštene predstavitve računovodskih izkazov zahtevajo popravek le-teh.

2.5 Priprava revizijske dokumentacije

Članom delovne skupine naj bo cilj pripraviti revizijsko dokumentacijo tako, da tisti, ki pregleduje dokumentacijo, hitro najde zelene podatke in iz dokumenta hitro razbere obseg opravljenega dela ter končne sklepe. Za pripravo pregledne revizijske dokumentacije je priporočljiva uporaba indeksov in simbolov.

Indeksi dokumentov nam omogočajo pripravo kazala revizijske dokumentacije in uporabo navzkrižnih referenc ter preprečujejo podvajanje revizijske dokumentacije. Kazalo revizijske dokumentacije omogoča pregledovalcem, da hitro in enostavno najdejo zelene dokumente. Z navzkrižnimi referencami povezujemo delovne papirje s postavkami bruto bilance. Uporaba indeksov za označevanje dokumentov ni predpisana, vendar je za učinkovito delovanje delovne skupine pomembna njihova standardizirana uporaba. Z računalniškim programom za dokumentiranje revizijskih postopkov se omogoči standardizacija indeksov.

Simboli izražajo naravo in obseg opravljenega revizijskega postopka. Uporabljeni simbol v dokumentu moramo jasno opredeliti v legendi dokumenta. Z uporabo simbolov je revizijska dokumentacija bolj pregledna, saj nadomeščajo besedilo. Računalniški program za dokumentiranje revizijskih postopkov običajno omogoča uporabo enotnih simbolov za vso dokumentacijo. Legenda v okviru posameznega dokumenta zato ni pomembna, saj program sam ponudi seznam uporabljenih simbolov in njihov pomen (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 483).

Pri pripravi revizijske dokumentacije je treba upoštevati tudi načela pomembnosti, saj s preobsežnim in nepotrebnim dokumentiranjem izgubimo jasnost in preglednost. To pomeni, da v revizijsko dokumentacijo ne vključujemo naknadno nadomeščenih osnutkov ali revizijske dokumentacije z nepopolnimi in začasnimi pregledi.

Vsebina in oblika revizijske dokumentacije je določena v okviru MSR 230 (IFAC, 2009a). Medtem Whittington in Kurt (2001, str. 164) navajata, da naj bi posamezni revizijski dokument vseboval sledeče elemente:

- Glavo dokumenta, kjer je navedeno ime revidirane organizacije, jasen naslov revizijskega dokumenta in obdobje, na katerega se dokument nanaša.
- Indeks, ki označuje dokument.
- Inicialke osebe, ki je pripravila revizijski dokument in datum zaključka dokumenta.
- Inicialke osebe, ki je pregledala revizijski dokument in datum pregleda.
- Povezavo revizijskega dokumenta z vodilnimi preglednicami in revizijskimi dokazi.
- Opis opravljenega postopka v okviru revizijskega dokumenta.
- Pojasnilo uporabljenih simbolov.
- Seznam pregledanih dokumentov.
- Zaključek oziroma sklep v zvezi z opravljenim revizijskim postopkom.

Oblika revizijske dokumentacije ni predpisana. Člani delovne skupine obliko revizijske dokumentacije prilagajajo značilnostim revidirane družbe. Zaželeno je standardizacija oblike revizijske dokumentacije, kar pripomore k večji učinkovitosti pri delu. K standardizaciji revizijske dokumentacije je pripomogla prav uporaba računalniškega programa za dokumentiranje revizijskih postopkov. Pri standardizaciji sicer obstaja tveganje, da revizor avtomatično sledi standardiziranemu procesu in ne uporablja lastne strokovne presoje pri izvajanju revizijskih postopkov.

2.6 Pravočasnost priprave revizijske dokumentacije

MSR 230 (7) zahteva, da revizor pravočasno pripravi revizijsko dokumentacijo (IFAC, 2009a). Ker revizor izda mnenje na podlagi predhodno pridobljene in pregledane dokumentacije, se pričakuje, da bo pretežni del revizijske dokumentacije zaključen in pregledan s strani revizorja pred izdajo njegovega mnenja.

Pravočasna priprava revizijske dokumentacije poveča kakovost revizije. To pomeni, da je revizijski dokument, ki je pripravljen med opravljanjem dela pri revidirani stranki, bolj točen od tiste, ki je pripravljen naknadno. Kadar je dokumentiranje pripravljeno v času, ko smo pri stranki, lahko zaprosimo za dodatna pojasnila oziroma dodatno dokumentacijo. Naknadna zahteva dokumentacije ni priporočljiva tudi z vidika odnosa do stranke.

2.7 Varovanje in hramba revizijske dokumentacije

Revizijska dokumentacija vsebuje dokumente v zvezi s plačami zaposlenih, pogodbe in pogoji poslovanja s kupci in dobavitelji, sporne sodne zadeve ter načrte za prihodnost, ki še niso predstavljeni javnosti. Zaradi narave zaupnosti in pomembnosti podatkov in informacij, ki jih vsebuje revizijska dokumentacija, je pomemben vidik tudi varovanje podatkov revidirane družbe. Revizor mora poleg varovanja zaupnosti informacij izven revidirane družbe paziti tudi na varovanje zaupnosti znotraj revidirane družbe, saj vodstvo določenih informacij noče deliti s preostalimi zaposlenimi. V ta okvir spadajo predvsem informacije o plačah zaposlenih in morebitni načrti odpuščanja v okviru reorganizacije.

Naloga revizijske družbe je primerno izobraziti zaposlene v zvezi z varovanjem podatkov in omogočiti zaposlenim, da varovanje sploh lahko zagotavljajo. V primeru fizične oblike dokumentacije to pomeni, da je dostop do dokumentov nepooblaščenim osebam fizično onemogočen. Pri dokumentaciji v elektronski obliki pa je pomembno, da imamo na računalnikih nameščene ustrezne protivirusne programe in da so tako računalniki kot tudi računalniški programi zaščiteni z uporabniškimi gesli, ki jih, odvisno od občutljivosti zadeve, spreminjamo.

Revizijska družba je lastnica revizijske dokumentacije in jo mora hraniti kot dokaze v primeru tožb ali izvajanja nadzora. V 39. členu ZRev-2 je za hrambo revizijske dokumentacije določen rok šestih let po opravljanju revidiranja. Odgovornost za hrambo dokumentacije nosi revizijska družba, če ta preneha delovati, pa delničarji oziroma družbeniki revizijske družbe. V primeru prenehanja delovanja samostojnega revizorja hrambo prevzame SIR.

2.8 Uporaba informacijske tehnologije v revizijskih družbah

Spremembo v organizaciji revizijske družbe zahtevajo tako zunanji kot notranji dejavniki. Zunanji dejavniki zajemajo vplive panoge in sprememb s strani zakonodajalcev, regulatorjev in oblikovalcev MSR. Notranji dejavniki sprememb pa se kažejo v fluktuaciji zaposlenih in spremembi procesov, ki jih zahtevajo nove tehnologije.

Po mnenju Andersona (2017, str. 2) so ključni dejavniki za razvoj revizijske stroke kakovost, inovativnost, talent in pomen revizije. Kakovost pomeni ustvarjanje organizacijske kulture, kjer vsi zaposleni stremijo h kakovostno opravljenemu delu. Inovativnost predstavlja iskanje novih možnosti izvajanja postopkov revizije in analiz podatkovnih baz, ki jih ponujajo današnje tehnologije. Talent pomeni, da je revizijska družba sposobna privabiti dober kader, ki ima poleg teoretičnega znanja tudi prirojene sposobnosti za to delo. Prihodnost revizije pa je prav v spremembi pomena izvajanja revizije. Ko bodo stranke iz revizorjevega poročila ali njegovih predlogov pridobile dodano vrednost, bodo prepoznale tudi pomen revizije.

Konkurenčna prednost revizijskih družb bo tako temeljila na zaposlenih, ki bodo obvladali uporabo informacijskih tehnologij, imeli dobro razvite komunikacijske sposobnosti in sposobnost kritičnega razmišljanja (Forbes Media LLC., 2017, str. 11).

Duhovnikova (2011a, str. 136-138) v kontekstu manjših revizijskih družb navaja, da so ključni dejavniki uspeha uporaba računalniškega programa za zagotavljanje sledenja revizijski metodologiji, večja angažiranost revizorjev pri oblikovanju MSR na mednarodni ravni in izobraževanje strokovnega kadra.

2.8.1 Uvedba računalniškega programa v revizijskih družbah

Revizijska družba mora slediti spremembam razvoja novih tehnologij, saj te vplivajo tako na delovanje revidiranih kot tudi na delovanje revizijskih družb. Poleg tega je z razvojem spletne tehnologije prišlo do novih načinov komuniciranja, pridobivanja informacij in drugih verodostojnih podatkov. Raziskava je pokazala, da se pomemben vpliv tehnologije na revizorjevo delo kaže pri uporabi elektronskih delovnih papirjih, izvajanju analitičnih postopkov, izračunu kazalnikov, uporabi spletišča, pisanju poročil in vzorčenju podatkov (Janvrin, Bierstaker & Lowe, 2008, str. 7).

Če so revizijske družbe v začetni fazi razvoja uporabljale le osnovne Microsoftove dokumente, kot sta Excel in Word, panoga danes narekuje vsaj uporabo računalniških programov za dokumentiranje revizijskih postopkov in programov za analizo baz podatkov. Medtem ko v prvi fazi razvoja informacijske tehnologije ni bilo potrebe po spremembi procesov izvajanja revizije, pa danes to predstavlja ključni izziv revizijskih družb.

Temeljni cilj organizacij pri prenovi poslovnih procesov je poiskati »optimum treh omejujočih medsebojno odvisnih, vendar običajno nasprotujočih temeljnih ciljev oziroma kriterijev: časa, stroškov in kakovosti« (Gradišar, Jaklič & Turk, 2007, str. 161). Če te temeljne cilje apliciramo na vpeljavo računalniškega programa za dokumentiranje v revizijsko družbo, to pomeni:

- **Krajši čas revizije:** računalniški program za dokumentiranje bo postopoma skrajšala čas izvajanja revizije, saj se bodo določeni dokumenti avtomatsko prenesli v prihodnje obračunsko obdobje.
- **Višjo kakovost:** z vpeljavo računalniškega programa za dokumentiranje se poveča kakovost opravljene revizije v smislu večje skladnosti z MSR.
- **Nižji stroški:** z uporabo računalniškega programa za dokumentiranje so manjši stroški vidni v zmanjšanem številu porabljenih ur za izvedbo revizije ali v smislu zmanjšanja tveganja za kazni, ki bi doletele revizijsko družbo oziroma revizorja, če ta ne bi opravljala svojega dela skladno z MSR.

2.8.2 Funkcionalnosti sistemov za upravljanje z dokumenti

Za prenovo procesa je pomembno poznavanje ključnih funkcionalnosti, ki jih ponuja nov računalniški program. Bolanča in Jakovljević (2004, str. 50) sta predstavila funkcionalnosti sistemov za upravljanje z dokumenti, ki sem jih aplicirala na računalniški program za dokumentiranje izvajanja revizijskih postopkov:

- **Centralno skladiščenje dokumentov:** računalniški program za dokumentiranje nam omogoča, da so vsi dokumenti zbrani na enem mestu in imajo vsi člani delovne skupine dostop do istih dokumentov. Predhodno so bili revizijski dokumenti shranjeni na računalniku posameznega člana delovne skupine, vse dokler niso zaključili posameznega dela in so delovne papirje natisnili oz. jih poslali revizorju v pregled.
- **Upravljanje dokumentov:** računalniški program nam omogoča, da dokumente shranimo v različnih formatih (tekstovne datoteke, grafe, slike, video, HTM ...), saj so dokumenti definirani kot objekti.
- **Iskanje dokumentov:** računalniški program nam omogoča enostavno iskanje dokumentov po imenu dokumenta ali indeksu.
- **Upravljanje procesov:** dokumenti so statični del procesa izvajanja revizije, ki predstavlja dinamični del. Računalniški program nam z indeksi omogoča, da vnaprej določimo vrsto dokumenta in faze procesa izvajanja revizij, kjer bomo ta dokument potrebovali.
- **Distribucija:** Računalniški program omogoča izdelavo katalogov zbranih dokumentov in prenos dokumentov v naslednje obdobje.

2.8.3 Izzivi revizijskih družb za prihodnje

Revizija finančnih izkazov in potrjevanje skladnosti s poročevalskim okvirjem je stvar preteklosti. Z napredkom informacijske tehnologije lahko organizacije dnevno pridobivajo podatke in spremljajo pomembne postavke finančnih izkazov, zato revizorjevo poročilo, ki je lahko izdano tudi osem mesecev po zaključku poslovnega leta, nima dodane vrednosti niti za poslovodstvo niti za lastnike in niti za druge uporabnike revizorjevega poročila (upnike, poslovne parterje, potencialne investitorje ...).

Stranke vidijo dodano vrednost revizije prav v vlogi revizorja kot svetovalca na področju ocene tveganj in vzpostavitvi managementa tveganj. Stranke dodatno cenijo jasno opredelitev revizorja v zvezi z novimi zakonodajnimi spremembami in morebitne pripombe za izboljšavo organizacije tako v smislu procesov kot tudi pri vzpostavljanju notranjih kontrol (Forbes Media LLC., 2017, str. 14).

Medtem pa zakonodajalec vidi revizorja kot nadzornika in mu skladno s 4. in 15. členom ZRev-2 prepoveduje opravljanje svetovanja v zvezi z davčno zakonodajo, knjigovodskimi in računovodskimi storitvami, storitvami notranjega revidiranja, poslovno-finančnega svetovanja in drugih storitev, navedenih v Katalogu prepovedanih storitev (SIR, 2013).

Konflikt med pričakovanji strank in zahtevami zakonodajalca je poklic revizorja spravil v nezavidljiv položaj, ki ga bo morala revizijska stroka slej ko prej rešiti. Revizijska stroka, ki zajema tako revizorje, regulatorje kot tudi oblikovalce MSR, se bo morala spopasti s spremembami v času in pogostosti izvajanja revizije, uporabi novih tehnologij in analitičnih metod ter povečanju vzorcev oziroma preverjanju celotne populacije. Regulatorji in oblikovalci MSR pa morajo razmisliti o konceptu pomembnosti in neodvisnosti revizorjev (Byrnes in drugi, 2015, str. 83-84).

Tudi raziskava (Forbes Media LLC., 2017, str. 12) je kot največje izzive revizijskih družb izpostavila vpliv regulatorjev na razvoj stroke, zagotavljanje kakovostno opravljene revizije glede na padanje cen revizijskih storitev in varovanje podatkov strank.

3 ŠTUDIJA PRIMERA IZBRANE RAČUNALNIŠKEGA PROGRAMA

Bregar, Ograjenšek in Bavdaž (2005, str. 167) študijo primera opredeljujejo kot »temeljni okvir analize kvalitativnih podatkov v ekonomiji in poslovnih vedah.« Pri tem je bistveno proučevanje aktualnih pojavov v njihovem realnem kontekstu. Uporaba različnih metod zbiranja podatkov v okviru študije primera bistveno poveča veljavnost raziskave, zato sem v okviru analize uporabe izbranega računalniškega programa (v nadaljevanju IRP) zajela:

- pregled zahtev Navodil SIR po dokumentiranju izvajanja revizijskih postopkov v manjših družbah skladno z MSR;
- predstavitev možnosti dokumentiranja v IRP skladno z Navodili SIR;
- pridobivanje strokovnega mnenja revizorjev o dokumentiranju izvajanja revizije manjših družb z intervjujem;
- oblikovanje preglednice zadolžitev kot pripomočka za dokumentiranje izvajanja revizije v manjših družbah v IRP in predstavitev ključnih uporabnih funkcij, ki jih omogoča IRP.

V prvem delu študije primera sem na podlagi Navodil SIR za vsako zahtevo MSR po dokumentiranju izvajanja revizije raziskala možnosti, ki jih ponuja IRP. Iz IRP sem izpisala dokumente in navodila, ki pokrivajo zahteve posameznega standarda. Dokumenti IRP so mi služili kot pripomoček pri izvajanju intervjuja z revizorjema. Revizorja sta na njihovi podlagi podala mnenje o posamezni zahtevi MSR in dokumentiranju v IRP ter predstavila način dokumentiranja izvajanja revizijskih postopkov, ki bi ga sama izbrala v praksi. Z mnenjem strokovnjakov sem pridobila širši pogled na obravnavano tematiko in povečala verodostojnost preglednice zadolžitev za dokumentiranje revizijskih postopkov manjših družb v IRP. Zaradi jasnejšega razumevanja tako vprašanj kot tudi odgovorov sem pri intervjuju uporabila konkreten primer dokumentiranja izvajanja revizije v izbrani manjši družbi. To je tudi eden izmed razlogov za potrditev dejstva, da primer ne pokriva določenih zahtev MSR. Drugi razlog so značilnosti majhne družbe. Zahteve MSR, ki se ne nanašajo na izbrano revidirano manjšo družbo, niso bile predmet nadaljnje raziskave.

V zaključni fazi študije primera sem na podlagi analize IRP in spoznanj, pridobljenih s prebiranjem literature in opravljenim intervjujem, oblikovala priporočila za dokumentiranje revizijskih postopkov manjših družb v IRP, ki zajemajo preglednico zadolžitev za dokumentiranje izvajanja revizijskih postopkov v IRP in opredeljene ključne funkcije IRP, ki so potrebne za učinkovito in uspešno delovanje delovne skupine.

3.1 Potek študije primera

Študija izbranega primera zahteva izvedbo naslednjih korakov:

- Opis dokumentiranja revizijskega postopka v skladu z Navodili SIR in MSR.
- Opredelitev značilnosti majhne družbe in njihov vpliv na izvedbo vsakega revizijskega postopka glede na značilnosti, ki so opisane v prvem poglavju magistrske naloge. Zbirna preglednica podatkov je prikazana v prilogi 2.
- Pripravo dokumenta za vsako zahtevo MSR po dokumentiranju, ki bo v pomoč pri intervjuju. Dokument, ki bo pridobljen iz IRP, bo poimenovan dokument IRP, medtem ko bo dokument pridobljen iz drugih virov oz. samostojno delo poimenovan lastni dokument.
- Mnenja revizorjev o pripravljenih dokumentih bodo pridobljena s skupinskim intervjujem, ki bo pripomogel tudi k poglobljenem razumevanju MSR v zvezi z dokumentiranjem revizijskih postopkov. Zbirna preglednica podatkov je prikazana v prilogi 1.

3.2 Viri podatkov za študijo primera

Baxter in Jack (2008, str. 554) navajata vire podatkov za študijo primera, ki zajemajo dokumentacijo, arhivske podatke, intervjuje, fizične predmete, opazovanje aktivnosti in vključevanje v aktivnosti.

Študija primera bo zajemala tako primarne kot tudi sekundirane vire podatkov. Primarni viri zajemajo dokumente IRP, ki so predmet analize in podlaga za intervju, medtem ko sekundarni podatki zajemajo MSR, MSOK 1, stališča SIR in druge napotke, ki so zbrani na spletnih straneh SIR.

3.2.1 Primarni podatki

Dokumente IRP sem uporabila pri izvedbi intervjuja kot prikaz načina dokumentiranja izvedenih revizijskih postopkov v IRP. IRP je licenčen program, kar pomeni, da morajo razvijalci programa zagotavljati dokumentiranje skladno z MSR. Na podlagi tega ocenjujem, da predstavljajo dokumenti IRP verodostojen vir podatkov.

S skupinskim intervjujem sem pridobila mnenje revizorjev o tem, kako revidiranje manjše družbe vpliva na dokumentiranje revizijskih postopkov in na način dokumentiranja v IRP. Pridobila sem tudi pojasnila v zvezi z zahtevami posameznega MSR glede dokumentiranja izvajanja revizijskih postopkov.

Ker izbrana revizijska družba zaposluje le dva pooblaščenca revizorja, je tudi število intervjuvancev v skupinskem intervjuju omejeno le na dve osebi. Kljub tej omejitvi sem se odločila za izvedbo skupinskega intervjuja, ker sem iz interakcij med revizorjema prišla do globljega vpogleda v njuna mnenja in razloge za izbrano odločitev. Oba intervjuvanca sta moja sodelavca, zato smo se lahko za termin dogovorili ustno, osebna predstavitev na začetku posledično tudi ni bila potrebna. Intervju je potekal 16. 1. 2018 v prostorih revizijske družbe in je skupaj trajal 3 ure, zato smo izvedli tudi polurni odmor.

Pripravila sem delno strukturirani intervju, kar pomeni, da sem teme pogovora in spisek vprašanj pripravila vnaprej. Poleg vprašanj sem na intervju prinesla tudi dokumente IRP za izbrano revidirano družbo in Navodila SIR, kjer so zbrane zahteve MSR. S tem sem intervjuvanca usmerila, da sta se osredotočila na konkreten primer. Konkretna izvedba intervjuja je bila prilagojena toku pogovora in je za zmanjšanje merskih napak dopuščala, da intervjuvanca pojasnita tudi pomen vprašanja oziroma v tem primeru določene zahteve MSR. Za skupinski intervju sem uporabila zaprte tipe vprašanja, in sicer:

- Ali se posamezna zahteva MSR upošteva pri dokumentiranju izvajanja revizije v izbrani revidirani družbi?
- Ali bi za dokumentiranje izvajanja revizije v izbrani revidirani družbi uporabili lastni dokument ali dokument IRP oz. kombinacijo obeh?
- Kdo od članov delovne skupine je odgovoren za dokumentiranje v skladu s posamezno zahtevo MSR?
- Katere značilnosti majhne revidirane družbe in značilnosti majhne delovne skupine vplivajo na dokumentiranje izvajanja revizijskih postopkov v skladu s posamezno zahtevo MSR?

Vprašanja v okviru skupinskega intervjuja vsebujejo kognitivno komponento, kar pomeni, da intervjuvanec pozna objekt, ki ga ocenjuje, in vedenjsko komponento, kar pomeni, da intervjuvanec opredeli svoje vedenje. V tem primeru se odloči, kateri dokument bi uporabil za dokumentiranje in koga bi opredelil kot odgovornega za dokumentiranje postopka. Za merjenje sem uporabila enostavno lestvico, kar pomeni, da merjenje omogoča grobo razlikovanje med posamezno izbiro intervjuvanca. Kljub zaprtemu tipu vprašanj sem intervjuvancema omogočila čas za razpravo in dodatna pojasnila.

3.2.2 Sekundarni podatki

Sekundarni podatki zajemajo MSR, MSOK 1, stališča SIR in druge napotke, ki so zbrani na spletnih straneh SIR pod sekcijo revizije. Sekundarne podatke sem za namen magistrske naloge zbrala zaradi zahtev, ki določajo obseg dokumentiranja izvedenih revizijskih postopkov. K iskanju virov sem pristopila na institucionalen način, kar pomeni, da sem vire poiskala v okviru institucije, v tem primeru SIR, ki ima javna pooblastila za objavo teh podatkov. Sekundarne podatke ocenjujem kot primerne in verodostojne za uporabo primera v študiji iz sledečih razlogov:

- Podatki sekundarnega vira so skladni z raziskovalnim področjem, kar pomeni, da je enota opazovanja, ki v magistrski nalogi predstavlja zahtevo MSR za dokumentiranje revizijskega postopka, natančno opredeljena v MSR in Napotkih inštituta.
- SIR je ustanovljen skladno z Zakonom o revidiranju in ima javna pooblastila za sprejem in objavo strokovnih pravil na področju revidiranja, med katere spadajo tudi MSR. Podatkovna zbirka objavljena na spletni strani SIR predstavlja originalni vir podatkov in je kot taka kakovosten vir sekundarnih podatkov (SIR).
- Dodatna prednost zbranih sekundarnih podatkov na spletnih straneh SIR je stalnost, pravočasnost in točnost objavljenih podatkov. Poleg tega je dostop do elektronskih podatkov prost, kar predstavlja časovni in finančni prihranek.

Pomembna omejitev, ki izhaja iz uporabe sekundarnih podatkov, je, da lahko spremembe MSR ali dodatna sprejeta stališča v okviru SIR pomembno vplivajo na dokumentiranje revizijskih postopkov in s tem tudi na ugotovitve in zaključke magistrske naloge.

3.3 Predstavitev izbranih družb iz študije primera

Za potrebe razumevanja študije primera sta na kratko predstavljene izbrana revizijska družba in izbrana revidirana družba.

3.3.1 Revizijska družba

Izbrana revizijska družba je v 100 % tuji lasti. Sedež družbe je v Ljubljani, geografsko pa pokriva stranke osrednjeslovenske, gorenjske in štajerske regije. Glede na sodila in merila za določitev velikosti družb po ZGD-1 predstavljajo manjše družbe v portfelju strank revizijske družbe slabih 50 %. Poleg tega imajo tudi nekatere ostale stranke, ki so po ZGD-1 opredeljene kot srednje velike družbe, značilnosti majhne družbe, saj so njihovo poslovanje, organizacija in lastniška struktura enostavni (Izbrana revizijska družba, 2017).

Revizijska družba zaposluje tri osebe, od tega dva pooblaščenca revizorja z večletnimi delovnimi izkušnjami. To pomeni, da revizijsko skupino običajno sestavljata le dva člana, in sicer pooblaščenec revizor in član delovne skupine z več let delovnih izkušenj.

Revizijska družba je v zadnjih dveh letih doživela pomembne spremembe. Družba je prešla v 100 % lastništvo tuje revizijske družbe in dobila novega direktorja. Zaradi zahtev tujega lastnika je v revizijski družbi prišlo tudi do uvedbe IRP za dokumentiranje izvajanja revizij.

Revizijska družba uporablja pri svojem delu dva ključna programa, in sicer IRP za dokumentiranje revizijskih postopkov in ACL program za obdelavo podatkovnih baz, kot so glavna knjiga, odprte postavke kupcev in dobaviteljev ter DDV knjige prejetih in izdanih računov. Ključna pa je tudi uporaba orodij MS Office Excel in Word. MS Office Excel se uporablja za dokumentiranje revizijskih postopkov, kjer so potrebni izračuni, v primeru manjših podatkovnih baz pa nadomešča uporabo ACL programa. MS Office Word pa se uporablja za dokumentiranje revizijskih postopkov, kjer so potrebni vsebinski opisi, kot so na primer opisi procesov in zapisniki sestankov.

V prvem letu smo IRP uporabljali le delno, saj smo sprejeli odločitev, da v tem času prenesemo dokumentiranje revizijskih postopkov v IRP za vse stranke. Posledično smo zaradi pomanjkanja časa in omejenega znanja poznavanja IRP uporabljali le delno. V času študije primera je teklo drugo leto uporabe IRP.

3.3.2 Revidirana družba

Revidirana družba je skladno z ZGD-1 opredeljena kot majhna družba. Družba je v 100 % tuji lasti in deluje v trgovinski dejavnosti. Družba ima eno trgovino, manjše skladišče in poslovne prostore. V družbi je zaposlenih 26 oseb, in sicer direktor, računovodja, dva notranja prodajna referenta, dve vodji prodaje, vodja trgovine, ostalo pa so komercialisti na terenu.

Poslovanje družbe je enostavno. Z lastnikom, ki je tudi glavni dobavitelj trgovskega blaga, je ustvarjeno 95 % prometa nabavne vrednosti trgovskega blaga. Njihov portfelj kupcev je razpršen.

Računovodja skrbi za knjiženje v glavno knjigo. Prejeti računi se knjižijo ročno, izdani računi pa se knjižijo avtomatsko z izdajo računa s strani notranjih prodajnih referentov. Materialno knjigovodstvo je v pristojnosti notranjega prodajnega referenta, ki skrbi tudi za knjiženje banke in izterjatev kupcev. Računovodske ocene se na podlagi usmeritev matične družbe uporabljajo le pri oblikovanju popravkov vrednosti terjatev in zalog.

Glavno tveganje revidirane družbe predstavlja neplačevanje kupcev, zato je vodstvo v preteklih letih sprejelo ukrepe za zmanjšanje vrednosti slabih terjatev. To so bili ukrepi v obliki stalnega spremljanja zapadlih terjatev, pošiljanja opominov in izvajanja izvršb (Izbrana revizijska družba, 2018).

3.4 Analiza dokumentiranja v izbranem računalniškem programu

V nadaljevanju so skladno z Napotki SIR predstavljene zahteve MSR po dokumentiranju izvajanja revizije v manjših družbah in načinom dokumentiranja, ki ga omogoča IRP. Opredeljene so tudi značilnosti manjših organizacij in značilnosti majhne revizijske družbe.

Razvrstitev dokumentiranja v študiji primera sledi fazam revizije, ki so opredeljene v Napotkih SIR (SIR, 2012, str. 24) in zajemajo šest sklopov:

- splošne zahteve,
- sprejem in nadaljevanje posla,
- načrtovanje revizije,
- postopke, opravljene kot odziv na ocenjena tveganja,
- dokončanje in pregled revizije,
- revizorjevo poročilo.

3.4.1 Splošne zahteve

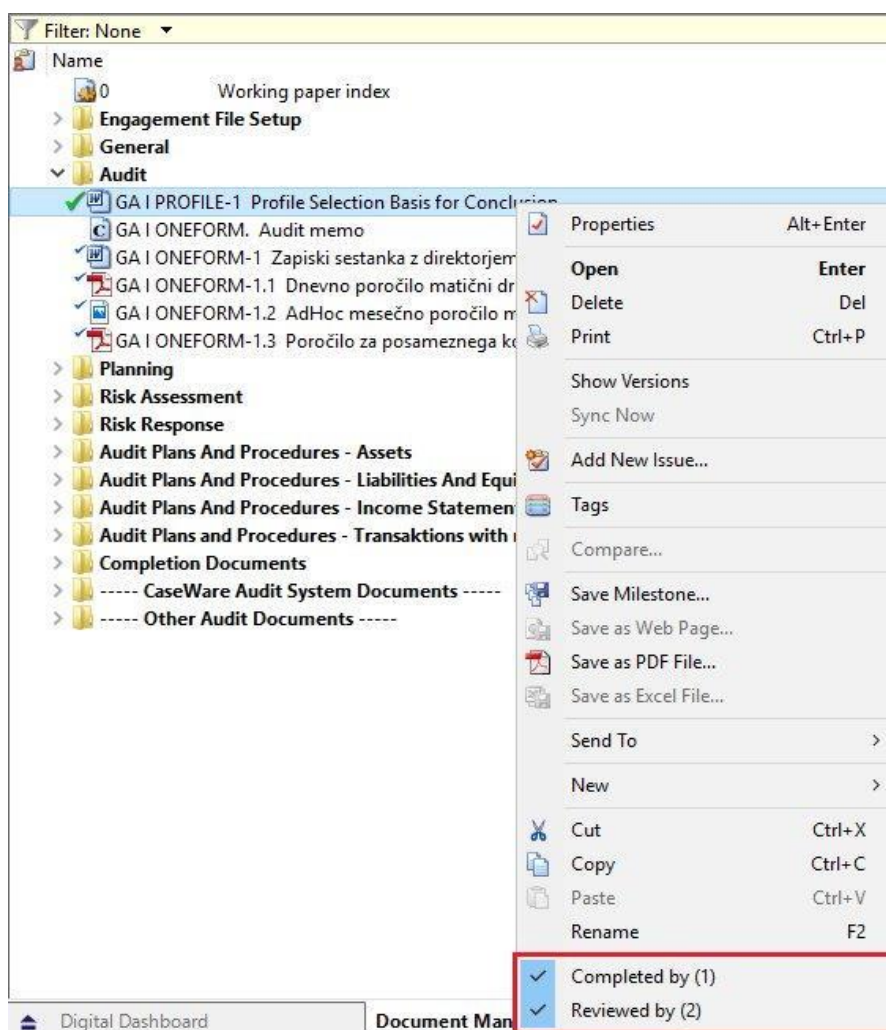
3.4.1.1 Izvajalec revizijskega dela

MSR 230 (9(b)) zahteva, da je na vsakem dokumentu zapisano, kdo je opravil revizijsko delo in datum, ko je bilo delo dokončano (IFAC, 2009a).

Skladno z MSR 230 (9(b)) velikost družbe ne vpliva na dokumentiranje.

V skladu z MSR 230 (9(b)) zahteva ni dokumentirana v enem dokumentu, ampak se nanaša na vse dokumente, ki so jih pripravili člani delovne skupine v okviru izvajanja revizije. IRP nam omogoča, da vsak dokument podpišeta oseba, ki je izvajala revizijski postopek, in revizor, ki je delo pregledal, kot je to prikazano na sliki 1. Ko izvajalec revizijskega postopka zaključi z delom, s podpisom dokumenta potrdi, da je delo opravljeno. S tem se poleg dokumenta izriše manjša modra kljukica. V dokumentu se zabeleži datum zaključka dokumenta in inicialke izvajalca. Ko revizor preveri dokument, potrdi, da je opravljeno delo pregledal. Poleg dokumenta se izriše večja zelena kljukica, v dokumentu pa se zapiše datum pregleda dokumenta in inicialke pregledovalca dokumenta. Sestavni del dokumentacije je tudi seznam članov delovne skupine, kjer so z imenom, priimkom in vlogo opredeljene uporabljene inicialke izvajalcev in pregledovalcev dokumentov. Revizorja ocenjujeta, da je funkcija podpisovanja v okviru IRP primerna in enostavna za uporabo.

Slika 1: Prikaz potrjevanja dokumentov v IRP



Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.

3.4.1.2 Morebitni odmiki od ustreznih zahtev MSR

MSR 230 (12) določa, da revizor v izjemnih okoliščinah odstopi od ustrezne zahteve v MSR in izvede alternativne revizijske postopke. Alternativni postopki morajo izpolnjevati iste cilje, kot jih zahteva MSR, če ne bi bilo odmikov. Dokumentiranje alternativnih revizijskih postopkov mora zajemati razloge za njihovo izbiro (IFAC, 2009a).

Velikost revidirane organizacije skladno z MSR 230 (12) nima vpliva na dokumentiranje.

V skladu z MSR 230 (12) zahteva ni dokumentirana v enem samem dokumentu, ampak se nanaša na določene dokumente, ki so odvisni od danih okoliščin pri opravljanju revizijskih postopkov. V primeru revizije izbrane družbe smo ta odmik uporabili pri postopku potrjevanja stanja terjatev do kupcev na dan 31. 12. 2017. Ker ima revidirana organizacija številčno zelo veliko kupcev z majhnimi saldi, bi potrjevanje izpisov odprtih postavk vzelo

nesorazmerno veliko časa glede na dobljeni rezultat – še vedno ne dovolj velik vzorec potrjenega končnega stanja terjatev do kupcev. Revizor se je v tem primeru odločil za izvedbo alternativnega postopka, zato se je stanje odprtih terjatev do kupcev na dan 31. 12. 2017 potrdilo tako, da se je preverilo, ali so kupci v letu 2018 plačali izdane račune, ki so bili v odprtih terjatvah na dan 31. 12. 2017. Ko kupec poravna odprto terjatev, potrdi, da se strinja z izdanim računom. V okviru dokumentiranja izvedenega postopka so podani tudi razlogi za odstopanje od predvidenih postopkov.

Odstopanja lahko dokumentiramo tako v okviru IRP, kjer navodila za izvajanje določenih revizijskih postopkov predvidevajo tudi alternativne postopke, kot tudi v lastnem dokumentu. Če uporabimo zgoraj opredeljeni primer, bi v okviru dokumenta G-130.110: Potrjevanje vrednosti terjatev do kupcev dokumentirali izvedbo alternativnega postopka.

Revizorja dopuščata možnost dokumentiranja alternativnih postopkov tako v okviru lastnega dokumenta kot tudi v okviru dokumenta IRP, vendar ocenjujeta, da je dokumentiranje v okviru lasnega dokumenta bolj primerno, saj imamo s tem na enem mestu zbrane vse pomembne podatke v zvezi z opravljenim preizkusom. Najbolj primerna pa je kombinacija uporabe obeh dokumentov, in sicer tako, da se v dokumentu G-130.110 sklicujemo na opravljeni preizkus v okviru lastnega dokumenta.

3.4.1.3 Opravljeni revizijski postopki

MSR 230 v 8. odstavku (IFAC, 2009a) zahtevajo, »da revizor pripravi zadostno revizijsko dokumentacijo, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da spoznava:

- 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.«

Ob uporabi licenčnega računalniškega programa za dokumentiranje revizijskih postopkov se poveča standardizacija dokumentiranja skladno z MSR 230 (8).

V skladu z MSR 230 (9(b)) zahteva ni dokumentirana v enem dokumentu, ampak se nanaša na vse dokumente, ki so jih pripravili člani delovne skupine v okviru revizijskih postopkov. Revizorja ocenjujeta, da so opravljeni revizijski postopki v IRP primerno opredeljeni.

3.4.1.4 Spoštovanje etičnih zahtev, zlasti neodvisnosti

MSR 220 (24(a), 24(b)) revizorju nalaga odgovornost prepoznavanja spornih zadev v zvezi z upoštevanjem ustreznih etičnih zahtev in načine njihove razrešitve. Poleg tega mora potrditi skladnost z zahtevami po neodvisnosti v zvezi z revizijskim poslom (IFAC, 2009a).

Z vidika značilnosti delovne skupine ima velik vpliv na dokumentiranje predvsem poslovni odnos med revizorjem in revidirano družbo. Na spletnih straneh SIR (2013) je objavljen katalog prepovedanih storitev, ki jih revizor ne sme opravljati za stranko, če želi opravljati posle revidiranja računovodskih izkazov. Revizor mora tako pred sprejemom posla preveriti, ali njegova družba ali katerakoli druga družba iz skupine povezanih družb opravlja oz. je opravljala kakršnikoli prepovedane posle za izbrano stranko. Revizijske družbe kataloško zbirajo podatke o vrsti opravljenih poslov tako, da ob sprejemu posla le filtrirajo katalog in preverijo izbrano stranko.

V IRP je spoštovanje etičnih načel in neodvisnosti v zvezi z opravljanjem revizijskega posla dokumentirano v dokumentu GA I-405: Sprejemanje in ohranjanje revizijskega posla. Pooblaščen revizor, ki je odgovoren za izdajo revizijskega mnenja, mora dokument podpisati in s tem potrditi, da je pred sprejemom posla preveril vse etične vidike posla in njegovo neodvisnost od revidirane družbe, ter da revizijska družba in njene povezane družbe ne opravljajo drugih prepovedanih poslov za izbrano revidirano družbo. Revizorja ocenjujeta, da je dokument IRP zelo primeren.

3.4.2 Sprejemanje in nadaljevanje posla

3.4.2.1 Sprejemanje in ohranjanje posla

MSR 220 (24(c)) in MSOK 1 (27(c)) zahtevata dokumentiranje sklepov glede sprejemanja in ohranjanja razmerij z naročnikom in glede sprejemanja revizijskega posla. V primeru spornih vprašanj mora revizor dokumentirati razrešitev teh vprašanj (IFAC, 2009a; IFAC, 2009b).

Ko se revizor odloča za sprejem posla, je treba oceniti potencialno stranko in morebitna tveganja, ki bi jih posel prinesel revizijski družbi. Na oceno tveganosti stranke vplivajo vse značilnosti revidirane družbe.

V IRP so te zahteve dokumentirane v dokumentu GA I-405: Sprejemanje in ohranjanje revizijskega posla, saj revizor:

- preveri dejavnike tveganja posla,
- preveri, ali obstajajo pomembne zadeve iz prejšnjih let, ki bi vplivale na sprejem posla,
- oceni neoporečnost lastnikov in ključnega posloводства revidirane družbe,

- potrdi ustreznost delovne skupine za izvajanje posla.

Revizorja dokumenta IRP ocenjujeta, da je primeren za uporabo.

3.4.2.2 Pogoji posla

MSR 210 v 10. odstavku (IFAC, 2009a) glede dogovorjenih pogojev za opravljanje revizijskega posla predpisuje obvezno vsebino v listini o revizijskem poslu. Dogovor mora biti v pisni obliki in mora zajemati najmanj:

- cilje in področje revizije računovodskih izkazov,
- revizorjevo odgovornost,
- odgovornost posloводства,
- določitev primernega okvira računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov,
- sklic na pričakovano obliko in vsebino vseh poročil, ki jih bo revizor izdal, ter
- izjavo, da lahko nastopijo okoliščine, v katerih se bo lahko poročilo razlikovalo od pričakovane oblike in vsebine.

Velikost revidirane družbe nima vpliva na sestavo tega dokumenta.

Izbrana revizijska družba ima vse zgoraj navedene zahteve opredeljene v listini o nameri, ki jo podpiše revidirana družba. Na podlagi podpisane listine o nameri se pripravi še pogodbo za izvajanje posla. V primeru, ko se za izvajanje posla dogovorijo matične družbe v tujini, se pripravi le pogodba za izvajanje posla. IRP nima predvidenega obrazca za izpolnjevanje te zahteve, ima pa predviden prostor, kamor shranimo skenirano listino o nameri ali pogodbo in se v nadaljnjih korakih sklicujemo nanje.

Revizorja sta ocenila, da bi za zahteve tega standarda še naprej uporabljali lastno oblikovana dokumenta – listino o nameri in pogodbo, ki ju revizorja pripravita na podlagi vzorcev SIR. Priprava standardizirane pogodbe v IRP bi bila neučinkovita, saj se zahteve strank in s tem tudi vsebine pogodb med seboj preveč razlikujejo.

3.4.3 Načrtovanje revizije

3.4.3.1 Celotna revizijska strategija

V okviru MSR 300 je obvezno dokumentiranje v skladu z 8, 12 (a) in 12 (c) odstavkom. V okviru 8. odstavka MSR 300 je potrebno dokumentirati celotno revizijsko strategijo izvajanja revizije, ki zajema dokumentiranje značilnosti revizijskega posla, cilje poročanja, načrtovanje časa revizije, vrste potrebne komunikacije, bistvene dejavnike pri usmerjanju delovne skupine, izide pripravljanih del, ustrezno prepoznavanje organizacije ter vrsto, čas

in obseg dejavnikov, ki so potrebni za izvajanje revizije. V okviru 12. odstavka je treba dokumentirati celotno revizijsko strategijo in morebitne kasnejše bistvene spremembe revizijske strategije in razloge zanje (IFAC, 2009a).

Značilnosti revidirane družbe vplivajo na obseg dokumentiranja revizijske strategije. Enostavne organizacije imajo manjše število posebnih področij, ki jih mora preveriti revizor. Pri reviziji manjših družb je manjša tudi delovna skupina, posledično pa je tudi manj usklajevanja med člani skupine. Vse to pomeni, da bo enostavnejša celotna revizijska strategija. Pomemben je tudi uporabnik revizijskega poročila, ki določa časovne okvire poročanja. Na podlagi izkušenj imajo majhne družbe, ki izvajajo revizijo za potrebe konsolidacije v tuji matični družbi, roke izvajanja revizije kmalu po zaključku poslovnega leta.

IRP omogoča dokumentiranje celotne revizijske strategije v okviru dokumenta GA II-430: Celostna revizijska strategija. Revizorja ocenjujeta, da je dokument primeren za uporabo.

3.4.3.2 Pomembnost

Skladno z MSR 320 (14) mora revizijska dokumentacija vsebovati zneske in dejavnike, ki jih je revizor upošteval pri izračunu pomembnosti za celotne računovodske izkaze, pomembnost za posamezne vrste posla, salde na kontih ali razkritjih, kje je to potrebno, in za izvedbeno pomembnost (IFAC, 2009a).

Določitev pomembnosti je sicer stvar strokovne presoje revizorja, vendar je za enotnejši pristop med revizijskimi družbami SIR izdal navodila Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije (SIR, 2014), ki je revizorjem v pomoč pri izračunu pomembnosti. V primeru, ko se revizija izvaja zaradi potrebe revizije skupine, se uporablja pomembnost, ki jo določi revizor skupine. Dokumentiranje izbrane pomembnosti je dokaz, da je revizor uporabljal zamisel pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije. Skupaj z drugimi revizijskimi dokazi (npr. pri vzorčenju posameznih postavk izkazov) dokazuje doslednost in enotnost uporabe pomembnosti skozi celotno revizijo.

Na dokumentiranje pomembnosti z vidika velikosti revidirane družbe bistveno vplivata dva dejavnika. Določitev pomembnosti za posamezne vrste posla, posamezne konte ali razkritja skladno z MSR 320 (14(b)) v primeru družb, kje je poslovanje enostavno, običajno opustimo. Dokumentiranje se razlikuje tudi v primeru, kadar pomembnost določi revizor skupine, ki je poleg lastnikov praviloma tudi edini uporabnik revizijskega poročila (IFAC, 2009a).

Izbrana revizijska družba dokumentira izračun pomembnosti v dokumentu GA II-420: Pomembnost. Predhodno se v IRP uvozi bruto bilanco, kar omogoča, da se v dokumentu GA II-420 avtomatsko izpolnijo vrednosti dobička pred obdavčitvijo in prihodkov od prodaje ter

vrednosti aktive. Na podlagi navodil SIR - Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije izberemo primeren odstotek pomembnosti glede na dosežene prihodke od prodaje, program pa nato avtomatsko izračuna pomembnost.

Revizorja ocenjujeta, da je uporaba dokumenta GA II-420 v IRP bistvena, saj so podatki o pomembnosti avtomatsko preneseni tudi v druge dokumente IRP, kjer je treba navesti uporabljeno pomembnost. Primer takega dokumenta je seznam popravljenih in nepopravljenih pomembnih napak.

3.4.3.3 Revizijski načrt, vključno s postopki za odziv na ocenjena tveganja

V okviru MSR 300 je obvezno dokumentiranje v skladu z 9., 12. (b) in 12. (c) odstavkom. V okviru 9. odstavka MSR 300 (IFAC, 2009a) »revizor sestavi načrt, ki opisuje:

- a) vrste, čas in obseg načrtovanih postopkov ocenjevanja tveganja, kot določa MSR 315;
- b) vrste, čas in obseg načrtovanih nadaljnjih postopkov na ravni uradne trditve, kot določa MSR 330 in
- c) druge načrtovane revizijske postopke, ki jih je treba opraviti, da bi bila zagotovljena skladnost z MSR.«

V okviru 12. odstavka MSR 300 se mora dokumentirati revizijski načrt in morebitne kasnejše bistvene spremembe revizijskega načrta ter razloge zanje. Revizijski načrt je podrobnejši dokument kot revizijska strategija, ki poleg opisa izvedenih postopkov prikazuje še vrsto, čas in obseg načrtovanih revizijskih postopkov. Revizijski načrt mora slediti revizijskim ciljem, določenim v strategiji z učinkovito uporabo revizorjevih virov (IFAC, 2009a).

Napotki SIR v zgledu 1 in 2 prikazujejo, da se v primeru manjših družb dokumentiranje revizijske strategije in načrt revizije združi v en dokument (SIR, 2012, str. 54-61). Na revizijski načrt vpliva tudi manjše število članov delovne skupine, kar omogoča hitrejšo komunikacijo in zahteva manj usklajevanja znotraj delovne skupine. Na pripravo revizijskega načrta vpliva tudi enostavnost poslovanja revidirane družbe, ki zahteva načrtovanje in izvajanje manjšega števila revizijskih postopkov.

Revizijski načrt je predstavljen v okviru dokumenta GA II.FSA: Postavke računovodskih izkazov. Dokument je zbir postavk bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Vrednosti postavk se izpolnijo avtomatsko na podlagi predhodno uvožene bruto bilance. Za vsako postavko se nato opredeli tveganja in izbere primerne revizijske postopke. Na koncu dokumenta so navedeni delovni papirji, kjer so dokumentirani revizijski postopki. Revizorja ocenjujeta, da je s tem dokumentom revizijski načrt natančno opredeljen.

3.4.3.4 Uporaba revizorjevega veščaka

MSR 620 (11) izrecno ne opredeljuje dokumentacije, ki bi jo revizor moral vključiti v spise. Kljub temu se pričakuje, da bo revizor dokumentiral vrsto, čas in obseg veščakovega dela, opredelil vlogo ter odgovornost revizorja in veščaka, dokumentiral vrsto, čas in obseg obveščanja med revizorjem in veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil veščaka ter dogovor revizorjevega veščaka, da se drži zaupnosti (IFAC, 2009a).

V primeru manjših revizijskih družb, kjer je poslovanje enostavnejše, je tudi potreba po uporabi veščakovega dela manjša. V primeru izbrane revidirane družbe uporaba revizorjevega veščaka ni potrebna, zato tudi nisem izvedla nadaljnje analize dokumentiranja skladno s to zahtevo.

3.4.3.5 Poznavanje organizacije in njenega okolja

MSR 315 (32(b)) navaja ključne sestavine pridobljenih spoznanj za naslednje sklope. Prvi zajema dokumentiranje dejavnosti družbe, regulativnih in drugih zunanjih dejavnikov družbe ter okvir računovodskega poročanja. Drugi sklop zajema lastnosti organizacije, kamor sodijo podatki o poslovanju, lastništvu, ustroju upravljanja družbe, podatki o naložbah, strukturi in načinu financiranja družbe. Tretji sklop zajema spoznavanje izbranih računovodskih usmeritev, dokumentiranje morebitnih sprememb usmeritev in razloge zanje. Četrti sklop zajema spoznavanje ciljev in strategije organizacije ter z njimi povezana poslovna tveganja, katerih posledice so lahko pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. Peti sklop zajema spoznavanje merjenih in ocenjenih denarno izraženih dosežkov družbe. V zadnjem sklopu mora revizor spoznati in dokumentirati delovanje notranjih kontrol družbe, kar vključuje spoznavanje okolja kontroliranja, postopke ocenjevanja tveganj, informacijskega sistema, pomembnega za računovodstvo, kontrolno delovanje, pomembno za revizijo, in spremljanje kontrol. Revizor mora navesti vire informacij, na podlagi katerih je prišel do navedenih spoznanj (IFAC, 2013a).

Standard 315 v 6. odstavku navaja tudi, da morajo revizorjevi postopki pri ocenjevanju tveganj vključevati vsaj poizvedovanje pri poslovodstvu in drugih zaposlenih znotraj organizacije, analitične postopke, opazovanje in pregledovanje (IFAC, 2013a).

Značilnosti majhne družbe močno vplivajo na dokumentiranje poznavanja organizacije. Manjše organizacije imajo manjše število zaposlenih, kar pomeni, da so procesi enostavnejši in je vzpostavljenih manj notranjih kontrol, ki jih bo moral revizor spoznati. Na dokumentiranje vplivajo tudi tesnejši odnosi med revizorjem in revidiranim, saj je računovodja revidirane družbe že med letom v stiku z revizorjem, ki je tako na tekočem z dogajanjem v družbi in odločitvami, ki jih sprejema poslovodstvo.

V IRP so zahteve tega standarda dokumentirane v obliki vprašalnika v dokumentu GA II-510: Prepoznavanje tveganj s spoznavanjem organizacije. Odgovore na vprašalnik je potrebno podpreti z dokazi v obliki lastnih dokumentov. Revizorja ocenjujeta, da dokument IRP primerno usmerja revizorja, da oceni organizacijo in njeno okolje. Za potrebe zadoščanja zahtevam tega standarda pa mora dokument IRP podpreti s prilogami v obliki dokumentov, ki vsebujejo opise procesov prodaje, nabave, plač, opise poslovnih kontrol in z drugimi dokumenti, ki potrjujejo revizorjevo oceno.

3.4.3.6 Revizija organizacije, ki uporablja storitve storitvene organizacije

MSR 402 (9) v povezavi z MSR 315 (11, 32(b)) zahteva, da revizor v zvezi z organizacijo, ki uporablja storitve storitvenih organizacij, kot je na primer zunanji računovodski servis, dokumentira vrsto in bistvenost storitev, ki jo opravlja storitvena organizacija, vključno z vplivom uporabe storitvene organizacije na notranje kontroliranje. Poleg tega mora revizor v dokumentiranju podati vrsto in pomembnost obdelanih transakcij, konto ali postopkov računovodskega poročanja. Dokumentirati je potrebno tudi stopnjo medsebojnega vpliva med obema organizacijama, naravo razmerja med organizacijo uporabnico in storitveno organizacijo ter pridobiti pogodbo med obema organizacijama (IFAC, 2013a).

V primeru manjših družb je uporaba zunanjega računovodskega servisa in drugih storitvenih dejavnosti pogostejša, saj ima družba premalo zaposlenih in je njihovo znanje na področju računovodstva omejeno. V teh primerih se v celoti ali delno poslužujejo zunanjih storitvenih organizacij.

Izbrana revidirana družba ne uporablja storitev storitvenih organizacij, zato nisem izvedla nadaljnje analize dokumenta skladno s temi zahtevami MSR.

3.4.3.7 Ocena tveganja pomembno napačne navedbe, zlasti tistih, povezanih s prevaro

MSR 315 v odstavku 32(a) nalaga dokumentiranje razprave znotraj delovne skupine ter sprejem bistvenih odločitev. Vsebina razprave tega dokumentiranja sta doveznost računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo zaradi napak ali prevar in primernost okvira računovodskega poročanja (IFAC, 2013a).

V nadaljevanju MSR 315 v odstavku 32(c) revizorju nalaga vključevanje dokumentacije v zvezi s prepoznavanjem in ocenjevanjem tveganja pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev, kot to določa 25. odstavek tega standarda (IFAC, 2013a).

MSR 315 v 32(d) odstavku nalaga revizorju dokumentiranje povezave med bistvenimi tveganji za napake in kontrolami, ki jih je predhodno spoznal. Kadar te točke ni mogoče

dokumentirati z zadostnimi in ustreznimi revizijskimi dokazi, mora revizor pridobiti primerno zagotovilo na podlagi postopkov preizkušanja podatkov (IFAC, 2013a).

MSR 240 v odstavku 47 revizorju nalaga dokumentiranje razlogov v primeru sklepa, da ne obstaja bistveno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevar, povezanih s priznavanjem prihodkov (IFAC, 2009a).

V primeru revizije manjše družbe se mora pri dokumentiranju ocenjevanja tveganja pomembno napačnih navedb upoštevati, da so v manjših družbah zaradi manjšega števila zaposlenih omejene možnosti razmejevanja dolžnosti, formalizacije in avtorizacije. Omejeno pa je tudi znanje računovodstva, kar privede do večje možnosti za napake. Izogibanje sistemu kontrol s strani vodstva in sprejemanje odločitev v manjšem krogu zaposlenih pa omogoča tudi pomembne napake zaradi prevare.

V sklopu vpliva značilnosti manjše delovne skupine imata na dokumentiranje vpliv dva dejavnika. Majhna delovna skupina pomeni, da je razprava omejena le na dva člana. Dodatno pa na dokumentiranje pozitivno vplivajo tesni poslovni odnosi med revizorjem in revidirano družbo, kjer je poznavanje družbe in posloводства boljše kot v primeru revizije večjih družb.

Razprave med člani delovne skupine o pomembnih dejavnikih, ki bi vplivali na oceno tveganja, v IRP dokumentiramo v okviru dokumenta 436C: Razprava članov delovne skupine.

IRP omogoča tudi dokumentiranje tveganj pomembno napačnih navedb preko funkcij »Novo tveganje«, kot je to prikazano na sliki 2.

Slika 2: Identifikacije in ocene tveganja

The screenshot shows a software window titled 'Risk' with a search bar containing '(MK46-6) New risk name *'. The main content area is divided into several sections:

- Risk Identification**:
 - New risk name: MK46-6
 - New risk description: (empty)
 - What Can Go Wrong: (empty)
 - Source/ Reference: GA II-520E. 1
 - Financial Statement Areas: (empty)
 - Business Cycles Affected: (empty)
 - Entities: (empty)
- Assessment**:
 - Inherent Risk: (dropdown)
 - Control Risk: (dropdown)
 - Risk of Material Misstatement (RMM): (dropdown)
 - Significant Risk:
 - Procedures other than Substantive:
 - Roll forward:
- Risk Response**:
 - Management Response: (dropdown)
 - Risk treatment/mitigation: (dropdown)
 - Audit Response: (dropdown)
 - Audit has properly addressed this risk: (dropdown)
 - Addressed: (dropdown)
- Associations**: (empty)

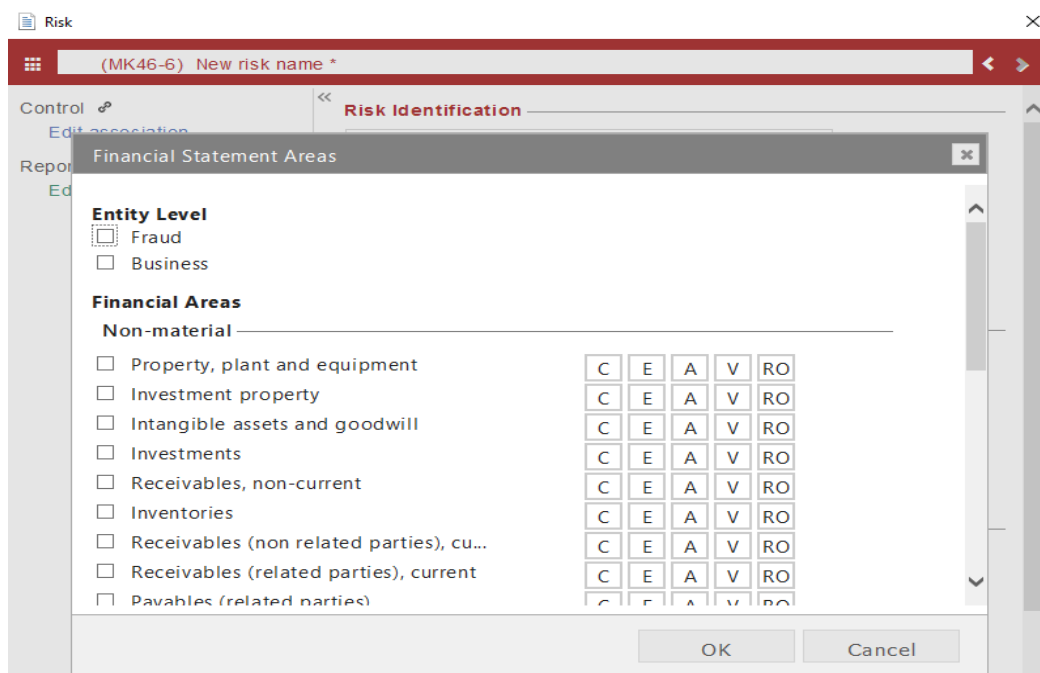
At the bottom, there are buttons for 'OK', 'Apply', 'Cancel', and 'Help'.

Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.

Dokumentiranje je razdeljeno na tri dele. Prvi del zahteva opis tveganja in opredelitev, ali tveganje pomembno napačne navedbe izhaja iz naslova napak ali prevar. Tveganje nato povežemo s postavkami v računovodskih izkazih in z uradnimi trditvami, kot je to prikazano v sliki 3 in s poslovnimi procesi, na katere vpliva.

Drugi del dokumentiranja, ki je prikazan v sliki 2, zahteva oceno tveganja pri delovanju, tveganja pri kontroliranju in tveganja pri odkrivanju pomembno napačne navedbe. Tveganje se oceni kot nizko, srednje ali visoko. Dodatno se določi, ali je tveganje bistveno ali ne ter ali se bo poleg testiranja podatkov izvedlo tudi druge revizijske postopke. V zadnjem delu pa se dokumentira odziv posloводства družbe na zmanjšanje vpliva tveganja, oceno revizorja, ali je odziv pravilen in opredelitev postopkov, ki jih bo izvedel revizor kot odziv na bistvena tveganja pomembno napačne navedbe. Dokumentiranje tveganj zahteva tudi povezavo z dokumentom, na podlagi katerega smo tveganje ocenili in z dokumentom, ki dokumentira opravljene revizijske postopke. Vsa identificirana in ocenjena tveganja so zbrana v dokumentu GA II-520E.1: Poročilo zbranih tveganj.

Slika 3: Ocenjevanje tveganja pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev



Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.

Identificirana tveganja in njihove ocene se avtomatsko prenesejo v dokument GA II-FSA: Postavke računovodskih izkazov, ki smo ga opredelili že v okviru revizijskega načrtovanja. Dokument GA II-FSA predstavlja povezavo med ocenjenimi tveganji in opravljenimi revizijskimi postopki na ravni posamezne postavke v računovodskih izkazih.

Revizorja ocenjujeta, da IRP odlično povezuje dokumente od ocene tveganja v okviru spoznavanja organizacije, do končne ocene tveganja na ravni posamezne postavke. Tveganja, ki jih prepozna kot bistvena, pa mora podpreti z revizijskimi dokazi, na podlagi katerih je prišel do takšnega sklepa. Revizijski dokazi v tem primeru predstavljajo lastne dokumente.

3.4.4 Zahteve, povezane s postopki, opravljenimi kot odziv na ocenjeno tveganje

3.4.4.1 Splošni odzivi in posebni postopki

IFAC (2009a) skladno z MSR 330 (28(a, b)) in MSR 240 (45(a)) pravi, da mora revizor dokumentirati »splošne odzive, ki obravnavajo ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov, ter vrsto, čas in obseg opravljenih nadaljnjih postopkov in povezavo teh postopkov z ocenjenimi tveganji na ravni uradne trditve.«

Revizor se mora odzvati na vse pomembne vrste poslov, salde na kontih in na vsa pomembna razkritja. Na podlagi strokovne presoje določi najbolj učinkovit način, kako bo prišel do ustreznih odgovorov in izbere vrsto revizijskih postopkov, preizkusov kontrol ali podatkov. Čas izvedenih revizijskih postopkov narekuje zapis datuma, kdaj je bil določen postopek izveden in obdobje, na katerega se sklicujejo revizijski dokazi (IFAC, 2009a).

MSR 330 (29) predpisuje dokumentiranje zaključkov, sprejetih pri preizkusu kontrol v prejšnji reviziji, če se revizor odloči, da bo za potrditev delovanja notranjih kontrol uporabil dokaze iz preteklega leta (IFAC, 2009a).

V manjših organizacijah je vzpostavitev delovanja notranjih kontrol oteženo zaradi pomanjkanja formalizacije in omejenih možnosti razmejitev dolžnosti, zato je v tem primeru bolj smiselno preizkušanje podatkov. Tudi z vidika uporabe licenčnega računalniškega programa ocenjujem, da je v primeru manjših revidiranih družb boljše izvesti preizkus podatkov, saj bi član delovne skupine potreboval več časa, da se prebije skozi vprašalnike, ki jih ponuja IRP, kot bi ga porabil ob povečanem vzorcu pri preizkusu podatkov.

Dokumentiranje v okviru zahtev MSR 330 in MSR 240 se izvaja v okviru lastnih dokumentov, ki pa so povezani z vodilnimi preglednicami v IRP in dokumentom GA II-FSA: Postavke računovodskih izkazov.

Revizorja ocenjujeta, da dokument GA II-FSA revizorju omogoča primeren in enostaven pregled nad celotnimi računovodskimi izkazi. Za pregled nad opravljenimi revizijskimi postopki pa mora obvezno preveriti tudi lastne dokumente.

3.4.4.2 Določevalne značilnosti posebnih zadev, ki so predmet preizkušanja

MSR 230 (9(a)) zahteva, da se poleg dokumentiranja vrste, časa in obsega revizijskih postopkov navede tudi določevalne značilnosti zadev, ki so predmet preizkušanja. To pomeni, da revizor podrobneje opredeli izbrani vzorec za preizkušanje in zabeleži potek opazovane zadeve, pri poizvedovanju pa zapiše datum poizvedovanja in osebo ter naziv delovnega mesta osebe, pri kateri je pridobil informacije (IFAC, 2009a).

Velikost organizacije nima vpliva na dokumentiranje določevalnih zadev, ki so predmet preizkušanja.

IRP nam omogoča dokumentiranje določevalnih značilnosti pri izbiri vzorca v okviru posameznega preizkušanja podatkov in kontrol. Izbrana revizijska družba izvaja vzorčenje z računalniškim programom ACL, določevalne značilnosti pa dokumentira v okviru lastnega dokumenta.

Ker IRP omogoča le izračun velikosti vzorca, ne pa tudi izbire vzorca, sta revizorja prišla do sklepa, da se za potrebe vzorčenja še naprej uporablja računalniški program ACL. Določevalne značilnosti posebnih zadev, ki so predmet preizkušanja, so tako v celoti dokumentirane v okviru lastnega dokumenta.

3.4.4.3 Izidi

MSR 330 v 28. odstavku (IFAC, 2009a) revizorju nalaga, da dokumentira »izide revizijskih postopkov, vključno z zaključki, kjer ti sicer ne bi bili jasni.« To pomeni, da tudi, kadar zahteve standarda ne moremo aplicirati na obravnavni primer, to dokumentiramo.

Velikost revidirane organizacije nima vpliva na dokumentiranje izidov.

Za dokumentiranje izidov opravljenih revizijskih postopkov ni predvidenega ločenega dokumenta. Izide je potrebno napisati v vseh dokumentih, kjer se dokumentira opravljanje revizijskih postopkov, ne glede na to, ali se za dokumentiranje uporablja dokument IRP ali lasten dokument. S tem sta se strinjala tudi revizorja.

3.4.4.4 Skladnost računovodskih izkazov z evidencami

MSR 330 (30) od revizorja zahteva uskladitev računovodskih izkazov z računovodskimi evidencami. To pomeni, da revizor vrednosti v računovodskih izkazih uskladi z vrednostmi bruto bilance, ki je podlaga za pripravo vodilnih preglednic, na podlagi katerih so opravljeni preizkusi podatkov ali kontrol (IFAC, 2009a).

Manjše organizacije se z vidika dokumentiranja usklajevanja računovodskih izkazov z evidencami razlikujejo le v enostavnosti poslovanja, kjer je kontni načrt manj obsežen. S tem se delno zmanjša obseg revizorjevega dela.

IRP omogoča, da se vrednosti iz uvožene bruto bilance avtomatsko prenesejo v vodilne preglednice. V IRP skladnost pomožnih evidenc z računovodskimi izkazi dokumentiramo tako, da izbrano postavko računovodskega izkaza povežemo z vodilno preglednico v IRP, kot to prikazuje slika 4. S simbolom potrdimo, da je primerjava postavk izvedena. Postopek lahko dokumentiramo tudi v fizični obliki, kjer s simbolom označimo posamezno postavko računovodskega izkaza, kar pomeni, da je le-ta skladna s podatkom v bruto bilanco.

Slika 4: Prikaz uskladitve postavke glavne knjige z računovodskimi izkazi

Account	Prelim	Adj's	Reclass	Rep	Annotation	F
040 OPREMA IN NADOMESTNI DELI, VR	-65.093,58	0,00	0,00	65.093,58		
041 DROBNI INVENTAR	1.834,89	0,00	0,00	1.834,89		
050 POPR. VREDNOSTI OPREME IN NA	-60.535,11	0,00	0,00	-60.535,11		
051 POPR. VREDNOSTI DROBNEGA INI	-1.794,24	0,00	0,00	-1.794,24		
055 POPRAVEK VREDNOSTI DRUGIH O	-550,62	0,00	0,00	-550,62		
D-1 Property, plant and equipment	4.048,50	0,00	0,00	4.048,50		

Agreed to Statement (S)
Created by Mojca Kokelj on 3.2.2018.

Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.

Revizorja ocenjujeta, da sta oba načina dokumentiranja primerna in je od posameznika odvisno, ali bo to dokumentiral v okviru IRP ali z uporabo simbolov na fizičnih dokumentih. Uporaba fizičnih dokumentov je mogoče enostavnejša, saj je primerjava dokumentov v fizični obliki lažja kot primerjava na ekranih.

3.4.4.5 Razprava o bistvenih zadevah s poslovodstvom ali drugimi

V skladu z MSR 230 (9) mora revizor dokumentirati razprave s poslovodstvom in drugimi zaposlenimi. Dokumentirati mora vrsto obravnavanih bistvenih zadev, čas razgovora in s kom je bil razgovor opravljen (IFAC, 2009a).

V primeru manjših organizacij, kjer je koncentracija sprejemanja odločitev le na poslovodstvu družbe, nam zadošča že razgovor s to osebo in razgovor z vodjem finančno-računovodske službe, medtem ko je v primeru večjih organizacij treba opraviti več razgovorov. Na dokumentiranje razprav vplivajo tudi tesnejši odnos med revizorjem in revidirano organizacijo, kjer razprave potekajo že med letom po elektronski pošti, telefonu ali na neformalnih srečanjih ob zaključku poslovnega leta in podobnih priložnostih.

IRP omogoča, da med revizijo beležimo bistvene zadeve za razpravo s poslovodstvom in drugimi. Kot prikazuje slika 5, v pogovornem oknu opišemo osnovni problem, določimo, s kom je treba opraviti razpravo za razrešitev nejasnosti in zadevo povežemo z revizijskim dokumentom, v okviru katerega smo naleteli na težavo. V pogovornem oknu je predviden tudi prostor, kjer navedemo, kdaj in s kom smo opravili razgovor, zabeležimo pojasnila in sklepe.

Slika 5: Pogovorno okno za razpravo o bistvenih zadevah s poslovodstvom

Popravek vrednosti zalog - Edit Issue

Number: MK46-3 Cleared

Subject: Popravek vrednosti zalog

Type: Notes on meetings with management and others Retain on Cleanup Roll Forward

Assigned to: Everyone Priority: Normal

Document: F-110.202 Starostna struktura zalog 2017

Description

Vrednost zalog, ki so brez gibanja že več kot 3 leta, je 10.000 EUR.
Za artikle, ki so brez gibanja več kot eno leto, je potrebno oblikovati slabitve vrednosti terjatev skladno z usmeritvami matične družbe.

Resolution

Sestanek: 6. 2. 2018 v prostorih družbe
Prisotni: direktor družbe, vodja računovodstva in člana revizijske skupine
Poslovodstvo revidirane družbe je potrdilo, da ti artikli resnično niso imeli gibanja zadnjih 3 let in pojasnili razlog za to in sicer so to artikli, ki jih uporabljajo za demonstracije pri izobraževanju komercialistov ali kupcem.
Končni sklep: Glede na to, da so artikli še v uporabi, slabitev ni potrebna.

Status: In Progress % Complete: 90

Start on: 6. 2.2018 Due on: 9. 2.2018

Reminder: 6. 2.2018 Time: 11:25:25

OK Cancel Help

Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.

Revizorja sta se strinjala, da uporaba pogovornega okna v IRP omogoča dokumentiranje pogovora s poslovodstvom, vendar se nista mogla povsem odločiti, ali bi ta pripomoček uporabljala. Vsekakor bi kot podlago za pogovor s poslovodstvom uporabila seznam odprtih vprašanj, zato se jima uporaba pogovornega okna zdi smiselna. Za dokumentiranje odgovorov poslovodstva pa bi raje uporabila lasten dokument v obliki zapisnika sestanka. Prednost zapisnika sestanka je namreč ta, da se oblikuje le en dokument in revizor ne odgovarja v vsako pogovorno okno posebej, saj se jima zdi ta način preveč zamuden. Zapisovanje odgovorov v pogovorno okno med pogovorom pa bi bilo za intervjuvanca preveč moteče.

3.4.4.6 Informacija, ki je neskladna z revizorjevim končnim sklepom o bistveni zadevi

V skladu z MSR 230 (11) mora revizor dokumentirati, kako je obravnaval morebitna neskladja med informacijami in revizorjevim končnim sklepom o bistvenih zadevah. Ta točka revizorju dopušča, da ohranja delovne papirje, ki jih je zaključil, in na podlagi katerih je prišel do končnega sklepa, s čimer dokazuje opravljeno delo. Napačnega gradiva ali gradiva, ki je nadomeščeno z drugo verzijo, pa mu ni treba ohranjati (IFAC, 2009a).

Skladno s to zahtevo standarda velikost revidirane organizacije nima vpliva na dokumentiranje.

IRP omogoča dokumentiranje informacij, ki bi vplivale na spremembo končnih sklepov revizorja v okviru vprašalnika GA IV-650: Naknadni dogodki. Za izpolnjevanje zahtev MSR 230 (11) pa so potrebni tudi revizijski dokazi in lastni dokumenti.

3.4.4.7 Morebitno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov

MSR 250 v 29. odstavku (IFAC, 2009a) revizorju narekuje dokumentiranje primerov »ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov« ter dokumentacijo »izidov razprav, ki jih je imel s poslovodstvom, in kjer je to primerno, razprav s pristojnimi za upravljanje ter drugimi strankami zunanje organizacije.«

V primeru manjših družb, kjer revizor oceni, da je s strani pristojnih omejeno znanje računovodstva in poznavanja davčne zakonodaje, je potrebna večja pozornost pri preverjanju upoštevanja davčne zakonodaje in pri sestavi računovodskih izkazov. Revizor morebitne napake omeji že s tesnejšim sodelovanjem z revidirano organizacijo, kjer lahko stranke obvešča o morebitnih spremembah na področju davkov in računovodskih standardov. Enostavnost poslovanja manjših družb pa pomeni tudi manjše število zakonov in predpisov, ki vplivajo na njihovo poslovanje.

IRP omogoča dokumentiranje v okviru vprašalnika GA IV-645: Skladnost z zakonodajo in drugimi predpisi, ki revizorja vodi skozi postopke, ki jih mora izvesti in dokumentirati v obliki lastnih dokumentov, da zadosti zahtevam MSR 250 (29).

Revizorja sta dokument ocenila kot zelo obsežen, zato bi dokument GA IV-645 uporabila samo v primeru revidiranja večjih organizacij. Za dokumentiranje manjših pa bi uporabila lastne dokument v obliki zapisnika sestanka ali pa bi dokumentiranje izvedla v okviru drugih dokumentov IRP, kot je na primer dokument GA II-510: Prepoznavanje tveganj s spoznavanjem organizacije.

3.4.4.8 Računovodske ocene

MSR 540 (2) računovodske ocene opredeljuje kot postavke v računovodskih izkazih, ki se jih ne da natančno izmeriti, ampak se jih lahko le oceni. V skladu z 23. odstavkom MSR 540 (IFAC, 2009a) mora revizor dokumentirati »osnove za revizorjeve zaključke o sprejemljivosti računovodskih ocen in njihovih razkritij, ki povečajo bistvena tveganja in zneske morebitnih pristranskosti poslovodstva, če obstajajo.« Revizor lahko zazna pristranskost poslovodstva, kadar pride do spremembe metode priprave računovodskih ocen, kadar pri oceni uporabljajo predpostavke, ki se razlikujejo od tržnih, kadar ocenjujejo le

postavke ugodne za cilje posloводства, ali kadar so ocenjene vrednosti preveč optimistične ali pesimistične (IFAC, 2009a).

Omejeno računovodsko znanje v manjših družbah lahko privede do tega, da bodo računovodske ocene manj natančne ali jih sploh ne bo. Primer tega je opustitev knjiženja vračunanih prihodkov za nedokončne storitve ob koncu leta. Naslednji pomembni vpliv na računovodske ocene ima tudi koncentracija lastništva in možnost, da posloводство izvaja pritisk na računovodjo pri oblikovanju računovodskih ocen za dosego želenega poslovnega rezultata.

IRP omogoča dokumentiranje v okviru vprašalnika GA IV-635: Računovodske ocene, ki vodi revizorja skozi revizijske postopke za zadostitev zahtevam MSR 540 (23), za katere so potrebni dokazi o opravljenih postopkih v okviru lastnih dokumentov.

Revizorja sta dokument GA IV-635 ocenila kot zelo obsežen, zato bi ga uporabila samo v primeru revidiranja večjih organizacij. Za dokumentiranje manjših pa bi uporabila lasten dokument.

3.4.4.9 Povezane stranke

MSR 550 (28) zahteva dokumentiranje imen in naravo razmerij s povezanimi strankami (IFAC, 2009a).

Enostavnost organizacijskih struktur manjših družb vpliva na obseg dokumentiranja v skladu z MSR 550, oziroma na opustitev dokumentiranja, v primeru, ko družba nima povezanih oseb.

IRP omogoča dokumentiranje v okviru vprašalnika GA II-515: Razumevanje poslov s povezanimi osebami, ki skupaj z lastnimi dokumenti in revizijskimi dokazi zadostuje zahtevam MSR 550 (28).

Revizorja sta ocenila, da je dokument primeren za uporabo skupaj s prilogami v obliki lastnih dokumentov. Lastne dokumente predstavljajo sezname povezanih družb v skupini, ki vsebuje tudi naravo posla, izpise ustvarjenega letnega prometa s povezanimi osebami in izpise odprtih postavk s povezanimi osebami na presečni datum.

3.4.4.10 Skupine

Revizijska dokumentacija mora skladno z MSR 600 (50) vključevati (IFAC, 2009a):

- analize sestavnih delov, ki prikazujejo bistvene sestavne dele in vrsto dela, opravljenega v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov;

- vrsto, čas in obseg vključevanja delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo, ki so ga opravili revizorji 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;
- pisno obveščanje med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorji sestavnih delov glede zahtev delovne skupine za revizijo konsolidacije.

Uporaba MSR 600 je za revizorje majhnih organizacij malo verjetna, saj v tem delu običajno nastopajo kot revizorji sestavnih delov in ne kot revizorji skupine. V primeru izbrane revidirane družbe uporaba MSR 600 (50) ni potrebna, zato tudi nisem izvedla nadaljnje analize dokumentiranja, kot to zahteva ta standard.

3.4.4.11 Notranja revizija

V primeru, da zunanji revizor uporabi delo notranjega revizorja, mora skladno z MSR 610 (13) dokumentirati sklepe glede ovrednotenja ustreznosti dela notranjih revizorjev in revizijske postopke zunanjega revizorja, ki jih je opravil v zvezi s tem delom (IFAC, 2009a).

Manjše organizacije z enostavno organizacijsko strukturo običajno nimajo vzpostavljene službe notranje revizije, zato ta standard za revizorje manjših organizacij pogosto ne pride v poštev. V primeru izbrane revidirane družbe uporaba MSR 610 (13) ni potrebna, zato tudi nisem izvedla nadaljnje analize dokumentiranja skladno s zahtevami tega standarda.

3.4.4.12 Morebitni pomisleki o delujočem podjetju

Tako standard MSR 570 kot tudi MSR 230 (8 (c), A8) določata, da mora revizor dokumentirati bistvene zadeve, ki se pojavijo med revizijo. Ker se računovodski izkazi za splošne namene pripravljajo ob predpostavki delujočega podjetja, so morebitni pomisleki glede te predpostavke bistveni za opravljanje revizije in se morajo kot taki dokumentirati (IFAC, 2009a).

Majhne organizacije so bolj dovzetne za tveganje, da prenehajo delovati. Razlogi za to so v omejenih finančnih virih in večji odvisnosti od pomembnejših dobaviteljev, kupcev, ključnih sodelavcev, dajalcev licence in podobno. Revizor manjše revizijske družbe mora tako upoštevati vse pomembne okoliščine, zato je še posebej dobro, da z revidirano organizacijo vzpostavi stike tudi med letom, saj je teko na tekočem z delovanjem in morebitnimi težavami družbe.

V IRP obstajata dva dokumenta za dokumentiranje pomislekov o delujočem podjetju. Prvi dokument GA II-525: Delujoče podjetje – identifikacija dogodkov in stanja revizorju nalaga dokumentiranje pomislekov, ki bi izhajali iz znanih informacij ali na podlagi pogovora s

poslovodstvom. Sestavni del dokumenta IRP mora biti vsaj zapisnik sestanka s poslovodstvom v obliki lastnega dokumenta. V primeru, da revizor zazna kakršenkoli dvom v zvezi s to predpostavko, mora izpolniti obsežnejši dokument GA IV-625: Delujoče podjetje – ocena, kjer podrobneje oceni tveganje za morebitno nedelovanje podjetja v prihodnosti.

Revizorja sta ocenila, da sta dokumenta preobsežna in bi za dokumentiranje morebitnih pomislekov o delujočem podjetju uporabila lasten dokument, kar še posebej velja v primeru revizije manjših družb.

3.4.4.13 Poslovno poročilo

Revizijska dokumentacija mora skladno s 7. členom Stališča 1 in v povezavi z MSR 720 vsebovati vsaj letno poročilo in poslovodsko predstavitevno listino (IFAC, 2009a). Oba dokumenta morajo podpisati pooblaščen zastopniki revidirane organizacije. Revizor mora dokumentirati tudi dokazila:

- da je bila opravljena uskladitev vrednosti računovodskih izkazov z vrednostmi v bruto bilanci,
- da so računovodski izkazi skladni z zakonsko zahtevanimi predstavitvami,
- da računovodski izkazi vsebujejo zakonsko obvezna razkritja,
- da je bilo poslovno poročilo pregledano in skladno s podatki v revidiranih računovodskih izkazih s prilogami.

ZGD-1 ne zahteva revizije računovodskih izkazov manjših organizacij, zato pri izbrani revidirani družbi ni potrebno upoštevati 7. člena Stališča 1 v povezavi z MSR 720.

3.4.5 Zadeve, povezane z dokončanjem in pregledom revizije

3.4.5.1 Posvetovanje

V kolikor se revizor odloči za posvet s strokovnjakom glede določene sporne zadeve, mora skladno z MSR 220 (24(d)) dokumentirati vrsto in področje posveta in izide posvetovanja. Revizor z dokumentiranjem posvetovanja z drugim strokovnjakom poveča verodostojnost sprejetih sklepov v primeru sprejemanja težjih in dvomljivih odločitev (IFAC, 2009a).

Možnost za sporne zadeve je v primeru manjših organizacije manjša, zato je tudi potreba po posvetih revizorja z drugim strokovnjakom manjša.

Obravnavani primer ne zahteva upoštevanja MSR 220 (24(d)), zato nisem izvedla nadaljnje analize dokumenta.

3.4.5.2 *Razlike v mnenjih*

V primeru, da pride do razlik v mnenju med člani delovne skupine ali drugimi zaposlenimi strokovnjaki, mora revizijska družba vzpostaviti primeren mehanizem za uskladitev mnenj in sprejetje sklepov. Za ta namen ima skladno z MSOK 1 (44(a)) sprejete usmeritve in postopke za obravnavanje in usklajevanje razlik, ki zahtevajo dokumentiranje sprejetih sklepov in njihovo izvršitev.

Delovne skupine, oblikovane za revidiranje manjših organizacij, so zelo majhne in običajno vključujejo revizorja in, ne vedno, sodelavca v reviziji. Manjše revizijske družbe, ki pokrivajo pretežno revizije manjših organizacij, imajo tudi omejeno število zaposlenih drugih strokovnjakov. Iz tega lahko sklepamo, da do razlik v mnenju skorajda ne prihaja. Poleg tega so manjše možnosti za razlike v mnenjih zaradi enostavnejšega poslovanja manjših organizacij.

Obravnavani primer ne zahteva upoštevanja MSOK 1 (44(a)), zato nisem izvedla nadaljnje analize dokumenta.

3.4.5.3 *Ovrednotenje napačnih navedb*

Revizor mora v okviru 15. odstavka MSR 450 (IFAC, 2009a) dokumentirati:

- znesek sprejemljive napake, kar pomeni, da je napačna navedba pod tem zneskom očitno neznatna,
- popravljene in nepopravljene napačne navedbe, ugotovljene v času revizije,
- sklep o pomembnosti napačne navedbe tako posamično kot skupno in podlago za tak sklep.

Skladno z MSR 450 (15) velikost družbe nima vpliva na dokumentiranje.

V zaključni fazi revizije revizor v okviru dokumenta BA IV-335: Seznam pomembno napačnih navedb ovrednoti pomembne napačne navedbe. Dokument predstavlja zbir vseh knjižb popravljenih in nepopravljenih napak, ki jih med revizijo knjižijo člani delovne skupine v pogovornem oknu IRP, kot je prikazano na sliki 6. Dokument BA IV-335 vsebuje tudi znesek pomembnosti in znesek nepomembne vrednosti, ki se, v primeru, da smo pomembnost izračunali v dokumentu GA II-420, izpolnita avtomatsko.

Slika 6: Prikaz knjiženja pomembno napačne navedbe v IRP

Created By: (MK46)

Period Type: Yearly Date: 31.12.2017 Reference: G-130

Type: Unrecorded - factual Accounts: Financial Apply To: N/A

Misstatement: N/A Balance: N/A

Description: Popravek vrednosti terjatev - upoštevanje usmeritev matične družbe

Recurrence: None Recurring Reversing Calculated

Number	Name	Total Amount
129	OSLABITEV VREDNOSTI KRATKOROČNIH TERJATEV DO K ...	-15000,00
721	PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI V ZVEZI Z ZA ...	15.000,00

Misstatement: N/A Balance: N/A

Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.

Revizorja sta način dokumentiranja ovrednotenja pomembno napačnih navedb v IRP ocenila kot izredno dobro, saj se končni seznam izpolni avtomatsko in se s tem zmanjša tveganje, da ugotovljene napake ne bi uvrstili na seznam, ali da bi jo napačno prikazali.

3.4.5.4 Morebitno obveščanje o prevari

Skladno s 46. odstavkom MSR 240 (IFAC, 2009a) »revizor vključi v revizijsko dokumentacijo svoja sporočila o prevarah poslovodstvu, pristojnim za upravljanje, regulatorjem in drugim.«

Skladno z MSR 240 (46) velikost družbe nima vpliva na dokumentiranje. Obravnavani primer ne zahteva upoštevanja MSR 240 (46), zato nisem izvedla nadaljnje analize dokumenta.

3.4.5.5 Bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju

Revizor mora skladno z MSR 265 (9) in (10a) pripraviti pisna obvestila o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju. Obvestila predloži pristojnim za upravljanje in poslovodstvu. Na podlagi revizorjeve presoje v določenih okoliščinah pisno obvestilo preda neposredno poslovodstvu. MSR 265 (11) določa vsebino pisnega obvestila (IFAC, 2009a).

Dokumentiranje skladno z MSR 265 je v primeru manjših organizacij manj verjetno, še posebej v primeru omejenih možnosti razmejevanja dolžnosti in pomanjkanju formalizacije

in avtorizacije, kjer je vzpostavljenih malo notranjih kontrol. Obravnavani primer ne zahteva upoštevanja MSR 265 (9) in (10a), zato nisem izvedla nadaljnje analize dokumenta.

3.4.5.6 Obveščanje pristojnih za upravljanje

Revizor in revidirana organizacija morata določiti eno ali več primernih oseb iz organizacije za medsebojno obveščanje o revizorjevih nalogah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, načrtovanim obsegom in časom izvajanja revizije ter bistvene ugotovitve pri reviziji. Skladno z MSR 260 (23) mora revizor ustna sporočila dokumentirati tako, da poleg vsebine sporočila navede tudi kdaj in komu je bila vsebina sporočena, v primeru pisnega sporočila pa shrani kopijo le-tega (IFAC, 2009a).

V primeru revidiranja manjše organizacije, kjer prevladujejo tesnejši odnosi med revizorjem in osebjem revidirane organizacije, je verjetnost ustne komunikacije večja.

IRP v okviru vprašalnika BA V-340-1: Komunikacija med revizorjem in pristojnimi za upravljanje revizorju omogoča, da v vseh fazah revizije dokumentira vsa bistvena ustna ali pisna sporočila ter komu in kdaj jih je sporočil.

Revizorja ocenjujeta, da je dokument preobsežen, zato bosta obveščanje pristojnih za upravljanje dokumentirala v okviru lastnih dokumentov ali v okviru drugih dokumentov IRP.

3.4.5.7 Identiteta pregledovalca

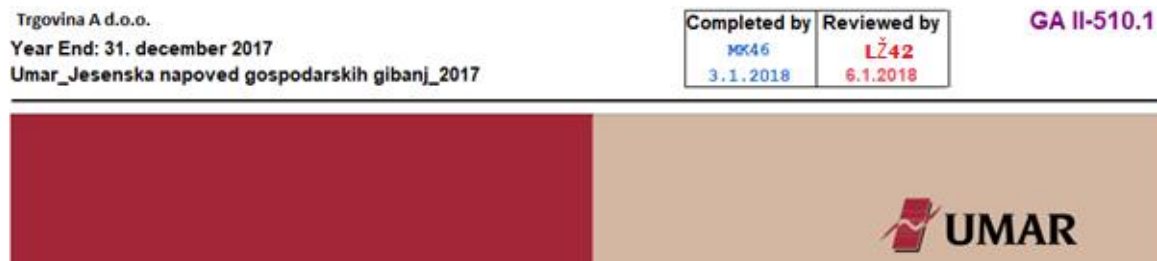
MSR 230 (9(c)) zahteva, da pregledovalec opravljenega revizijska dela pregleda revizijsko dokumentacijo in jo potrdi. Pri tem mora navesti, kdo je pregled opravil, datum in obseg pregleda (IFAC, 2009a).

Velikost revidirane organizacije nima vpliva na dokumentiranje identitete pregledovalca.

Potrjevanje dokumentacije v IRP je opisano in prikazano v sliki 1, kjer večja zelena kljukica pomeni, da je dokument pregledan in potrjen s strani pregledovalca. V samem dokumentu, ki ga pregledovalec potrjuje, pa je, kot je to prikazano na sliki 7, viden tudi datum podpisa in inicialke, preko katerih identificiramo pregledovalca.

Revizorja sta način potrjevanja pregledovalca dokumenta ocenila kot primerno in zadostno.

Slika 7: Prikaz identifikacije pripravljavca in pregledovalca dokumenta



Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.

3.4.5.8 Ocenjevanje kakovosti posla

MSOK 1 (42) in MSR 220 (25) zahtevata revizijsko dokumentacijo v zvezi z oceno kakovosti posla, ki jo izvaja tretja, za to usposobljena oseba. Dokumenti morajo zajemati podatke o opravljenih postopkih, datum, ki nakazuje, da so bili postopki opravljeni pred datumom poročila in sklep ocenjevalca kakovosti posla, da ne ve za nobene nerazrešene zadeve, ki bi bistveno vplivale na presojo in sklepe delovne skupine (IFAC, 2009a).

Postopek je potrebno izvesti v primeru revizije izkazov organizacij, ki kotirajo oz. pri drugih poslih, kjer to zahteva družba, zato je v primeru manjših organizacij upoštevanje zahtev tega člena standarda manj verjetna. Obravnavani primer ne zahteva upoštevanja MSOK 1 (42) in MSR 220 (25), zato nisem izvedla nadaljnje analize dokumenta.

3.4.5.9 Pisne predstavitve

MSR 580 (3) navaja, da so pisne predstavitve potrebne informacije, ki jih mora revizor pridobiti v povezavi z revizijo računovodskih izkazov. Pisna predstavitev mora biti podpisana s strani posloводства pred izdajo revizorjevega poročila. S pisnimi predstavitvami revizor dobi zagotovilo, da je posloводство revidirane organizacije ustrezno seznanjeno z odgovornostjo za pripravo računovodskih izkazov, da bodo poskrbeli za vse potrebne informacije in za popolnost knjiženja vseh poslov in da se posloводство s to odgovornostjo strinja (IFAC, 2009a).

Velikost družbe ne vpliva na dokumentiranje pisne predstavitve skladno z MSR 580.

IRP ima pripravljeno pismo posloводства v okviru vzorca BA V-365: Pisne predstavitve. Dokument je neustrezen tako zaradi vsebine kot tudi zaradi uporabe angleškega jezika, zato revizijska družba uporablja lasten dokument.

Revizorja ocenjujeta, da je primernejša uporaba lastnega dokumenta v obliki poslovske predstavitvene listine, ki je pripravljena na podlagi vzorca s strani SIR. Vzorec zajema vse

bistvene sestavine, ki jih revizorja le prilagodita konkretnim razmeram oziroma ugotovitvam.

3.4.6 Zadeve, povezane z revizorjevim poročilom

3.4.6.1 Revizorjevo poročilo

V skladu z MSR 700 (20) mora biti revizorjevo poročilo izdano v pisni obliki. Vsebina revizorjevega poročila je določena in mora vsebovati naslov, naslovnika, uvodni odstavek, odstavek o revizorjevi odgovornosti, izdano mnenje revizorja, morebitne druge obveznosti poročanja, revizorjev podpis in datum poročila ter revizorjev naslov (IFAC, 2009a).

Revizorjevo poročilo je končni izdelek vseh opravljenih postopkov in ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov in jasno izraža mnenje revizorja v zvezi z revidiranimi računovodskimi izkazi. Revizorjevo poročilo predstavlja podlago, na kateri tretje osebe sprejemajo odločitve o sodelovanju z revidirano družbo.

Značilnosti majhne revidirane družbe nimajo vpliva na revizorjevo poročilo.

IRP vsebuje vprašalnik BA IV-305: Seznam za poročanje, ki revizorja opozori na vse točke, ki so pomembne v zvezi z izdajo mnenja. Samo revizorjevo poročilo pa se pripravlja v obliki lasnega dokumenta.

Revizorja ocenjujeta, da je vodilo za pripravo revizorjevega poročila v okviru dokumenta BA IV-305 preveč obsežno, zato ga ne uporabljata. Revizorjevo poročilo pripravita na podlagi vzorca, ki ga je pripravil SIR (2011, str. 7-8). V vzorcu so že pripravljene odstavki v zvezi z revizorjevo odgovornostjo in odgovornostjo posloводства za računovodske izkaze ter izdanim mnenjem. V primeru poročanj revizorjem skupine pa predlogo za poročanje običajno pripravijo revizorji skupine v okviru poročevalskega paketa.

3.5 Analiza rezultatov opravljene študije primera

IRP je namenjena vodenju in dokumentiranju revizijskih postopkov. Z analizo IRP sem ugotovila, da IRP pokriva vse zahteve MSR po dokumentiranju revizijskih postopkov. Z navodili in vprašalniki revizorja vodi skozi različne situacije in mu ponuja možne odzive glede na dano situacijo.

3.5.1 Analiza zahtev Mednarodnih standardov revidiranja za dokumentiranje revizije

Glede na značilnosti izbrane revidirane družbe je bilo potrebno izvesti in dokumentirati le 26 zahtev MSR, kar predstavlja 72 % vseh zahtev MSR, ki so navedeni v Napotkih SIR. Kot je razvidno iz priloge 1, se ostale zahteve MSR ne aplicirajo na izbrano revidirano družbo.

V okviru intervjuja me je zanimalo, koliko od teh 26-ih zahtev MSR po dokumentiranju bi revizorja izpolnila z uporabo dokumenta IRP, lastno pripravljenim dokumentom ali kombinacijo obeh. Raziskava je pokazala, da bi 31 % zahtev MSR zadostili izključno z uporabo dokumentov IRP, v 27 % bi uporabili lastno pripravljene dokument. Najpogosteje bi uporabili kombinacijo obeh vrst dokumentov.

Revizorja sta menila, da IRP v celoti zadostujejo zahtevam MSR v zvezi z dokumentiranjem izvajalca in pregledovalca opravljenih revizijskih postopkov, izračuna pomembnosti, priprave revizijskega načrta, ovrednotenja napačnih navedb in vprašalnikov v zvezi s spoštovanjem etičnih načel.

Najpogostejši primeri uporabe lastnega dokumenta so pogodbe za opravljanje posla z revidirano družbo, pismo poslovodstvu o morebitnih prevarah in pomanjkljivostih v notranjem kontroliranju ter poslovodska predstavljena listina.

V večini primerov pa mora revizor za zadostitev MSR uporabiti obe vrsti dokumentov. Primer tega je zahteva MSR 315 (32(b)), ki od revizorja zahteva poznavanje organizacije in njenega okolja. Vprašalnik v IRP revizorju pomaga, da pokrije vse vidike v zvezi s spoznavanjem organizacije in njenega okolja skladno z zahtevo MSR. Pri tem pa moramo odgovore na vprašanja podpreti z lastnimi dokumenti v obliki poročil o panogi, zapisnikov sestankov, opisov procesov itd.

3.5.2 Analiza vpliva značilnosti majhne revidirane družbe na dokumentiranje

Analiza študije primera je pokazala, da značilnosti majhne revidirane družbe vplivajo na dokumentiranje 67 % zahtev MSR, ki so navedeni v Navodilih SIR. Kot je razvidno iz priloge 2 imajo največji vpliv na dokumentiranje sledeče značilnosti: enostavnost poslovanja in organizacijske strukture in narava poslovnih odnosov med revizorjem in revidirano družbo.

Analiza je pokazala tudi, da imajo značilnosti majhne revidirane družbe največji vpliv na dokumentiranje spremljanja in ohranjanja posla, poznavanje organizacije in njenega okolja ter oceno tveganja pomembno napačnih navedb. Smiselno bi bilo, da bi te značilnosti prepoznali in upoštevali pri svojem delu tudi nadzorni organi in zakonodajalci oziroma pripravljavci MSR.

3.5.3 Omejitve pri izvedbi študije primera

V tem delu bi rada izpostavila omejitve raziskave, saj je bila študija primera izvedena le na eni revidirani družbi, zato verjamem, da bi raziskava, ki bi vključevala več enot, privedla do bolj verodostojnih in natančnih rezultatov. K temu bi pripomoglo tudi večje število intervjuvancev, vendar sem bila pri tem omejena na število revizorjev, ki jih zaposluje izbrana revizijska družba.

Zanimiva bi bila primerjalna študija več različnih računalniških programov za dokumentiranje revizijskih postopkov, kar bi revizijskim družbam olajšalo izbiro računalniškega programa glede na velikost strank, ki jih imajo v svojem portfelju. Nadaljnjo možnost raziskave vidim tudi v poglobljeni študiji, ki bi vpliv posamezne značilnosti kvantitativno opredelila v številu ur, potrebnih za opravljen revizijski postov.

3.6 Predstavitev ključnih funkcionalnosti izbranega računalniškega programa

Preden predstavim preglednico zadolžitev za dokumentiranje v IRP, želim izpostaviti še funkcije, ki jih le-ta ponuja, oziroma postopke, ki jih moramo izvesti v IRP, da dosežemo njeno želeno uporabnost.

3.6.1 Prilagoditev računalniškega programa velikosti revidirane družbe

IRP nam omogoča, da prilagodimo IRP glede na velikost naročnika v dveh delih. V prvem delu glede na velikost revidirane družbe izbiramo verzijo programa Standard ali Compact. V primeru manjše revidirane družbe izberemo verzijo Compact, kar pomeni, da so izpolnjeni vsaj trije od petih navedenih kriterijev, in sicer, da revidirana družba ne kotira na borzi, da je poslovanje družbe enostavno, da družba uporablja enostavne informacijske sisteme, da revizor načrtuje manj kot 400 ur dela za izvedbo posla in da se bo revizor zanašal predvsem na testiranje podatkov.

V okviru izbrane verzije programa Compact revizor v nadaljevanju izpolni optimizacijski seznam. Ko ga potrdi, se iz programa izbrišejo vsi dokumenti, vezani na zahtevo po dokumentiranju skladno z MSR, ki se ne aplicirajo na izbrano revidirano družbo. Primer tega je izločitev opredeljenih postopkov v zvezi s prisotnostjo revizorja na inventuri zalog, v primeru, da revidirana družba zalog nima.

3.6.2 Uvoz bruto bilance in knjiženje sprememb bruto bilance

Uvoz bruto bilance v IRP omogoča, da se avtomatsko izpolnijo vodilne preglednice, ki jih nato povezujemo z opravljenimi revizijskimi postopki, in postavke za izračun pomembnosti. Poleg tega nam uvoz omogoča uskladitev evidenc z računovodskimi izkazi, kot to zahtevajo MSR.

Zaradi popravkov in dodatnih knjižb lahko med zaključno revizijo pride do sprememb končne bruto bilance. Da se izognemo ponovnemu uvažanju popravljene bruto bilance, nam program omogoča knjiženje sprememb. Vse knjižene spremembe in zabeležene nepopravljene napake se zbirajo v zaključnih seznamih, ki so podlaga revizorju za ovrednotenje napačnih navedb.

3.6.3 Uporaba pogovornih oken

Danes ima že večina strank elektronsko potrjevanje prejetih in izdanih računov, kar pomeni, da se dokumenti hranijo v elektronski obliki. To članom delovne skupine omogoča delo iz pisarne ali od doma, kar pomeni, da člani delovne skupine niso fizično prisotni skupaj v enem prostoru. V tem primeru IRP omogoča, da člani delovne skupine komunicirajo v pogovornem oknu, kot to prikazuje slika 5. Revizor lahko tam odgovarja na vprašanja članov delovne skupine.

Pogovorno okno poleg komunikacije znotraj skupine omogoča tudi, da si posamezni član delovne skupine beleži opombe k opravljenim revizijskim postopkom. Ker izvajanje določenih revizijskih postopkov traja dlje časa, si lahko posameznik naredi opomnik, kaj mora še narediti, da lahko zaključi revizijski postopek.

3.6.4 Podpisovanje dokumentov

IRP omogoča, da izvajalec revizijskega postopka ob zaključku podpiše dokument in s tem da znak revizorju, da je delo zaključeno in ga lahko pregleda ter potrdi pregled, kot to prikazuje slika 1. Podpisovanje dokumentov omogoča večjo preglednost nad opravljenim delom posameznika in omogoča enostavno zadoščanje zahtevam MSR po podpisu izvajalca in pregledovalca.

3.6.5 Uporaba »povezovalca«

IRP omogoča, da revizor oblikuje poljubno poročilo, kjer s pomočjo funkcije »povezovalca« vrednosti posameznega konta v poročilu poveže z bruto bilanco. Tako se skladno s spremembo podatkov bruto bilance spremenijo tudi vrednosti v poročilu. Ta funkcija je še posebej priporočljiva pri izračunu kazalnikov, ki jih revidirana družba lahko navede v letnem poročilu.

3.7 Predstavitev preglednice zadolžitev za dokumentiranje v izbranem računalniškem programu

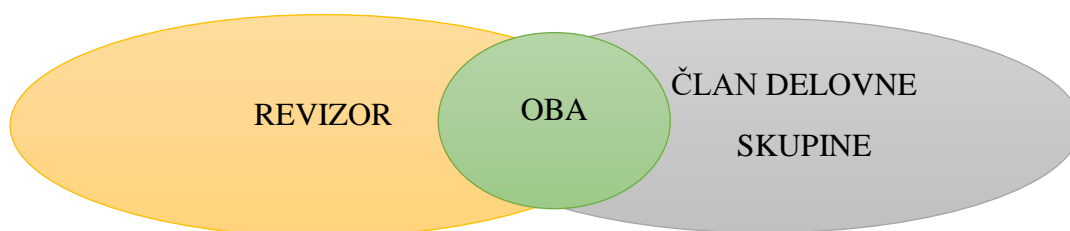
Preglednico zadolžitev, ki je prikazana v prilogi 3, sem pripravila na podlagi lastne analize IRP in intervjuja z revizorjema, ki sta obenem tudi uporabnika analizirane IRP in imata zadostno strokovno znanje MSR v zvezi z dokumentiranjem izvajanja revizijskih postopkov. Za potrebe razumevanja MSR sem se opirala tako na Navodila SIR kot tudi na MSR.

Na tem mestu bi opozorila, da je preglednica zadolžitev pripravljena kot okvir za dokumentiranje izvajanja revizije v manjših in enostavnih družbah, zato je za njeno uporabo ključno razumevanje, da tudi v manjših družbah obstajajo situacije, ki zahtevajo uporabo drugih MSR, ki niso opredeljeni v predstavljeni preglednici zadolžitev. To je tudi glavna omejitev te preglednice.

Namen preglednice zadolžitev je določiti ključne dokumente v IRP, ki skupaj z drugimi dokumenti in revizijskimi dokazi sestavljajo zadostno revizijsko dokumentacijo skladno z MSR. V preglednici uporabljeni izraz lastni dokument označuje Wordovo, Excelove in druge dokumente, ki jih oblikujejo člani delovne skupine ali jih pridobijo s strani revidirane družbe in ne predstavljajo vnaprej oblikovane predloge ali vprašalnike v IRP.

Dodatno sem z namenom učinkovitega delovanja delovne skupine določila odgovornost vsakega člana delovne skupine za pridobivanje in oblikovanje posameznega dokumenta. Za preprečevanje podvajanja dela in učinkovitejše opravljanje dela sem v preglednici zadolžitev z barvami označila, kdo je odgovoren za pridobivanje posamezne dokumentacije. V tem kontekstu želim opozoriti, da odgovornost v tem primeru pomeni le odgovornost v smislu pridobivanja dokumentov in izvajanja postopkov. Odgovornost za kakovost opravljenega posla in izdano revizorjevo poročilo je še vedno na revizorju, ki mora pregledati in potrditi delo drugih članov delovne skupine. V obravnavanem primeru manjše revizijske družbe revizijsko skupino običajno sestavljata dva člana, in sicer revizor, odgovoren za posel, in član delovne skupine z nekaj let delovnih izkušenj, zato sem odgovornost razdelila le na ta dva člana, kot je to prikazano v sliki 8.

Slika 8: Odgovornost posameznika za pridobivanje revizijske dokumentacije



Vir: Lastno delo.

Za pravilno razumevanje preglednice zadolžitev je potrebno še pojasnilo, da zahteve MSR, ki so navedene v splošnem delu, niso predmet enega revizijskega dokumenta, ampak se nanašajo na celotno revizijsko dokumentacijo. Zato moramo te zahteve spoštovati v vseh dokumentih, ki so opredeljeni v preglednici zadolžitev.

Preglednica zadolžitev je zasnovana po sklopih in sledi kronološkemu zaporedju izvajanja revizije. V posameznem sklopu so navedeni dokumenti IRP oziroma zahteva MSR po dokumentiranju, poleg pa so navedeni revizijski dokumenti, ki predstavljajo podlago in dokaze za opravljene revizijske postopke.

- Za **sprejem oziroma nadaljevanje posla** sta ključna dva dokumenta. Dokumentacija v zvezi s sprejemom posla in spoštovanjem etičnih načel ter sklenjena pogodba za opravljanje posla. Za to fazo je v celoti zadolžen revizor.
- **Načrtovanje revizije** je obsežen in zahteven del izvajanja revizije ter obsega dokumentacijo v zvezi s poznavanjem revidirane družbe in njenega okolja, izračunom pomembnosti ter oceno tveganja pomembno napačnih navedb. Na podlagi tega lahko revizor pripravi strategijo in podrobnejši načrt izvajanja revizije. V tem delu revizor v delo že vključi asistenta, ki mu pomaga pri pridobivanju in pripravi revizijske dokumentacije v zvezi s spoznavanjem revidirane družbe in njenega okolja. Oba sta udeležena tudi v razpravi delovne skupine o pomembnih zadevah. Odgovornost za izvedbo standardiziranega postopka izračuna pomembnosti je lahko v celoti prepuščena asistentu.
- V fazi izvajanja **postopkov, opravljenih kot odziv na ocenjena tveganja**, se izvajajo postopki, skladno z revizijskim načrtom, ki ga je pripravil revizor. Revizijska dokumentacija zajema podatke o opravljenih revizijskih postopkih, kjer je opredeljen opis, način in obseg vzorčenja ter izidi opravljenih postopkov. Slednji so podlaga za oblikovanje revizorjevega mnenja. V tem sklopu sodelujeta tako revizor kot asistent. Asistent običajno izvaja standardne in nezahtevne postopke, revizor pa obdela bolj tvegana in strokovno zahtevnejša področja.
- **Zadeve, povezane z dokončanjem in pregledom revizije** od revizorja zahtevajo, da pregleda in potrdi opravljene revizijske postopke in na podlagi tega ovrednoti vpliv napačnih navedb na računovodske izkaze, obvesti pristojne za upravljanje o ključnih ugotovitvah in pridobi podpisano poslovodsko predstavitevno listino. Revizijska dokumentacija zajema tudi kopijo izdanega revizorjevega poročila. Delo v zaključni fazi revizije je v celoti v pristojnosti revizorja.

3.8 Zaključki analize izbranega računalniškega programa

Z analizo uvedbe IRP za dokumentiranje v izbrano revidirano družbo smo prišli do zaključkov, ki so zajeti v SWOT analizi, zbiru priporočil za uvajanje računalniškega programa v organizacijo in izzivov za nadaljnji razvoj IRP.

3.8.1 SWOT analiza uporabe izbranega računalniškega programa

S pomočjo SWOT analize sem določila pet prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti, ki jih je prinesla uvedba IRP. Analizo sem pripravila na podlagi literature, analize IRP in njenih funkcij.

Prednosti

- Omogočena enostavna komunikacija znotraj delovne skupine.
- Centralizacija dokumentov, kar pomeni, da so vsi dokumenti zbrani na enem mestu in dostopni vsem članom delovne skupine v realnem času.
- Bolj pregleden in lažji nadzor revizorja nad opravljenim delom in zaključki opravljenega dela.
- Enostavno in hitro iskanje dokumentov.
- Oblikovanje lastnih predlog in poročil glede na potrebe posamezne stranke.

Slabosti

- Zamudno skeniranje dokumentov in označevanje izvedenih kontrol in postopkov na dokumentu v elektronski obliki.
- Začetni odpor zaposlenih pri uporabi IRP.
- Poljubno uporabljanje indeksov za označevanje dokumentov, kar pomeni, da se indeksi dokumentov lahko razlikujejo tako znotraj posamezne delovne skupine kot tudi med revizijskimi skupinami.
- Določene predloge so v angleškem jeziku, kar omejuje njihovo uporabo.
- Vprašalniki za dokumentiranje revizij manjših organizacij so preobsežni.

Priložnosti

- Spremenjen potek izvajanja revizije za povečanje učinkovitosti delovne skupine.
- Večja konkurenčnost revizijske družbe s pripravo poročil posameznim strankam na podlagi seznamov, ki jih omogoča IRP.
- Večja skladnost opravljene revizije z MSR.
- Delo od doma pomeni konkurenčno prednost za privabljanje dobrega kadra.
- Možnosti nadaljnjega razvoja IRP.

Nevarnosti

- Nevarnost nedelovanja IRP in zamudna odprava napak, ker vzdrževanje izvajajo zunanji izvajalci.
- Slaba podpora pri implementaciji v obliki tehnične podpore.
- Varnost podatkov, shranjenih v IRP.
- Neustrezno razumevanje načina dokumentiranja v IRP s strani regulatorja.
- Neustrezna strojna oprema in morebitne dodatne investicije v nove, bolj zmogljive računalnike.

3.8.2 Priporočila za uvedbo računalniškega programa v organizacijo

Manjše revizijske družbe, ki opravljajo revizije manjših organizacij, se bodo prej ali slej morale soočiti z uvedbo licenčnega računalniškega programa za dokumentiranje izvajanja revizijskih postopkov. Pri tem je pomembno, da procese izvajanja revizije prilagodimo izbranemu računalniškemu programu in iz računalniškega programa izluščimo bistvene funkcionalnosti in dokumente, ki bi nam bili v pomoč pri izvajanju revizije. V nadaljevanju so predstavljena ključna priporočila za revizijske družbe za uvedbo računalniškega programa.

- **Izpostavite bistvene funkcionalnosti** računalniškega programa, ki bodo v pomoč zaposlenim pri izvajanju revizijskih postopkov. V tej fazi se je smotrno posvetovati z drugimi uporabniki, ki program uporabljajo že dlje časa, in jih povprašati, katere funkcionalnosti, ki jih program omogoča, uporabljajo pri svojem delu. Koristne informacije dobimo tudi preko forumov in drugih objavah na spletni strani.
- **Pripravite seznam dokumentov**, ki jih je potrebno dokumentirati skladno z zahtevami MSR. Predlagam, da v začetni fazi seznam vsebuje le dokumente, ki se aplicirajo na vse stranke. To pomeni, da se mora te dokumente izpolniti ne glede na velikost revidirane družbe. Izjeme dodajamo kasneje glede na potrebe posamezne stranke, in ko zaposleni že obvladajo osnove. Odličen pripomoček za pripravo okvira dokumentov so bila prav Navodila SIR. Za dokončno oblikovanje seznama ključnih dokumentov pa je znotraj revizijske družbe smiselno oblikovati razpravo o posameznem dokumentu.
- **Določite odgovornost posameznika** za izvedbo posameznega revizijskega postopka in pripravo dokumenta. S tem se izognemo podvajanju pridobivanja dokumentov, kar je pomembno že z vidika nepotrebne obremenjevanja stranke v primeru, da različni člani delovne skupine zahtevajo iste dokumente.
- **Pripravite kazalo indeksov in simbolov**. Za enotno uporabo indeksov dokumentov in razumevanje pomena uporabljenih simbolov je ključno, da se pripravi kazalo indeksov za standardne dokumente in da se zaposlenim predstavi usmeritve uporabe indeksov. Pomembno je tudi, da uporabljene simbole enako razumejo vsi člani delovne skupine.
- **Poskrbite za usposabljanje in motivacijo zaposlenih** pri uporabi računalniškega programa. Ker bo uporaba računalniškega programa uspešna le v primeru, da jo uporabljajo vsi člani delovne skupine, je ključno, da jih k temu tudi primerno spodbudimo. Potrebno je predstaviti prednosti uporabe računalniškega programa, ki jih bodo občutili sami člani delovne skupine. V tem primeru predlagam, da zaposlenim nudijo možnost, da enkrat tedensko delajo od doma, kar IRP dejansko omogoča.
- **Zagotovite ustrezno tehnično pomoč in uporabniško podporo** v začetni fazi. Manjše revizijske družbe običajno nimajo zaposlenega strokovnega osebja za tovrstno pomoč, zato se z zunanjim izvajalcem povezujejo preko računalniškega programa TeamViewer. Ne glede na način komunikacije z osebjem tehnične podpore pa je pomembno, da zaposleni vedo, na koga se obrniti v primeru težav, in da so podporne službe odzivne ob

prošnji za pomoč. Za razbremenitev uporabniške podpore je smiselno, da razvijalec računalniškega programa pripravi pisna navodila za pomoč uporabnikom.

3.8.3 Možnosti nadaljnega razvoja izbranega računalniškega programa

Ker manjše revizijske družbe uporabljajo licenčne računalniške programe za dokumentiranje, so možnosti nadaljnega razvoja odvisne od razvijalca računalniškega programa. Revizijske družbe lahko s predlogi naslovijo razvijalce računalniških programov in s tem spodbudijo nadaljnji razvoj. Možnosti za nadaljnji razvoj IRP vidim v sledečih točkah:

- **Večja skladnost z MSR.** Prvo priporočilo razvijalcem IRP je vgradnja okna »pomoč«, kjer bi se revizorju s klikom na okno »pomoč« prikazale zahteve izbranega MSR, ki zahtevajo izvedbo določenega revizijskega postopka. Drugo priporočilo se nanaša na dejstvo, da IRP omogoča dokumentiranje tudi po poteku 60-dnevnega roka po datumu zaključka revizorjevega poročila skladno z A21 odstavkom MSR 230 (IFAC, 2009a), kar pomeni, da IRP dopušča, da revizorjevo delovanje ni skladno z MSR.
- **Analize in poročila za stranke.** Raziskave in trendi kažejo, da stranke od revizorjev pričakujejo, da bo ta podal analize obstoječega stanja delovanja notranjih kontrol in procesov ter jim pomagal pri oceni tveganj. Predlagam, da se računalniški program razvija v smislu omogočanja podrobnejših analiz in zbirnih seznamov priporočil, ki bi jih revizor ob zaključku predal poslovodstvu družbe kot priporočilo za izboljšave. Ta bi pomenila dodano vrednost opravljene revizije in povečala konkurenčno prednost revizijske družbe.
- **Omogočanje neformalne komunikacije delovne skupine.** IRP sicer omogoča komuniciranje članov delovne skupine preko pogovornega okna, ki je predstavljen v sliki 5, vendar se pogovorno okno uporablja za ključna odprta vprašanja, ugotovljena pri izvajanju revizijskih postopkov. Predlagam vzpostavitev dodatnega zavihka za neformalno komunikacijo znotraj delovne skupine. Neformalna komunikacija med člani delovne skupine je bolj pogosta in bi revizorju omogočala lažje spremljanje dogajanja na terenu. Preko neformalne komunikacije bi delovna skupina delovala bolj povezano, še posebej, če člani delovne skupine delajo na različnih lokacijah (pri stranki, v pisarni ali doma). Nadaljnji razvoj komunikacijskih kanalov pa bi bila povezava z mobilno aplikacijo.
- **Večji nadzor nad zaposlenimi in opravljenim delom.** Zadnji predlog je usmerjen k sledenju porabljenih ur članov delovne skupine za izvedbo revizije. Ker v realnosti delovne skupine porabijo veliko več ur, kot jih dejansko zaračunajo stranki, bi ta pripomoček koristil le za vodenje evidence ur dela zaposlenih, ne pa tudi za podlago obračuna opravljenega dela za izdajo računa. V povezavi s tehnologijo GPS bi nadalje lahko program omogočal, da se poleg ur beleži tudi lokacija zaposlenih in to povezal z obračunom potnih stroškov zaposlenih.

Ker revizijske družbe trenutno uporabljajo dva ločena računalniška programa, in sicer program za dokumentiranje revizijskih postopkov in program za analizo glavne knjige in drugih baz podatkov, bi bilo smiselno, da se razvijalci računalniških programov usmerijo v povezavo obeh. Ena izmed možnosti razvoja pa je tudi povezava računalniškega programa za analizo glavne knjige z bazo glavne knjige revidirane stranke. To bi omogočalo povsem drugačno raven revizije in način dela revizorja. V tej smeri vidim še veliko prostora tako za nadaljnji razvoj računalniških programov kot tudi raziskave.

SKLEP

Zaradi pritiskov panoge in notranjih potreb po zagotavljanju kakovosti opravljenih storitev so revizijske družbe prisiljene k uvedbi računalniških programov za dokumentiranje, zato predstavljam študijo primera, kjer sem na podlagi izbrane manjše revizijske družbe izvedla analizo IRP.

Z analizo značilnosti manjših revidiranih družb sem prišla do ugotovitve, da imajo na dokumentiranje največji vpliv enostavnost poslovanja in organizacijske strukture in tesni poslovni odnosi med revizorjem in revidirano družbo. Še pomembnejša pa je ugotovitev, da imajo značilnosti majhne revidirane družbe največji vpliv na dokumentiranje spremljanja in ohranjanja posla, na poznavanje organizacije in njenega okolja ter na oceno tveganja pomembno napačnih navedb. Te ugotovitve spodbujajo revizijsko družbo k prilagoditvi načina dokumentiranja v teh delih.

S prebiranjem literature in lastnih spoznanj sem prišla do sklepov, da so revizijske družbe z razvojem tehnologije in računalniških programov vpeljale računalniški program za dokumentiranje izvajanja revizijskih postopkov. Poleg večje skladnosti opravljenih revizijskih postopkov z MSR računalniški program omogoča tudi boljšo komunikacijo znotraj delovne skupine in omogoča centralizacijo ter dostopnost dokumentov v vsakem trenutku. Kot največjo nevarnost uporabe računalniškega programa za dokumentiranje izpostavljam varovanje podatkov v elektronski obliki.

Manjšim revizijskim družbam pri uvedbi računalniškega programa za dokumentiranje priporočam tudi, da zaposlenim predstavijo ključne funkcionalnosti računalniškega programa, da predstavijo ključne dokumente, ki jih morajo pripraviti za izpolnitev zahtev MSR in dodelijo odgovornost za dokumentiranje med člane delovne skupine. Za poenotenje dela delovne skupine predlagam pripravo kazala indeksov za pogosto uporabljene dokumente in kazalo uporabljenih simbolov. Poleg tega priporočam izobraževanje in motiviranje zaposlenih ter vzpostavitev odzivne tehnične in strokovne podpore v začetni fazi uvedbe računalniškega programa.

Z razvojem informacijskih tehnologij je prišlo do bistvenih sprememb v organizacijah, vendar se zdi, da revizijska stroka temu ni sledila v celoti. Sama vpeljava računalniških

programov tako za dokumentiranje kot tudi za analizo baz podatkov v revizijske družbe ni prinesla bistvenih sprememb, saj se sam proces izvajanja revizije ni spremenil, kar je pokazala tudi študija primera. Ključna je tudi sprememba vloge revizorja, ki ga stranke vse bolj dojemajo kot svetovalca. S spremembami okolja in razumevanja poklica revizijske stroke danes, bi morale slediti tudi prilagoditve MSR, kar bi posledično spremenilo tudi procese izvajanja revizij. Dokler se ne bodo spremenili procesi izvajanja revizije, tudi uporaba računalniškega programa ne bo bistveno pripomogla k dodani vrednosti revizije.

Za zaključek naj izrazim svoje strinjanje z dejstvom, da je revizijska dokumentacija izredno pomembna, saj je to edini način, da revizor dokazuje opravljeno delo. Vendar nizke cene, ki jih revizijske družbe dosegajo pri manjših revidiranih družbah, pogosto ne omogočajo dokumentiranja skladno z MSR, tega problema pa ne bo odpravila niti uvedba računalniškega programa za dokumentiranje. Zato je potrebno razmisliti o smiselnosti posameznih zahtev MSR v zvezi z izvajanjem revizijskih postopkov in spremembah, ki so jih v organizacije prinesle nove informacijske tehnologije.

V magistrski nalogi sem na podlagi prebrane literature opredelila vpliv značilnosti majhne organizacije in majhne delovne skupine na izvajanje revizijskih postopkov. Nato sem opredelila pojem in namen dokumentiranja ter predstavila način in vrsto dokumentacije. Kot zadnje sem predstavila način vpeljave računalniškega programa v organizacijo in smernice razvoja revizijske stroke v prihodnje. Na podlagi spoznanj v okviru študij primera sem predstavila ključne funkcionalnosti IRP in razvila preglednico zadalžitev, ki določa ključne dokumente, ki jih morajo pripraviti člani delovne skupine za zadoščanje zahtevam MSR, in dodeljuje odgovornosti za pripravo dokumenta posameznemu članu. S tem sem dosegla glavni namen magistrske naloge. V nadaljevanju sem pripravila priporočila za uvedbo računalniškega programa za dokumentiranje, ki jih lahko uporabijo različne organizacije. Kot zadnje pa sem podala priporočila razvijalcem računalniških programov.

Omejitve magistrske naloge vidim v izvajanju intervjuja, kjer sem bila omejena na majhno število zaposlenih v obravnavani revizijski družbi. Verjamem, da bi večje število intervjuvancev prineslo bolj poglobljene in verodostojne rezultate. Omejitev raziskave je tudi v študiji le enega primera. Verjamem, da bi analiza večjega števila manjših revidiranih družb prinesla bolj natančne rezultate. Dodatne omejitve magistrske naloge vidim v prihodnjih spremembah MSR, ki bi bistveno vplivale na rezultate raziskave.

Magistrsko nalogo bi bilo smiselno razširiti, in sicer v smislu povezave revizijske dokumentacije z opravljenimi revizijskimi postopki v majhnih družbah. Pri tem bi bilo treba ovrednotiti izvajanje revizijskih postopkov in razmisliti o možnostih izvajanja drugačnih revizijskih postopkov, ki jih ponujajo nove informacijske tehnologije. V pomoč revizijskim družbam pri izbiri računalniškega programa za dokumentiranje bi bila primerna primerjalna študija računalniških programov različnih ponudnikov. Zanimiva bi bila tudi raziskava, kjer bi preverili število ur, potrebnih za opravljanje revizije pred in po uvedbi računalniškega

programa v organizacijo. Verjamem, da so priporočila za uvedbo računalniškega programa za dokumentiranje širše uporabna, vendar bi bilo za potrditev te teze potrebno izvesti dodatno raziskavo.

LITERATURA IN VIRI

1. Anderson, A. (2017). Thomson Reuters. *4 Keys to the Future of Audit*. Pridobljeno 8. februarja 2018 iz <https://tax.thomsonreuters.com/wp-content/private/pdf/checkpoint/whitepapers/Checkpoint-AI-Anderson-Whitepaper.pdf>
2. Bagshaw, K. & Selwood, J. (2014). *Core Auditing Standards for Practitioners* (1 izd.). Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
3. Baxter, P. & Jack, S. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researcher. *The Qualitative Report*, 13(4), 544-559.
4. Bokedal, M. & Fågelsbo, S. (2014). *Do ISAs fulfil their aim in the audit of SMEs?* (magistrsko delo). Uppsala: Department of Business Studies, Uppsala University.
5. Bolanča, D. & Jakovljević, Č. (2004). Vloga vodstva pri uvajanju in uporabi sistemov za upravljanje dokumentov in procesov. *Zbornik posvetovanja Dnevi slovenske informatike 2004* (str. 50-55). Ljubljana: Slovensko društvo Informatika.
6. Bregar, L., Ograjenšek, I. & Bavdaž M. (2005). *Metode raziskovalnega dela za ekonomiste: Izbrane teme* (1 izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Burton, R. M, Obel, B. & Døjbak Håkonsson, D. (2015). *Organizational Design: A Step-by-Step Approach* (3 izd.). Cambridge: Cambridge University Press.
8. Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren, J. D. Jr. & Vasarhelyi, M. (2015). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Toward the Future*. New York: American Institution of Certified Public Accountants.
9. Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (2011). *Internal control - integrated framework*. Pridobljeno 19. novembra 2017 iz http://www.felaban.net/archivos_boletines_clain/archivo20140723210329PM.pdf
10. Dimovski, V., Penger, S. & Žnidaršič, J. (2003). *Sodobni management* (1 izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Duhovnik, M. (1999). Neposreden (monitoring) in posreden (peer review) nadzor neodvisne organizacije revizorjev nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev. *Zbornik referatov 5. letne konferenca revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
12. Duhovnik, M. (2011a). Time to Endorse the ISAs for European Use: The Emerging Markets' Perspective. *Accounting in Europe*, 8(2), 129-140.
13. Duhovnik, M. (2011b). Revizijska dokumentacija o opravljenih reviziji manjših organizacij. *Zbornik referatov 12. letne konference revizorjev*. Ljubljana: Slovenski Inštitut za revizijo.
14. Evropska komisija. (brez datuma). *What is an SME?* Pridobljeno 4. oktobra 2017 iz http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en

15. Forbes Media LLC. (2017). *Forbes insights: Audit 2025 The future is now*. Pridobljeno 8. februarja 2018 iz <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/us/pdf/2017/03/us-audit-2025-final-report.pdf>
16. Gradišar, M., Jaklič, J. & Turk, T. (2007). *Osnove poslovne informatike*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An introduction to International Standards of Auditing* (2 izd.). Harlow: Pearson Education.
18. Hodge, J. & Shukarova Savovska, K. (2016, 22. junij). *SME Audits: Challenges and Insights*. Pridobljeno 28. oktobra 2017 iz <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/sme-audits-challenges-and-insights>
19. International Federation of Accountants. (2009a). *Mednarodni standardi revidiranja*. Pridobljeno 10. oktober 2017 iz <http://www.si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
20. International Federation of Accountants. (2009b). *Mednarodni standard obvladovanja kakovosti*. Pridobljen 10. oktober 2017 iz http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msok_01.pdf
21. International Federation of Accountants. (2012a). *Kodeks etike za računovodske strokovnjake*. Pridobljeno 18. novembra 2017 iz http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rev-kodeks_etike_iesba.pdf
22. International Federation of Accountants. (2012b). *IFAC's support for single set of auditing standards: Audits of small- and medium- sized entities*. Pridobljeno 5. novembra 2017 na https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202_0.pdf
23. International Federation of Accountants. (2013a). *Prenovljeni mednarodni standard revidiranja 315*. Pridobljeno 10. oktober 2017 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-315-2013.pdf>
24. International Federation of Accountants. (2013b). *Razlagalni slovar*. Pridobljeno 18. januar 2018 na spletni strani http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/razlagalni_slovar.pdf
25. Izbrana revizijska družba. (2017). *Seznam sklenjenih pogodb za poslovno leto 2017*. Ljubljana: Izbrana revizijska družba.
26. Izbrana revizijska družba. (2018). *Revizijska dokumentacija za izbrano revidirano družbo za leto 2017*. Ljubljana: Izbrana revizijska družba.
27. Janvrin, D., Bierstaker, J. & Lowe, J. D. (2008). An Examination of Audit Information Technology Use and Perceived Importance. *Accounting Horizons*, 22(1), 1-21.
28. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje* (1 izd.). Maribor: Ekonomsko-pravna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje.
29. McGeachy, D. (2014). *Examining Audit Quality, Common Engagement Deficiencies and the Importance of Documentation*. ICAJ/IFAC Business Development Seminar Kingston. Pridobljeno 5. novembra 2017 na <https://www.ifac.org/news-events/2014-03/examining-audit-quality-common-engagement-deficiencies-and-importance-documentat>.

30. Slovenski inštitut za revizijo. (1994). *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
31. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). *Stališče 1: Revizorjev pregled in poročanje o letnem poročilu*. Pridobljeno 27. decembra 2017 na spletni strani http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rev-stalisce_1-2011.pdf
32. Slovenski inštitut za revizijo. (2012). *Napotki za pripravo revizijske dokumentacije pri reviziji manjših organizacij*. Pridobljeno 10. oktober 2017 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/revizorji/napotki-www.pdf>.
33. Slovenski inštitut za revizijo. (2013). *Katalog prepovedanih storitev*. Pridobljeno 9. februar 2018 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/katalog-prepovedanih-storitev.pdf>
34. Slovenski inštitut za revizijo. (2014). *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*. Pridobljene 3. januarja 2018 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/revizorji/pomembnosti-nacrtovanje.pdf>.
35. Slovenski inštitut za revizijo. (brez datuma). *O inštitutu*. Pridobljeno 15. novembra 2017 iz <http://www.si-revizija.si/o-intitutu/slovenski-institut-za-revizijo>
36. The World Bank. (2016). *Smaller audits: Challenges and Insights*. Pridobljeno 30. oktobra 2017 iz <http://documents.worldbank.org/curated/en/915551467007026218/pdf/106079-WP-PUBLIC-Smaller-audits.pdf>.
37. Trites, G. (2006). *Audit of a small entity* (3 izd.). Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants.
38. Vrhovno sodišče. (2012). *Odločba sodbe G 54/2011* z dne 10. aprila 2012. Pridobljeno 27. oktobra 2017 na spletni strani <http://www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/2012032113043644/>
39. Weik, A., Eierle, B. & Ojala, H. (2017, 14. februar). SSRN. *What Drives Voluntary Audit Adoption in Small German Companies?* Pridobljeno 28. oktobra 2017 iz <https://ssrn.com/abstract=29166884>
40. Whittington, O. R. & Kurt, P. (2001). *Principles of Auditing & Other Assurance Services* (13 izd.). New York: McGraw Hill.

PRILOGE

Priloga 1: Analiza zahtev Mednarodnih standardov revidiranja za dokumentiranje izvajanja revizije v izbrani manjši družbi

Zahteva MSR	Indeks dokumenta v IRP - priloge uporabljene pri intervjuju	1. MSR se aplicira na izbrano študijo primera		2. Ali bi za dokumentiranje uporabili LD ali dokument IRP ali kombinacijo obeh?			Zabeležke ob izvajanju intervjuja
		DA	NE	dokument IRP	LD	kombinacijo obeh	
MSR 230 ((9)b): Izvajalec revizijskega dela	Slika 1	da		1			Pozoren je treba biti, da so uporabljene inicialke izvajalca/pregledovalca opredeljene s celotnim imenom in priimkom ter nazivom v enem od dokumentov. Pomembno je, da so navedeni tudi datumi opravljenih revizijskih postopkov.
MSR 230 (12): Morebitni odmiki od ustreznih zahtev MSR	G-130.21, G-130.110	da				1	Način dokumentiranja je prepuščen posamezniku. Če mu je dokumentiranje razlik v okviru testa bolj enostavno, lahko dokumentira tudi tam. Pomembno je le, da je iz testa razvidno, kaj je odmik in da je dokumentiran tako, da tretja večša oseba lahko ponovi postopek.
MSR 230 (8): Opravljeni revizijski postopki	G-130.22, G-130.110	da				1	Ker se revizijski postopki dokumentirajo tako v okviru lastnega dokumenta kot tudi v okviru dokumentov IRP, se ta standard nanaša na obe vrsti dokumentov.
MSR 220 (24 (a) in 24(b)): Spoštovanje etičnih načel, zlasti neodvisnosti	GA I-405	da		1			Ustrezen dokument.
MSR 220 (24(c)) in MSOK 1 (27(c)): Sprejemanje in ohranjanje posla	GA I-405	da		1			Ustrezen dokument.
MSR 210 (10): Pogoji posla	Pogodba	da			1		IRP nima pripravljenega vzorca pogodbe. Pogodbo pripravimo skladno z vzorcem, ki ga je pripravil SIR.
MSR 300 (8, 12(a, c)): Celotna revizijska strategija	GA II-430	da				1	Ustrezen dokument, vendar ga je treba podpreti še z lastnimi dokumenti.
MSR 320 (14): Pomembnost	GA II-420	da		1			Ustrezen dokument. V primeru, da pomembnost določa revizor skupine, je treba uporabiti le-to.
MSR 300 (9, 12(b, c)): Revizijski načrt, vključno s postopki za odziv na ocenjena tveganja	GA II-FSA	da		1			Ustrezen dokument.
MSR 620 (11): Uporaba revizorjevega veččaka	GA II-428		ne				
MSR 315 (32(b)): Poznavanje organizacije in njenega okolja	GA II-510	da				1	Ustrezen dokument, vendar ga je treba podpreti še z lastnimi dokumenti.
MSR 402 (9) v povezavi z MSR 315 (11, 32(b)): Revizija organizacije, ki uporablja storitve storitvene organizacije	GA II-443		ne				

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Zahteva MSR	Indeks dokumenta v IRP - priloge uporabljene pri intervjuju	1. MSR se aplicira na izbrano študijo primera		2. Ali bi za dokumentiranje uporabili LD ali dokument IRP ali kombinacijo obeh?			Zabeležke ob izvajanju intervjuja
		DA	NE	dokument IRP	LD	kombinacijo obeh	
MSR 315 (32(a,c,d)); MSR 240 (44(a,b), 47): Ocena tveganja pomembno napačne navedbe, zlasti tistih, povezanih s prevaro	436C. in GA II-520E.1, GA II-FSA, slika 2 in 3	da		1			Ustrezen dokument, vendar ga je treba podpreti še z lastnimi dokumenti.
MSR 330 (28(a, b)), MSR 240 (45(a)) in MSR 330 (29): Splošni odzivi in posebni postopki	G-130.22, GA II-FSA	da				1	Dokument FSA v uporabi skupaj z lastnimi dokumenti, ki dokazujejo izvedbo opravljenih postopkov.
MSR 230 (9(a)): Določevalne značilnosti posebnih zadev, ki so predmet preizkušanja	Q-1600.20	da			1		Za vzorčenje bomo uporabili računalniški program ACL, zato bomo dokumentiranje določevalnih značilnosti izvedli v lastnem dokumentu. Izračun vzorca se lahko dokumentira tudi v okviru IRP, vendar ta ne omogoča izbire vzorca.
MSR 330 (28(c)), MSR 240 (45(b)): Izidi	G-130.22, GA I-405	da				1	Dokumentiranje izidov v vseh dokumentih, kjer je to potrebno, ne glede na to ali gre za LD ali dokument IRP.
MSR 330 (30): Skladnost računovodskih izkazov z evidencami	Slika 4	da			1		Primerna sta oba načina. Uporaba fizičnih dokumentov je mogoče enostavnejša, saj je primerjava dokumentov v fizični obliki lažja kot primerjava na ekranih.
MSR 230 (10): Razprava o bistvenih zadevah s poslovodstvom ali drugimi	Slika 5	da				1	Revizorja sta se strinjala, da je uporaba v IRP mogoča, vendar se še nista mogla povsem odločiti, ali bi ta pripomoček uporabljala. Vsekakor bi seznam odprtih vprašanj uporabila kot osnovo za pogovor s poslovodstvom, odgovore pa bi raje dokumentirala v zbirnem dokumentu in ne v vsakem pogovornem okencu posebej, saj bi bilo to preveč zamudno.
MSR 230 (11): Informacija, ki je neskladna z revizorjevim končnim sklepom o bistveni zadevi	GA IV-650.	da			1		Revizorja sta ocenila, da je vprašalnik preobsežen in bi za to uporabila LD.
MSR 250 (29): Morebitno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov	GA IV-645.	da				1	Dokument je za revidiranje manjših organizacij preobsežen. Uporabila bi ga samo v primeru večjih strank. Dokumentiranje bi izvedla v lastnem dokumentu ali v okviru dokumenta ONE-Form v IRP.
MSR 540 (23): Računovodske ocene	GA IV-635.	da				1	Dokument je za revidiranje manjših organizacij preobsežen. Uporabila bi ga samo v primeru večjih strank. Dokumentiranje bi izvedla v lastnem dokumentu ali v okviru dokumenta ONE-Form v IRP.
MSR 550 (28): Povezane stranke	GA II-515.	da				1	Poleg dokument IRP bi uporabila tudi LD. Skupaj s seznamom bi pridobila tudi pogodbe in IOP-je za potrditev stanj in prometov znotraj skupine.

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Zahteva MSR	Indeks dokumenta v IRP - priloge uporabljene pri intervjuju	1. MSR se aplicira na izbrano študijo primera		2. Ali bi za dokumentiranje uporabili LD ali dokument IRP ali kombinacijo obeh?			Zabeležke ob izvajanju intervjuja
		DA	NE	dokument IRP	LD	kombinacijo obeh	
MSR 600 (50): Skupine	N/a.		ne				
MSR 610 (13): Notranja revizija	GA II-444.		ne				
MSR 570, MSR 230 (8(c), A8): Morebitni pomisleki o delujočem podjetju	GA II-525. in GA IV-625.	da			1		Revizorja sta ocenila, da je LD bolj enostaven za uporabo. Dokument GA II-525 zahteva premalo informacij, dokument GA IV-625 pa je preobsežen in se ga izpolnjuje le v primeru, da zaznamo tveganje.
MSR 720, Stališče 1 (7. člen): Poslovno poročilo	N/a.		ne				
MSR 220 (24(d)): Posvetovanje	Slika 5 in 6		ne				
MSOK 1 (44(a)): Razlike v mnenjih	N/a.		ne				
MSR 450 (15): Ovrednotenje napačnih navedb	slika 7, BA IV-335.	da		1			Dokumentiranje je ustrezno.
MSR 240 (46): Morebitno obveščanje o prevari	BA V-367		ne				
MSR 265 (9, 10 (a), 11): Bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju	BA V-367		ne				
MSR 260 (23): Obveščanje pristojnih za upravljanje	BA V-340-1.	da				1	Obveščanje med revizorjem in določeno osebo v revidirani organizaciji poteka na več načinov in je dokumentirano v različnih dokumentih. Odvisno od zadeve, ki se sporoča.
MSR 230 (9(c)): Identiteta pregledovalca	Slika 1 in 8	da		1			Dokumentiranje je ustrezno.
MSOK 1 (42), MSR 220 (25): Ocenjevanje kakovosti posla	BA IV-301.		ne				
MSR 580: Pisne predstavitve	BA V-365.	da			1		Revizorja uporabljata vzorec, ki ga je pripravil SIR. Vzorec dopolnita na podlagi konkretnih razmer. Obrazec, ki je predviden v IRP, je v angleškem jeziku in kot tak ni primeren.
MSR 700: Revizorjevo poročilo	BA IV-305	da			1		Revizorja uporabljata vzorec, ki ga je pripravil SIR. Vzorec dopolnita na podlagi konkretnih razmer.
Skupaj		26	10	8	7	11	
Odstotek (%) v populaciji		72%	28%	31%	27%	42%	
Skupaj populacija		36		26			

Prirejeno in povzeto po: SIR, 2012; Izbrana revizijska družba, 2018.

Legenda: 1 – označuje revizorjevo izbiro načina dokumentiranja.

Priloga 2: Analiza značilnosti majhne revidirane družbe in majhne delovne skupine

Zahteva MSR	N/a.	ZNAČILNOSTI MAJHNE REVIDIRANE DRUŽBE							ZNAČILNOSTI MAJHNE DELOVNE SKUPINE			SKUPAJ
	Velikost organizacije nima vpliva na dokumentiranje skladno z MSR	Koncentracija sprejemanja odločitev	Enostavno poslovanje in organizacijska struktura	Pomanjkanje formalizacije in avtorizacije	Omejena možnost razmejitev dolžnosti	Izogibanje sistemu kontrol s strani vodstva	Omejeno znanje na področju računovodstva	Uporabnik revizijskega poročila	Narava poslovni odnosi med revizorjem in revidirano družbo	Majhna delovna skupina	Uporaba licenčnega računalniškega programa	Število opredeljenih značilnosti, ki vplivajo na posamezno zahtevo MRS
MSR 230 ((9)b): Izvajalec revizijskega dela	1											0
MSR 230 (12): Morebitni odmiki od ustreznih zahtev MSR	1											0
MSR 230 (8): Opravljeni revizijski postopki										1		1
MSR 220 (24 (a) in 24(b)): Spoštovanje etičnih načel, zlasti neodvisnosti									1			1
MSR 220 (24(c)) in MSOK 1 (27(c)): Sprejemanje in ohranjanje posla		1	1	1	1	1	1	1	1	1		9
MSR 210 (10): Pogoji posla	1											0
MSR 300 (8, 12(a, c)): Celotna revizijska strategija			1					1		1		3
MSR 320 (14): Pomembnost			1					1				2
MSR 300 (9, 12(b, c)): Revizijski načrt, vključno s postopki za odziv na ocenjena tveganja			1							1		2
MSR 620 (11): Uporaba revizorjevega veščaka			1									1
MSR 315 (32(b)): Poznavanje organizacije in njenega okolja		1	1	1	1	1	1	1	1			8
MSR 402 (9) v povezavi z MSR 315 (11, 32(b)): Revizija organizacije, ki uporablja storitve storitvene organizacije							1					1
MSR 315 (32(a,c,d)); MSR 240 (44(a,b), 47): Ocena tveganja pomembno napačne navedbe, zlasti tistih, povezanih s prevaro		1		1	1	1	1		1	1		7
MSR 330 (28(a, b)), MSR 240 (45(a)) in MSR 330 (29): Splošni odzivi in posebni postopki				1	1						1	3

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Zahteva MSR	N/a.	ZNAČILNOSTI MAJHNE REVIDIRANE DRUŽBE							ZNAČILNOSTI MAJHNE DELOVNE SKUPINE			SKUPAJ
	Velikost organizacije nima vpliva na dokumentiranje skladno z MSR	Koncentracija sprejemanja odločitev	Enostavno poslovanje in organizacijska struktura	Pomanjkanje formalizacije in avtorizacije	Omejena možnost razmejitev dolžnosti	Izogibanje sistemu kontrol s strani vodstva	Omejeno znanje na področju računovodstva	Uporabnik revizijskega poročila	Narava poslovni odnosi med revizorjem in revidirano družbo	Majhna delovna skupina	Uporaba licenčnega računalniškega programa	Število opredeljenih značilnosti, ki vplivajo na posamezno zahtevo MRS
MSR 230 (9(a)): Določevalne značilnosti posebnih zadev, ki so predmet preizkušanja	1											0
MSR 330 (28(c)), MSR 240 (45(b)): Izidi	1											0
MSR 330 (30): Skladnost računovodskih izkazov z evidencami			1									1
MSR 230 (10): Razprava o bistvenih zadevah s poslovodstvom ali drugimi		1						1				2
MSR 230 (11): Informacija, ki je neskladna z revizorjevim končnim sklepom o bistveni zadevi	1											0
MSR 250 (29): Morebitno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov			1				1	1				3
MSR 540 (23): Računovodske ocene		1					1					2
MSR 550 (28): Povezane stranke			1									1
MSR 600 (50): Skupine	1											0
MSR 610 (13): Notranja revizija	1											0
MSR 570, MSR 230 (8(c), A8): Morebitni pomisleki o delujočem podjetju		1						1				2
MSR 720, Stališče 1 (7. člen): Poslovno poročilo								1				1
MSR 220 (24(d)): Posvetovanje			1									1
MSOK 1 (44(a)): Razlike v mnenjih			1							1		2
MSR 450 (15): Ovrednotenje napačnih navedb	1											0

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Zahteva MSR	N/a.	ZNAČILNOSTI MAJHNE REVIDIRANE DRUŽBE							ZNAČILNOSTI MAJHNE DELOVNE SKUPINE			SKUPAJ
	Velikost organizacije nima vpliva na dokumentiranje skladno z MSR	Koncentracija sprejemanja odločitev	Enostavno poslovanje in organizacijska struktura	Pomanjkanje formalizacije in avtorizacije	Omejena možnost razmejitev dolžnosti	Izogibanje sistemu kontrol s strani vodstva	Omejeno znanje na področju računovodstva	Uporabnik revizijskega poročila	Narava poslovni odnosi med revizorjem in revidirano družbo	Majhna delovna skupina	Uporaba licenčnega računalniškega programa	Število opredeljenih značilnosti, ki vplivajo na posamezno zahtevo MRS
MSR 240 (46): Morebitno obveščanje o prevari	1											0
MSR 265 (9, 10 (a), 11): Bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju				1	1							2
MSR 260 (23): Obveščanje pristojnih za upravljanje									1			1
MSR 230 (9(c)): Identiteta pregledovalca										1		1
MSOK 1 (42), MSR 220 (25): Ocenjevanje kakovosti posla								1				1
MSR 580: Pisne predstavitve	1											0
MSR 700: Revizorjevo poročilo	1											0
Skupaj	12	6	11	5	5	3	6	6	8	6	2	
% zahtev MSR, na katere opredeljene značilnosti nimajo vpliva	33%											
% zahtev MSR, na katere vplivajo opredeljene značilnosti	67%											
% zahtev MSR, na katere vpliva posamezna opredeljena značilnost	24	25%	46%	21%	21%	13%	25%	25%	33%	25%	8%	

Prirejeno in povzeto po: SIR, 2012.

Legenda: 1 – značilnost vpliva na dokumentiranje.

Priloga 3: Preglednica zadolžitv – prikaz revizijske dokumentacije pri reviziji majhne družbe v izbranem računalniškem programu

DOKUMENTIRANJE REVIZIJSKEGA POSTOPKA (Indeks priloge v IRP)	Revizor	Oba	Član delovne skupine
DOKUMENTI, KI PREDSTAVLJAJO PODLAGO ZA DOKUMENTIRANJE IZBRANEGA REVIZIJSKEGA POSTOPKA			
SPREJEM IN NADALJEVANJE POSLA			
OHRANJANJE POSLA in SPOŠTOVANJE ETIČNIH NAČEL (GA I-405)	<ul style="list-style-type: none"> - izjave o neodvisnosti (podpisne s strani članov delovne skupine) - terminski načrt revizijske družbe - zaključki predhodnih revizij 		<ul style="list-style-type: none"> - članki objavljeni v medijih - spletna stran družbe
POGODBA za opravljanje posla (Lasten dokument)	<ul style="list-style-type: none"> - terminski načrt revizijske družbe - priprava proračuna za določitev cene revizijskega posla 		
NAČRTOVANJE REVIZIJE			
CELOSTNA REVIZIJSKA STRATEGIJA (GA II-430)	<ul style="list-style-type: none"> - pogodba za opravljanje posla - terminski načrt revizijske družbe - proračun za določitev cene revizijskega posla - zaključki predhodnih revizij - navodila revizorjev skupine 	<ul style="list-style-type: none"> - bruto bilanca za revidirano obdobje - računovodske usmeritve - spremembe davčne zakonodaje in SRS ali MRS 	
IZRAČUN POMEMBNOСТИ (GA II-420)	<ul style="list-style-type: none"> - navodila revizorjev skupine za izračun pomembnosti 	<ul style="list-style-type: none"> - bruto bilanca za revidirano obdobje 	<ul style="list-style-type: none"> - metodološko gradivo sir: pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije
POZNAVANJE ORGANIZACIJE in NJENEGA OKOLJA (GA II-510)	<ul style="list-style-type: none"> - navodila revizorjev skupine - zapisnik sestanka s poslovodstvom revidirane družbe 	<ul style="list-style-type: none"> - izpis iz registra AJPES - seznam zakonov in predpisov, - zapisniki preteklih inšpekcijskih pregledov - zaključki predhodne revizije - računovodske usmeritve - opis makro ekonomskega okolja (napoved UMAR) - opis panoge in produkta ali storitve - seznam glavnih konkurentov - seznam največjih kupcev in dobaviteljev - seznam povezanih oseb - seznam ključnih svetovalcev - pomembnejše dolgoročne pogodbe - kolektivna pogodba veljavna za panogo - organigram - opis ciljev, strategije in načrtov družbe - opis ključnih notranjih kontrol - opis ključne programske opreme - pogodbe za vzdrževanje it opreme - analiza BS-ja in IPI-ja in primerjava s planom - analiza ključnih kazalnikov 	<ul style="list-style-type: none"> - opisi ključnih procesov revidirane družbe (proces nabave, prodaje, obračun plač in drugih izplačil zaposlenim, ...)

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

DOKUMENTIRANJE REVIZIJSKEGA POSTOPKA (Indeks priloge v IRP)	Revizor	Oba	Član delovne skupine
DOKUMENTI, KI PREDSTAVLJAJO PODLAGO ZA DOKUMENTIRANJE IZBRANEGA REVIZIJSKEGA POSTOPKA			
RAZPRAVA ZNOTRAJ DELOVNE SKUPINE (436C.)	- navodila revizorjev skupine	- bruto bilanca za revidirano obdobje - zaključki predhodne revizije - računovodske usmeritve	
OCENA TVEGANJA POMEMBNO NAPAČNIH NAVEDB (GA II-520E.1, GA II-FSA)	- poznavanje organizacije in njenega okolja (GA II-510)		
REVIZIJSKI NAČRT (GA II-FSA)	- navodila revizorjev skupine - poznavanje organizacije in njenega okolja (GA II-510) - ocena tveganja pomembno napačnih navedb (GA II-520e.1)	- bruto bilanca za revidirano obdobje - zaključki predhodne revizije	- izračun pomembnosti (GA II-420)
POSTOPKI, OPRAVLJENI KOT ODZIV NA OCENJENA TVEGANJA			
SPLOŠNI ODZIVI IN POSEBNI POSTOPKI in DOLOČEVALNE ZNAČILNOSTI POSEBNIH ZADEV, KI SO PREDME PREIZKUŠANJA in IZIDI (Lastni dokumenti)		- testiranje ključnih notranjih kontrol v procesih prodaja, nabava in obračunu plač - testiranje podatkov - izpolnjevanje vodilnih tabel - potrditev saldov na presečni datum (pridobivanje potrjenih izpisov odprtih postavk s strani tretje osebe in drugi postopki potrjevanja saldov) - uskladitev podatkov glavne knjige in pomožnih knjig - analitični postopki - ponovno izračunavanje (preverjanje točnosti evidenc) - pregledovanje - opazovanje (primer: potek inventure), - ponovno izvajanje postopkov ali kontrol - poizvedovanje	
SKLADNOST RAČUNOVODSKIH IZKAZOV Z EVIDENCAMI (uporaba simbolov v IRP)			- bilanca stanja in izkaz poslovnega izida - bruto bilanca - vodilne tabele
RAZPRAVE O BISTVENIH ZADEVAH S POSLOVODSTVOM IN DRUGIMI (Lasten dokument)	- zapisnik sestanka s poslovodstvom - seznam ugotovljenih bistvenih zadev		
MOREBITNO NEUPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV (GA IV-645)	- zapisniki inšpekcijskih pregledov - seznam odprtih tožb - zapisnik sestanka s poslovodstvom - seznam ugotovljenih bistvenih zadev in pomembno napačnih navedb		

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

DOKUMENTIRANJE REVIZIJSKEGA POSTOPKA (Indeks priloge v IRP)	Revizor	Oba	Član delovne skupine
DOKUMENTI, KI PREDSTAVLJAJO PODLAGO ZA DOKUMENTIRANJE IZBRANEGA REVIZIJSKEGA POSTOPKA			
RAČUNOVODSKE OCENE (Lasten dokument)	- računovodske usmeritve		- uporabljene podlage za računovodske ocene - izvedba ponovnega izračunavanja
POVEZANE STRANKE (GA II-515)	- ocena tveganja pomembno napačnih navedb (v povezavi s posli s povezanimi osebami) - razprave znotraj skupine		- opis vzpostavljenih notranjih kontrol (pri poslih s povezanimi strankami) - seznam povezanih oseb - seznam kontov (v zvezi s povezanimi osebami) - pogodbe sklenjene s povezanimi osebami - dokumenti za potrditev poslov (prejeti ali izdani računi)
RAZMISLEK O DELUJOČEM PODJETJU (Lasten dokument)	- načrti revidirane družbe - poznavanje organizacije in njenega okolja (GA II-510) - seznam odprtih tožb		
ZADEVE, POVEZANE Z DOKONČANJEM IN PREGLEDOM REVIZIJE			
OVREDNOTENJE NAPAČNIH NAVEDB (BA IV-335., knjiženje ugotovljenih napak v IRP)	- izidi vseh opravljenih testov, kjer so ugotovljene napake		- rezultati opravljenih preizkusov podatkov in testiranja delovanja notranjih kontrol - uskladitve saldov na presečni datum - uskladitev podatkov bruto bilance s podatki v bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in analitičnimi evidencami
OBVEŠČANJE PRISTOJNIH ZA UPRAVLJANJE in POSLOVODSTVO (Lasten dokument)	- ovrednotenje napačnih navedb (BA IV-335.)		- izidi vseh opravljenih testov, kjer so ugotovljene napake
PISNE PREDSTAVITVE (Lasten dokument)	- poslovodska predstavitvena listina (oblikovana na podlagi pripravljenega vzorca s strani sir)		
REVIZORJEVO POROČILO (Lasten dokument)	- kopija izdanega revizorjevega mnenja revizorjevo poročilo v obliki, kot ga zahtevajo revizorji skupine oz. naročnik		

Vir: Izbrana revizijska družba, 2018.