

MSR 220

**OBVLADOVANJE KAKOVOSTI
REVIZIJE RAČUNOVODSKIH
IZKAZOV**



International Federation
of Accountants

MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov* izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja MSR 220 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo MSR 220 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 220 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 220, *Quality Control for an Audit of Financial Statements*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 220 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 220 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 220 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 220 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 220

**OBVLADOVANJE KAKOVOSTI REVIZIJE
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo
15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Ureditev obvladovanja kakovosti in vloga delovnih skupin za posel	2–4
Datum uveljavitve	5
Cilj	6
Opredelitev pojmov	7
Zahteve	
Odgovornost vodstva za kakovost revizij	8
Ustrezne etične zahteve	9–11
Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijski posli	12–13
Določitev delovnih skupin za posel	14
Izvajanje posla	15–22
Spremljanje	23
Dokumentacija	24–25

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Ureditev obvladovanja kakovosti in vloga delovnih skupin za posel	A1–A2
Odgovornost vodstva za kakovost revizij	A3
Ustrezne etične zahteve	A4–A7
Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijski posli	A8–A9
Določitev delovnih skupin za posel	A10–A12
Izvajanje posla	A13–A32
Spremljanje	A33–A35
Dokumentacija	A36

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava posebne revizorjeve obveznosti glede postopkov za obvladovanje kakovosti pri reviziji računovodskih izkazov. Kjer je to primerno, obravnava tudi obveznosti ocenjevalca kakovosti posla. Ta MSR je treba brati v povezavi z ustreznimi etičnimi zahtevami.

Ureditev obvladovanja kakovosti in vloga delovnih skupin za posel

2. Ureditve obvladovanja kakovosti, usmeritve in postopki so odgovornost revizijskega podjetja. Po Mednarodnem standardu obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 je podjetje dolžno vzpostaviti in vzdrževati ureditev obvladovanja kakovosti, ki mu daje sprejemljivo zagotovilo, da:
 - a) podjetje in njegovo osebje izpolnjuje strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve ter

- b) so poročila, ki jih izdaja podjetje ali partnerji, zadolženi za posel, okoliščinam primerna.¹

Ta MSR je osnovan na predpostavki, da je podjetje dolžno upoštevati MSOK 1 ali zahteve v državi, ki so vsaj tako stroge. (Glej odstavek A1.)

- 3. V povezavi z ureditvijo obvladovanja kakovosti v podjetju so delovne skupine za posel dolžne izvajati postopke obvladovanja kakovosti, ki ustrezajo revizijskemu poslu, in zagotavljati podjetju primerne informacije, ki omogočajo delovanje tistega dela njegove ureditve obvladovanja kakovosti, ki se nanaša na neodvisnost.
- 4. Delovne skupine se upravičeno zanašajo na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju, razen če informacije, ki jih je priskrbelo podjetje ali druge stranke, ne nakazujejo drugače. (Glej odstavek A2.)

Datum uveljavitve

- 5. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilj

- 6. Revizorjev cilj je, da na ravni izvaja postopke za obvladovanje kakovosti, ki mu dajo sprejemljivo zagotovilo, da:
 - a) je revizija skladna s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter
 - b) je poročilo, ki ga je revizor izdal, okoliščinam primerno.

Opredelitev pojmov

- 7. Za namene tega MSR-ja imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) Partner, zadolžen za posel² – partner ali druga oseba v podjetju, ki je odgovorna za posel in njegovo izvedbo ter za poročilo, ki je izdano v imenu podjetja, ter ima, kadar je

¹ MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, odstavek 11.

² Kjer je to smiselno, je treba izraze »partner, zadolžen za posel«, »partner« in »podjetje« brati, kot da se nanašajo na primerljive izraze v javnem sektorju.

to zahtevano, primerno pooblastilo poklicnega, zakonskega ali regulativnega organa.

- b) Ocenjevanje kakovosti posla – postopek, ki je na datum poročila ali pred njim namenjen nepristranskemu ovrednotenju bistvenih presoj delovne skupine za posel in sklepov, sprejetih pri oblikovanju poročila. Postopek ocenjevanja obvladovanja kakovosti pri poslu je potreben pri revizijah računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo, in pri tistih drugih morebitnih poslih, za katere je podjetje določilo, da se zahteva ocenjevanje kakovosti posla.
- c) Ocenjevalec kakovosti posla – partner, druga oseba v podjetju, primerno usposobljena zunanja oseba ali skupina, sestavljena iz takih posameznikov, od katerih ni nihče član delovne skupine za posel in ki imajo zadostne in ustrezne izkušnje ter pristojnost, da nepristransko ovrednotijo bistvene presoje delovne skupine in sklepe, sprejete pri oblikovanju poročila.
- d) Delovna skupina za posel – vsi partnerji in osebje, ki izvajajo posel, ter vsi posamezniki, ki jih je pogodbeno zaposlilo podjetje ali podjetje v mreži in izvajajo postopke v zvezi s poslom. To izključuje revizorjevega zunanjega veščaka, ki ga je pogodbeno zaposlilo podjetje ali podjetje v mreži.³ Iz izraza delovna skupina za posel so izključeni tudi posamezniki iz notranje revizije naročnika, ki zagotavljajo neposredno pomoč pri revizijskem poslu, kadar zunanji revizor ravna v skladu z zahtevami prenovljenega MSR 610 iz leta 2013.⁴
- e) Podjetje – samostojni podjetnik, osebna družba, kapitalska družba ali druga organizacija računovodskih strokovnjakov.

³ MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka* v odstavku 6(a) opredeljuje izraz revizorjev veščak.

⁴ MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*, določa meje uporabe neposredne pomoči. Potrjuje tudi, da zakon ali drug predpis lahko zunanjemu revizorju prepovedujeta pridobivati neposredno pomoč od notranjih revizorjev. Zato je uporaba neposredne pomoči omejena na situacije, v katerih je dovoljena.

- f) Pregledovanje – v zvezi z dokončanimi posli postopki, namenjeni zagotavljanju dokazov, da so delovne skupine za posle delovale v skladu z usmeritvami in postopki obvladovanja kakovosti v podjetju.
- g) Organizacija, ki kotira – organizacija, katere delnice ali dolgovi so uvrščeni v trgovanje na priznani borzi vrednostnih papirjev ali se z njimi trguje po predpisih priznane borze vrednostnih papirjev ali drugega ustreznega organa.
- h) Spremljanje – proces, ki obsega nenehno proučevanje in vrednotenje ureditve obvladovanja kakovosti v podjetju, vključno z občasnim pregledovanjem izbranih dokončanih poslov, oblikovan z namenom omogočiti podjetju, da pride do sprejemljivega zagotovila o tem, da njegova ureditev obvladovanja kakovosti uspešno deluje.
- i) Podjetje v mreži – organizacija, ki je del mreže.
- j) Mreža – večja struktura, ki je:
 - i. namenjena sodelovanju in
 - ii. nedvoumno namenjena pridobivanju dobička ali delitvi stroškov ali si deli skupno lastništvo, kontroliranje ali poslovanje, skupne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, skupne poslovne strategije, uporabo skupne zaščitne znamke ali znaten del strokovnih kadrov.
- k) Partner – vsak posameznik s pooblastilom, da zaveže revizijsko podjetje k izvedbi posla izvajanja strokovnih storitev.
- l) Osebe – partnerji in strokovno osebje.
- m) Strokovni standardi – Mednarodni standardi revidiranja (MSR) in ustrezne etične zahteve.
- n) Ustrezne etične zahteve – etične zahteve, ki se nanašajo na delovno skupino za posel in na ocenjevalca kakovosti posla in ki običajno obsegajo dela A in B *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake* IFAC skupaj s tistimi etičnimi zahtevami v državi, ki so strožje.
- o) Strokovno osebje – strokovnjaki, ki niso partnerji, vključno z veščaki, ki jih zaposli podjetje.

- p) Primerno usposobljena zunanja oseba – posameznik zunaj podjetja s sposobnostmi in z zmožnostjo, da deluje kot partner, zadolžen za posel, na primer partner drugega podjetja ali zaposleni (s primernimi izkušnjami) poklicne organizacije računovodskih strokovnjakov, katere člani lahko opravljajo revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti, druge posle dajanja zagotovil in sorodne storitve, ali organizacije, ki izvaja ustrezne storitve obvladovanja kakovosti.

Zahteve

Odgovornost vodstva za kakovost revizij

- 8. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za celotno kakovost vsakega revizijskega posla, ki mu je partner dodeljen. (Glej odstavek A3.)

Ustrezne etične zahteve

- 9. Ves čas trajanja revizijskega posla ostane partner, zadolžen za posel, s pomočjo opazovanja in potrebnega poizvedovanja pozoren na znake neupoštevanja etičnih zahtev članov delovne skupine za posel. (Glej odstavek A4–A5.)
- 10. Če partner, zadolžen za posel, prek ureditve obvladovanja kakovosti v podjetju ali kako drugače izve za zadeve, ki nakazujejo, da se člani delovne skupine za posel niso ravnali po etičnih zahtevah, določi po posvetu z drugimi v podjetju primeren način ukrepanja. (Glej odstavek A5.)

Neodvisnost

- 11. Partner, zadolžen za posel, oblikuje sklep o skladnosti z zahtevami po neodvisnosti, ki so povezane z revizijskim poslom. Pri tem partner, zadolžen za posel (Glej odstavek A5.):
 - a) pridobi ustrezne informacije od podjetja, in če je primerno, od podjetij v mreži, da prepozna in ovrednoti okoliščine in razmerja, ki predstavljajo nevarnost za neodvisnost;
 - b) ovrednoti informacije o morebitnih ugotovljenih kršitvah usmeritev in postopkov za neodvisnost v podjetju, da bi ugotovil, ali ogrožajo neodvisnost revizijskega posla; in
 - c) ustrezno ukrepa, da odstrani take nevarnosti ali jih z uporabo varoval zmanjša na sprejemljivo raven, ali pa se umakne iz revizijskega posla, če meni, da je to primerno in

če je umik mogoč po ustreznem zakonu ali drugem predpisu; o vsaki nezmožnosti, da bi rešil zadevo, partner, zadolžen za posel, takoj poroča podjetju zaradi primerne ukrepanja. (Glej odstavka A6–A7.)

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijski posli

12. Partner, zadolžen za posel, se prepriča, da so bili izvedeni ustrezni postopki v zvezi s sprejemom in ohranitvijo razmerij z naročniki ter revizijskimi posli, ter odloči, ali so sprejeti sklepi v zvezi s tem primerni. (Glej odstavka A8–A9.)
13. Če partner, zadolžen za posel, pridobi informacije, ki bi lahko povzročile, da bi podjetje odklonilo revizijski posel, če bi bile na voljo prej, takšne informacije takoj sporoči podjetju, tako da lahko podjetje in partner, zadolžen za posel, ustrezno ukrepata. (Glej odstavek A9.)

Določitev delovnih skupin za posel

14. Partner, zadolžen za posel, se prepriča, da so delovna skupina za posel in morebitni revizorjevi veščaki, ki niso del delovne skupine za posel, kot celota ustrezno usposobljeni in zmožni, da:
 - a) izvedejo revizijski posel v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in
 - b) zagotovijo izdajo revizorjevega poročila, ki je okoliščinam primerno. (Glej odstavke A10–A12.)

Izvajanje posla

Usmerjanje, nadziranje in izvajanje

15. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za:
 - a) usmerjanje, nadziranje in izvajanje revizijskega posla v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami (Glej odstavke A13–A15 in A20.) ter
 - b) okoliščinam primerno revizorjevo poročilo.

Pregledi

16. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za preglede, da so izvedeni v skladu z usmeritvami in postopki za pregledovanje v podjetju. (Glej odstavke A16–A17 in A20.)
17. Najkasneje do datuma revizorjevega poročila se partner, zadolžen za posel, s pregledom revizijske dokumentacije in z

razpravo z delovno skupino za posel prepriča, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi v podporo oblikovanemu sklepu in za izdajo revizorjevega poročila. (Glej odstavke A18–A20.)

Posvetovanje

18. Partner, zadolžen za posel:

- a) prevzame odgovornost, da se delovna skupina za posel primerno posvetuje o težkih ali spornih zadevah;
- b) se prepriča, da so člani delovne skupine za posel med potekom posla opravili primerne posvete tako znotraj delovne skupine kot tudi med delovno skupino in drugimi na ustrezni ravni v podjetju ali zunaj njega;
- c) se prepriča, da so vrsta in področje ter sklepi takšnih posvetovanj usklajeni s stranko, zaproseno za posvet, in
- d) ugotovi, ali so bili sklepi teh posvetovanj izvršeni. (Glej odstavka A21–A22.)

Ocenjevanje kakovosti posla

19. Pri revizijah računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo, in pri morebitnih tistih drugih revizijskih poslih, za katere je podjetje določilo, da je potrebno ocenjevanje kakovosti posla, partner, zadolžen za posel:

- a) ugotovi, da je bil imenovan ocenjevalec kakovosti posla,
- b) razpravlja z ocenjevalcem kakovosti posla o pomembnih zadevah, ki se pojavljajo med revizijskim poslom, vključno s tistimi, ki so ugotovljene pri ocenjevanju kakovosti posla, in
- c) ne datira revizorjevega poročila, dokler ni dokončano ocenjevanje kakovosti posla. (Glej odstavke A23–A25.)

20. Ocenjevalec kakovosti posla opravi nepristransko ovrednotenje bistvenih presoj delovne skupine za posel in sprejetih sklepov pri oblikovanju revizorjevega poročila. To ovrednotenje zajema:

- a) razpravo s partnerjem, zadolženim za posel, o bistvenih zadevah,
- b) pregled računovodskih izkazov in predloga revizorjevega poročila,

- c) pregled izbrane revizijske dokumentacije v zvezi z bistvenimi presojami delovne skupine za posel ter sklepov, ki jih je sprejela, in
 - d) ovrednotenje sklepov, sprejetih pri oblikovanju revizorjevega poročila, in proučitev, ali je predlagano revizorjevo poročilo primerno. (Glej odstavke A26–A28 in A29–A31.)
21. Pri revizijah računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo, upošteva ocenjevalec kakovosti posla pri izvajanju ocenjevanja tudi naslednje:
- a) ovrednotenje neodvisnosti revizijskega podjetja v zvezi s tem revizijskim poslom s strani delovne skupine,
 - b) ali so bila opravljena primerna posvetovanja o zadevah, ki vključujejo razlike v mnenjih ali druge težke ali sporne zadeve, ter sklepe, ki izhajajo iz takšnih posvetovanj, in
 - c) ali za ocenjevanje izbrana revizijska dokumentacija izraža opravljeno delo v povezavi z bistvenimi presojami in podpira sprejete sklepe. (Glej odstavke A29–A32.)

Razlike v mnenjih

22. Če se pojavijo razlike v mnenjih znotraj delovne skupine za posel, pri usklajevanju s svetovalci ali na primer med partnerjem, zadolženim za posel, in ocenjevalcem kakovosti posla, se delovna skupina za posel ravna po usmeritvah in postopkih podjetja za obravnavo in razreševanje razlik v mnenjih.

Spremljanje

23. Uspešna ureditev obvladovanja kakovosti vključuje postopke spremljanja, zasnovane tako, da dajo podjetju sprejemljivo zagotovilo, da so njegovi usmeritve in postopki, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni, primerni in uspešno delujejo. Partner, zadolžen za posel, upošteva izide postopkov spremljanja v podjetju, ki izhajajo iz zadnjih razpoložljivih informacij podjetja, in kjer je to primerno, drugih podjetij v mreži, ter prouči, ali lahko pomanjkljivosti, navedene v teh informacijah, vplivajo na revizijski posel. (Glej odstavke A33–A35.)

Dokumentacija

24. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo:⁵
- a) prepoznane sporne zadeve v zvezi z upoštevanjem ustreznih etičnih zahtev in načine njihove razrešitve;
 - b) ugotovitve skladnosti z zahtevami po neodvisnosti v zvezi z revizijskim poslom ter morebitne pomembne razprave v podjetju, ki podpirajo te ugotovitve;
 - c) sprejete sklepe glede sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in revizijskih poslov;
 - d) vrsto in področje posvetovanj ter sklepe teh posvetovanj, opravljenih v času revizijskega posla. (Glej odstavek A36.)
25. Ocenjevalec kakovosti posla pri ocenjevanju revizijskega posla dokumentira, da:
- a) so bili opravljeni postopki, ki jih zahtevajo usmeritve podjetja v zvezi z ocenjevanjem kakovosti poslov,
 - b) je bilo ocenjevanje kakovosti posla zaključeno najkasneje do datuma revizorjevega poročila in
 - c) ocenjevalec ne ve za morebitne nerešene zadeve, ki bi lahko ocenjevalca navedle k prepričanju, da bistvene presoje delovne skupine in njeni sprejeti sklepi niso primerni.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Ureditev obvladovanja kakovosti in vloga delovnih skupin za posel (Glej odstavek 2.)

- A1. MSOK 1 ali zahteve v državi, ki so vsaj tako stroge, obravnavajo odgovornost podjetja, da vzpostavi in vzdržuje svojo ureditev obvladovanja kakovosti za revizijske posle. Ureditev obvladovanja kakovosti zajema usmeritve in postopke, ki obravnavajo vsako od naslednjih sestavin:

⁵ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

- odgovornost vodstva za kakovost v podjetju,
- ustrezne etične zahteve,
- sprejem in ohranjanje razmerij z naročnikom in posebne posle,
- človeške vire,
- izvajanje posla in
- spremljanje.

Zahteve v državi, ki se nanašajo na odgovornost podjetja za vzpostavitev in vzdrževanje ureditve obvladovanja kakovosti, so vsaj tako stroge kot MSOK 1, če obravnavajo vse sestavine, navedene v tem odstavku, in nalagajo podjetju obveznosti, ki izpolnjujejo namene zahtev, določenih v MSOK 1.

Zanašanje na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju (Glej odstavke 4.)

A2. Če informacije, ki jih je priskrbelo podjetje ali druge stranke, ne nakazujejo drugače, se delovna skupina za posel lahko zanaša na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju v zvezi z, na primer:

- usposobljenostjo osebja zaradi načina njihovega kadrovanja in uradnega usposabljanja,
- neodvisnostjo zaradi zbiranja in posredovanja ustreznih informacij o neodvisnosti,
- ohranjanjem razmerij z naročniki zaradi ureditve sprejema in ohranjanja razmerij,
- izpolnjevanjem ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev zaradi spremljanja postopkov.

Odgovornost vodstva za kakovost revizij (Glej odstavke 8.)

A3. Ob prevzemu odgovornosti za celotno kakovost vsakega revizijskega posla poudarjajo dejanja partnerja, zadolženega za posel, in ustrezna sporočila drugim članom delovne skupine:

- a) pomen, ki ga ima za kakovost revizije:
 - i. opravljanje dela v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami,

- ii. ravnanje v skladu z usmeritvami in postopki obvladovanja kakovosti v podjetju,
 - iii. izdajanje revizorjevih poročil, ki so primerna okoliščinam, in
 - iv. zmožnost delovne skupine za posel, da izrazi pomisleke brez strahu za povračilne ukrepe, ter
- b) dejstvo, da je pri izvajanju revizijskega posla bistvena kakovost.

Ustrezne etične zahteve

Skladnost z ustreznimi etičnimi zahtevami (Glej odstavek 9.)

- A4. Kodeks etike IFAC vzpostavlja temeljna načela poklicne etike, ki zajemajo:
- a) neoporečnost,
 - b) nepristranskost,
 - c) strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost,
 - d) zaupnost in
 - e) poklicu primerno obnašanje.

Opredelitev izrazov »podjetje«, »mreža« in »podjetje v mreži« (Glej odstavke 9–11.)

- A5. Opredelitev izrazov »podjetje«, »mreža« in »podjetje v mreži« v ustreznih etičnih zahtevah se utegne razlikovati od tiste, ki je določena v tem MSR-ju. Kodeks etike IFAC na primer opredeljuje, da je »podjetje«:
- a) samostojni podjetnik, osebna družba ali kapitalska družba računovodskih strokovnjakov,
 - b) organizacija, ki obvladuje takšne stranke z lastništvom, poslovanjem ali na druge načine, in
 - c) organizacija, ki jo takšne stranke obvladujejo z lastništvom, poslovanjem ali na druge načine.

Kodeks etike IFAC daje tudi navodila v zvezi z izrazoma »mreža« in »podjetje v mreži«.

Pri ravnanju v skladu z zahtevami iz odstavkov 9–11 so opredelitve izrazov, ki se uporabljajo v ustreznih etičnih zahtevah, primerne toliko, kolikor je potrebno za tolmačenje teh etičnih zahtev.

Nevarnosti za neodvisnost (Glej odstavek 11(c).)

- A6. Partner, zadolžen za posel, lahko prepozna nevarnost za neodvisnost, povezano z revizijskim poslom, ki je varovala ne morejo odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven. V takšnem primeru partner, zadolžen za posel, v skladu z zahtevo iz odstavka 11(c) poroča primerni osebi ali osebam v podjetju, da se določi ustrezen ukrep, ki lahko vključuje odpravo delovanja ali interesa, ki povzroča nevarnost, ali pa umik iz revizijskega posla, če je umik možen po ustreznem zakonu ali drugem predpisu.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A7. Neodvisnost revizorjev javnega sektorja lahko predpisujejo zakonske določbe. Toda revizorji javnega sektorja ali revizijska podjetja, ki opravljajo revizije javnega sektorja v imenu zakonsko določenega revizorja, morajo morda glede na pogoje pooblastila v posamezni pravni ureditvi prilagoditi svoj pristop, da bi zagotovili skladnost z duhom odstavka 11. Primer take prilagoditve je, kadar pooblastilo revizorju javnega sektorja ne dovoljuje umika iz posla, revizor v javno poročilo vključi razkritje okoliščin, ki so se pojavile in bi bile v zasebnem sektorju razlog za revizorjev umik.

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijski posli (Glej odstavek 12.)

- A8. MSOK 1 zahteva, da podjetje pridobi informacije, ki jih ocenjuje za potrebne glede na okoliščine, preden sprejme posel pri novem naročniku, kadar se odloča o nadaljevanju posla pri obstoječem naročniku in kadar proučuje sprejem novega posla pri obstoječem naročniku.⁶ Partnerju, zadolženemu za posel, pomagajo pri odločanju, ali so bili sklepi v zvezi s sprejetjem in ohranjanjem razmerij z naročnikom ter revizijskimi posli primerni, na primer naslednje informacije:
- neoporečnost glavnih lastnikov, ključnega posloводства in pristojnih za upravljanje organizacije,

⁶ MSOK 1, odstavek 27(a).

- ali je delovna skupina za posel usposobljena za izvedbo revizijskega posla ter ima potrebne zmožnosti, vključno s časom in viri,
- ali lahko podjetje in delovna skupina za posel izpolnita ustrezne etične zahteve in
- pomembne zadeve, ki izhajajo iz sedanjega ali prejšnjih revizijskih poslov, in njihove posledice za ohranjanje razmerja z naročnikom.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (Glej odstavek 12–13.)

A9. V javnem sektorju so lahko revizorji imenovani v skladu z zakonskimi postopki. Skladno s tem utegnejo biti neustrezne določene zahteve in presoje v zvezi s sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki ter revizijskimi posli, kot so določene v odstavkih 12, 13 in A8. Vendar so lahko informacije, zbrane na podlagi opisanih postopkov, koristne za revizorje javnega sektorja pri ocenjevanju tveganj in izvrševanju obveznosti poročanja.

Določitev delovnih skupin za posel (Glej odstavke 14.)

A10. Delovna skupina morda vključuje osebo s poglobljenim znanjem na posebnem področju računovodenja ali revidiranja, najeto ali zaposleno v podjetju, ki izvaja revizijske postopke pri poslu. Vendar pa oseba s takim poglobljenim znanjem ni član delovne skupine za posel, če je njena vloga pri poslu le svetovanje. Svetovanje je obravnavano v odstavkih 18 in A21–A22.

A11. Pri presoji, ali ima delovna skupina za posel kot celota pričakovano in primerno usposobljenost in zmožnosti, lahko partner, zadolžen za posel, upošteva naslednje sposobnosti delovne skupine:

- poznavanje revizijskih poslov podobne narave in težavnosti ter praktične izkušnje z njimi na podlagi ustreznega usposabljanja in sodelovanja pri poslih;
- poznavanje strokovnih standardov ter ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev;

- poglobljeno strokovno znanje, vključno s poznavanjem ustrezne informacijske tehnologije ter posebnih področij računovodenja in revidiranja;
- poznavanje ustreznih panog in dejavnosti, v katerih naročnik deluje;
- sposobnost uporabiti strokovno presojo;
- poznavanje usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti v podjetju.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A12. V javnem sektorju lahko dodatne ustrezne sposobnosti vključujejo veščine, ki so potrebne za izpolnitev pogojev revizijskega pooblastila v posamezni pravni ureditvi. Takšne sposobnosti lahko vključujejo poznavanje ustreznih pravil za poročanje, vključno s poročanjem zakonodajnemu ali drugemu upravnemu organu ali poročanje v javnem interesu. Širše področje revizije javnega sektorja lahko na primer zajema nekatere vidike revidiranja učinkovitosti poslovanja ali vsestransko oceno skladnosti poslovanja z zakoni, predpisi in drugimi pooblastili ter preprečevanja in odkrivanja prevar in korupcije.

Izvajanje posla

Usmerjanje, nadziranje in izvajanje (Glej odstavek 15(a).)

- A13. Usmerjanje delovne skupine za posel vključuje obveščanje članov delovne skupine o zadevah, kot so na primer:
- njihove obveznosti, vključno z dolžnostjo ravnanja v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami ter načrtovanja in izvajanja revizije s poklicno nezaupljivostjo, kot zahteva MSR 200,⁷
 - naloge posameznih partnerjev, kadar je v izvajanje revizijskega posla vključenih več partnerjev,
 - cilji dela, ki ga je treba opraviti,

⁷ MSR 200 – Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja, odstavek 15.

- vrsta poslovanja organizacije,
- vprašanja, povezana s tveganji,
- problemi, ki se utegnejo pojaviti,
- podroben pristop k izvajanju posla.

Razprava med člani delovne skupine za posel omogoča manj izkušenim članom delovne skupine, da sprašujejo izkušenejše člane delovne skupine, tako da lahko poteka v okviru delovne skupine za posel ustrezno medsebojno obveščanje.

A14. Primerno skupinsko delo in usposabljanje pomagata manj izkušenim članom delovne skupine za posel, da jasno razumejo cilje dodeljenega dela.

A15. Nadziranje zajema zadeve, kot so:

- sledenje napredovanju revizijskega posla;
- proučevanje usposobljenosti in zmožnosti posameznih članov delovne skupine za posel, vključno z oceno, ali imajo dovolj časa za opravljanje svojega dela, ali razumejo navodila in ali je delo opravljeno v skladu z načrtovanim pristopom k revizijskemu poslu;
- obravnavanje bistvenih zadev, ki se pojavijo med revizijskim poslom, upoštevanje njihovega pomena ter ustrezno prilagajanje načrtovanega pristopa;
- prepoznavanje zadev, o katerih se je treba med opravljanjem revizijskega posla posvetovati, ali jih morajo proučiti izkušenejši člani delovne skupine za posel.

Pregledi

Odgovornost za preglede (Glej odstavek 16.)

A16. Po MSOK 1 so usmeritve in postopki glede odgovornosti podjetja za pregledovanja določeni tako, da izkušenejši člani delovne skupine pregledujejo opravljeno delo manj izkušenih članov delovne skupine.⁸

A17. Pregled obsega na primer presojo, ali:

⁸ MSOK 1, odstavek 33.

MSR 220 Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov

- je bilo delo opravljeno v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami,
- so bile pomembne zadeve izpostavljene za nadaljnje proučevanje,
- so potekala ustrezna posvetovanja in so bili iz njih izhajajoči sklepi dokumentirani in upoštevani,
- obstaja potreba po spremembi vrste, časa in obsega opravljenega dela,
- opravljeno delo podpira sprejete sklepe in je primerno dokumentirano,
- so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni za podporo revizorjevemu poročilu in
- so bili doseženi cilji postopkov pri poslu.

Pregled opravljenega dela, ki ga izvede partner, zadolžen za posel (Glej odstavek 17.)

A18. Pravočasni pregledi v nadaljevanju navedenih področij, ki jih partner, zadolžen za posel, opravi na ustreznih stopnjah izvajanja posla, omogočajo pravočasno razrešitev pomembnih zadev v zadovoljstvo partnerja, zadolženega za posel, najkasneje do datuma izdaje revizorjevega poročila. Taka področja so:

- kritična področja presoje, zlasti tistih, ki obravnavajo težke ali sporne zadeve, ki so bile prepoznane med potekom posla,
- bistvena tveganja in
- druga področja, ki jih partner, zadolžen za posel, ocenjuje kot pomembna.

Partnerju, zadolženemu za posel, ni treba pregledovati celotne revizijske dokumentacije, lahko pa to stori. Vendar pa partner dokumentira obseg in čas pregledov, kot zahteva MSR 230.⁹

A19. Partner, zadolžen za posel, ki prevzame revizijo med potekom posla, lahko uporabi postopke pregledovanja iz odstavka A18

⁹ MSR 230, odstavek 9(c).

za pregled opravljenega dela do dneva menjave, da lahko prevzame odgovornost partnerja, zadolženega za posel.

Presoje, kadar delovna skupina vključuje člana s poglobljenim znanjem na posebnem področju računovodenja ali revidiranja (Glej odstavke 15–17.)

A20. Kadar delovna skupina vključuje člana s poglobljenim znanjem na posebnem področju računovodenja ali revidiranja, lahko usmerjanje, nadziranje in pregledovanje njegovega dela obsega na primer naslednje zadeve:

- dogovor s tem članom o vrsti, področju in ciljih njegovega dela ter z njim povezanih vlogah drugih članov delovne skupine ter o vrsti, času in obsegu medsebojnega obveščanja med tem in drugimi člani delovne skupine za posel;
- ovrednotenje ustreznosti dela tega člana, vključno z ustreznostjo in sprejemljivostjo njegovih ugotovitev ali sklepov ter njihovo skladnostjo z drugimi revizijskimi dokazi.

Posvetovanje (Glej odstavek 18.)

A21. Uspešno posvetovanje o bistvenih strokovnih, etičnih ali drugih zadevah v podjetju ali, kjer je to primerno, zunaj podjetja se lahko izvede, če:

- so svetovalci seznanjeni z vsemi pomembnimi dejstvi, ki jim omogočajo, da pripravijo utemeljen nasvet, in
- imajo svetovalci primerno znanje, položaj in izkušnje.

A22. Delovna skupina se lahko posvetuje zunaj podjetja, na primer če v njem ni primernih notranjih virov. Lahko izkoristi prednost svetovalnih storitev drugih podjetij, strokovnih in regulativnih organov ali gospodarskih organizacij, ki opravljajo ustrezne storitve obvladovanja kakovosti.

Ocenjevanje kakovosti posla

Dokončanje ocenjevanja kakovosti posla pred datumom revizorjevega poročila (Glej odstavek 19(c).)

A23. MSR 700 zahteva, da revizorjevo poročilo ni datirano prej kot na dan, ko je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske

dokaze, na katerih utemelji svoje mnenje o računovodskih izkazih.¹⁰ Pri reviziji računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo, ali kadar posel izpolnjuje sodila za ocenjevanje kakovosti posla, tako ocenjevanje pomaga revizorju pri odločanju, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi.

- A24. Izvajanje ocenjevanja kakovosti posla pravočasno ob primernih fazah med potekom posla omogoča, da so bistvene zadeve razrešene v zadovoljstvo ocenjevalca kakovosti posla pravočasno, to je najkasneje do datuma revizorjevega poročila.
- A25. Dokončanje ocenjevanja kakovosti posla pomeni, da ocenjevalec kakovosti posla izpolni zahteve iz odstavkov 20–21 in, kjer je tak primer, tudi iz odstavka 22. Dokumentacija ocenjevanja kakovosti posla je lahko dokončana po datumu revizorjevega poročila kot del sestavljanja končnega revizijskega spisa. MSR 230 določa zahteve in daje navodila o tem.¹¹

Vrsta, obseg in čas ocenjevanja kakovosti posla (Glej odstavek 20.)

- A26. Stalna pozornost na spremembe okoliščin omogoča partnerju, zadolženemu za posel, da prepozna razmere, v katerih je potrebno ocenjevanje kakovosti posla, čeprav na začetku posla tako ocenjevanje ni bilo zahtevano.
- A27. Obseg ocenjevanja kakovosti posla je lahko med drugim odvisen od zapletenosti revizijskega posla, od tega, ali organizacija kotira, in od tveganja, da utegne biti revizorjevo poročilo neprimerno glede na okoliščine. Izvedba ocenjevanja kakovosti posla ne zmanjšuje odgovornosti partnerja, zadolženega za posel, za revizijski posel in njegovo izvedbo.

¹⁰ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 49.

¹¹ MSR 230, odstavki 14–16.

A28. Kadar se uporablja MSR 701.12 sklepi delovne skupine za posel pri oblikovanju revizorjevega poročila vključujejo določitev:

- ključnih revizijskih zadev, ki jih je treba vključiti v revizorjevo poročilo,
- morebitnih ključnih revizijskih zadev, ki ne bodo vključene v revizorjevem poročilu v skladu z odstavkom 14 iz MSR 701 in

če je glede na dejstva in okoliščine organizacije in revizije ustrezno, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev, ki bi jih bilo treba sporočiti v revizorjevem poročilu. Poleg tega pregled predlaganega revizorjevega poročila v skladu z odstavkom 20(b) vključuje še premislek o predlaganem besedilu, ki se vključi v del *Ključne revizijske zadeve*.

Ocenjevanje kakovosti posla za organizacije, ki kotirajo (Glej odstavek 21.)

A29. Druge zadeve, pomembne pri ovrednotenju bistvenih presoj delovne skupine za posel, ki so lahko upoštevane pri ocenjevanju kakovosti posla za organizacijo, ki kotira, obsegajo:

- pomembna tveganja, prepoznana pri poslu v skladu z MSR 315,¹³ in odzive na takšna tveganja v skladu z MSR 330¹⁴, vključno z oceno delovne skupine za posel o tveganju prevare in odzivom nanj v skladu z MSR 240;¹⁵
- oblikovane presoje, zlasti glede pomembnosti in bistvenih tveganj;
- pomen in stanje popravljenih in nepopravljenih napačnih navedb, ugotovljenih med revizijo;

¹³ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

¹⁴ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.*

¹⁵ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.*

- zadeve, o katerih je treba obvestiti poslovodstvo in pristojne za upravljanje ter, kjer je to primerno, druge stranke, kot so regulativni organi.

Te druge zadeve so glede na okoliščine lahko primerne tudi za ocenjevanje kakovosti posla pri revizijah računovodskih izkazov drugih organizacij.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij (Glej odstavka 20–21.)

- A30. Ocenjevanje kakovosti posla se poleg revizij računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo, zahteva tudi za revizijske posle, ki ustrezajo sodelom, na podlagi katerih podjetje zahteva ocenjevanje kakovosti posla. V nekaterih primerih se utegne zgoditi, da noben revizijski posel podjetja ne izpolnjuje sodel za izvajanje takega ocenjevanja.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (Glej odstavka 20–21.)

- A31. V javnem sektorju lahko z zakonom določen revizor (na primer glavni revizor ali druga primerno usposobljena oseba v imenu glavnega revizorja) deluje v vlogi, enakovredni partnerju, zadolženemu za posel, in je v celoti odgovoren za revizije v javnem sektorju. V takšnih okoliščinah je, kjer je to primerno, ocenjevalec kakovosti posla izbran glede na potrebo po neodvisnosti od revidirane organizacije in zmožnost ocenjevalca kakovosti posla za nepristransko ovrednotenje.
- A32. Kot je navedeno v odstavkih 21 in A29, v javnem sektorju organizacije, ki kotirajo, niso običajne. Vendar utegnejo obstajati druge organizacije javnega sektorja, ki so pomembne zaradi velikosti, zapletenosti ali vidikov javnega interesa in imajo zato širok krog zainteresiranih strank. Primeri takih organizacij so na primer gospodarske družbe v državni lasti in organizacije, ki opravljajo javne službe. Stalno preoblikovanje v javnem sektorju utegne povzročiti nastanek novih vrst pomembnih organizacij. Ni ustaljenih nepristranskih sodil, na podlagi katerih bi bila določena pomembnost organizacij. Vendar pa revizorji javnega sektorja ovrednotijo, katere organizacije utegnejo biti dovolj pomembne, da upravičijo izvedbo ocenjevanja kakovosti posla.

Spremljanje (Glej odstavek 23.)

- A33. MSOK 1 zahteva, da podjetje vzpostavi spremljevalne postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da so usmeritve in postopki, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni in zadostni ter da učinkovito delujejo.¹⁶
- A34. Pri proučevanju pomanjkljivosti, ki lahko vplivajo na revizijski posel, upošteva partner, zadolžen za posel, ukrepe, ki jih je za izboljšanje stanja sprejelo podjetje, za katere partner, zadolžen za posel, meni, da so v zvezi s to revizijo zadostni.
- A35. Pomanjkljivost v ureditvi obvladovanja kakovosti v podjetju ne nakazuje nujno, da posamezni revizijski posel ni bil opravljen v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ali da revizorjevo poročilo ni primerno.

Dokumentacija

Dokumentacija o posvetovanjih (Glej odstavek 24(d).)

- A36. Dokumentacija o posvetovanjih z drugimi strokovnjaki o težkih ali spornih zadevah, ki je dovolj popolna in podrobna, prispeva k razumevanju:
- zadeve, za katero je bil zaprosen nasvet, in
 - izidov posvetovanja, vključno z morebitnimi sprejetimi sklepi, podlago za takšne sklepe in načinom njihove uresničitve.

¹⁶ MSOK 1, odstavek 48.