

**INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS**

**MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV**

**MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU**

MSR 230

REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA



**SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2007**

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge dokumente si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način – ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače – ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh dokumentov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 230**REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih informacij za obdobja, ki se začnejo 15. junija 2006 ali kasneje.)*

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–5
Opredelitve izrazov	6
Vrste revizijske dokumentacije	7–8
Oblika, vsebina in obseg revizijske dokumentacije	9–24
Sestavljanje končne revizijske dokumentacije	25–30
Spremembe revizijske dokumentacije v izjemnih okoliščinah po datumu revizorjevega poročila	31–32
Datum uveljavitve	33
Dodatek: Posebne zahteve za revizijsko dokumentacijo in navodila v drugih MSR	

Prenovljeni Mednarodni standard revidiranja (MSR) 230 – Revizijska dokumentacija je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, poslov preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

* MSR 230 je bil povod za usklajevalna dopnila k Mednarodnemu standardu obvladovanja kakovosti (ISQC) 1 – Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti računovodskih informacij ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev, k MSR 200 – Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov in k MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja. Usklajevalna dopnila k ISQC 1 ter k MSR 200 in 330 so bila vključena v besedilo teh standardov.

Uvod

1. Namen tega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti standarde in dati napotke v zvezi z revizijsko dokumentacijo. Dodatek navaja druge MSR, ki vsebujejo posebne zahteve za zadevno dokumentacijo in z njimi povezana navodila. Zakoni in predpisi lahko postavijo dodatne zahteve za dokumentacijo.

2. Revizor pravočasno pripravi revizijsko dokumentacijo, ki zagotavlja:

- a) **zadosten in ustrezen zapis osnov za revizorjevo poročilo in**
- b) **dokaze, da je bila revizija opravljena skladno z MSR in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.**

3. Pravočasna priprava zadostne in ustrezne revizijske dokumentacije pripomore k povečanju kakovosti revizije in olajša učinkovit pregled ter ocenitev pridobljenih revizijskih dokazov ter sprejetih zaključkov, še preden je revizorjevo poročilo dokončno izoblikovano. Dokumentacija, ki je pripravljena med izvajanjem revizije, je verjetno točnejša od tiste, ki je pripravljena naknadno.

4. Ravnanje v skladu s tem MSR skupaj s posebnimi zahtevami glede dokumentacije iz drugih ustreznih MSR je ponavadi zadostno za doseganje namenov iz drugega odstavka.

5. Revizijska dokumentacija se poleg navedenega uporablja še za druge namene, kot so:

- a) pomaga revizijski skupini pri načrtovanju in izvajanju revizije;
- b) pomaga članom revizijske skupine, ki so odgovorni za nadzor, pri usmerjanju in nadziranju revizijskega dela ter pri izpolnitvi svoje odgovornosti skladno z MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti;
- c) omogoča revizijski skupini, da lahko svoje delo obrazloži;
- d) ohrani zapis o zadevah trajnega pomena za bodoče revizije;

- e) omogoča izkušenemu revizorju opraviti pregled in nadzor¹ z namenom obvladovanja kakovosti v skladu z ISQC 1 – Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev – in
- f) omogoča izkušenemu revizorju opraviti zunanji nadzor v skladu s primernimi zakonskimi, regulativnimi in drugimi zahtevami.

Opredelitve izrazov

6. V tem MSR imajo izrazi tale pomen:

- a) »Revizijska dokumentacija« je zapis opravljenih revizijskih postopkov², pridobljenih ustreznih revizijskih dokazov ter zaključkov, ki jih je sprejel revizor (včasih se uporablja tudi naziv delovno gradivo).
- b) »Izkušeni revizor« je oseba (zunanji ali notranji sodelavec podjetja), ki primerno razume (i) revizijske postopke, (ii) MSR ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve, (iii) poslovno okolje, v katerem deluje organizacija, in (iv) problematiko revidiranja in računovodskega poročanja v zvezi z dejavnostjo organizacije.

Vrste revizijske dokumentacije

7. Revizijska dokumentacija je lahko zapisana na papirju ali na elektronskem ali kakem drugem nosilcu. Vključuje na primer revizijske programe, analize, zabeležke posameznih vprašanj, povzetke pomembnih zadev, potrdila in predstavitev, kontrolne sezname in dopise (vključno z elektronsko pošto) v zvezi z bistvenimi zadevami. Če je primerno, se lahko med revizijsko dokumentacijo vključijo povzetki ali kopije dokumentov organizacije, na primer pomembnih in posebnih pogodb. Vendar pa revizijska dokumentacija ni nadomestek za računovodske dokumente organizacije. Revizijska dokumentacija za posamezen revizijski posel je zbrana v revizijskem dosjeju.

8. Običajno revizor izvzame iz revizijske dokumentacije naknadno nadomeščene osnutke delovnega gradiva in računovodskih izkazov,

¹ Kot opredeljuje MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti.

² Opravljeni revizijski postopki vključujejo revizijsko načrtovanje, kot ga obravnava MSR 300 – Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.

zabeležke z nepopolnimi ali začasnimi pogledi, predhodne inačice dokumentov, ki so bili popravljeni zaradi tipkarskih ali drugih napak, ter dvojnike dokumentov.

Oblika, vsebina in obseg revizijske dokumentacije

9. Revizor pripravi revizijsko dokumentacijo tako, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da razume:

- a) vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, opravljenih v skladu z zahtevami MSR ter z ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami,
- b) izide revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze in
- c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, in zaključke o njih.

10. Oblika, vsebina in obseg revizijske dokumentacije so odvisni od dejavnikov, kot so:

- vrsta nameranih revizijskih postopkov,
- ugotovljena tveganja pomembno napačne navedbe,
- obseg presoje, ki jo zahteva opravljanje dela in ocenjevanje izidov,
- pomembnost pridobljenih revizijskih dokazov,
- vrsta in obseg ugotovljenih izjem,
- potreba po dokumentiranju zaključka ali osnove za zaključek, ki se ga ne da brez težav ugotoviti iz dokumentacije o opravljenem delu ali iz pridobljenih revizijskih dokazov, in
- revizijska metodologija ter uporabljena orodja.

Vsekakor pa ni treba in ni v navadi dokumentirati vsake zadeve, o kateri revizor premišluje med revizijo.

11. Revizorjeve ustne razlage same po sebi niso primerna podpora delu, ki ga je opravil revizor, ali zaključkom, ki jih je sprejel, lahko pa služijo kot razlaga ali pojasnilo informacij, ki jih vsebuje revizijska dokumentacija.

Dokumentacija o določevalnih značilnostih posebnih vprašanj ali zadev, ki so predmet preizkušanja

12. **Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega opravljenih revizijskih postopkov zapiše revizor določevalne značilnosti posebnih vprašanj ali zadev, ki so predmet preizkušanja.**

13. Zapisovanje določevalnih značilnosti je večnamensko. Na primer omogoča revizijski skupini, da pojasni svoje delo, in olajša raziskovanje izjem ali neskladnosti. Določevalne značilnosti se bodo razlikovale glede na vrsto revizijskega postopka in postavko ali zadevo, ki jo revizor preskuša. Na primer:

- Za podroben preskus v organizaciji izdanih nakupnih naročil lahko revizor opredeli za preskus izbrane dokumente po njihovih datumih in po oštevilčenju naročil.
- Za postopek, ki zahteva izbor ali pregled vseh postavk v populaciji, ki presegajo določen znesek, lahko revizor zabeleži obseg postopka in opredeli populacijo (na primer vse vknjižbe v dnevnik nad določenim zneskom).
- Za postopek, ki zahteva sistematično vzorčenje iz množice dokumentov, lahko revizor opredeli izbrane dokumente tako, da zabeleži njihov izvor, izhodišče in interval vzorčenja (na primer sistematično vzorčenje odpremnih listin, izbranih iz dnevnika pošiljk za obdobje od 1. aprila do 30. septembra, začenši z odpremno številko 12345 in z izbiro vsake 125. pošiljke).
- Za postopek, ki zahteva poizvedovanje pri določenem osebju organizacije, lahko revizor zabeleži datume poizvedovanj in imena ter nazive delovnih mest izbranih oseb organizacije.
- Za postopek opazovanja lahko revizor zabeleži potek ali predmet zadeve, ki jo opazuje, za zadevo pomembne osebe in njihove odgovornosti v zvezi z zadevo ter kje in kdaj je bilo opazovanje opravljeno.

Bistvene zadeve

14. Presoja bistvenosti zadeve zahteva objektivno razčlenitev dejstev in okoliščin. Bistvene zadeve vključujejo med drugim:

- zadeve, ki povzročijo bistveno tveganje (kot je opredeljeno v MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe);
- izsledke revizijskih postopkov, ki nakazujejo, (a) da bi bila lahko računovodska informacija navedena pomembno napačno, ali (b) da je treba na novo pregledati in popraviti predhodno revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe in revizorjeve odzive na ta tveganja;
- okoliščine, ki povzročajo revizorju bistvene težave pri uporabi potrebnih revizijskih postopkov, in
- ugotovitve, ki bi lahko povzročile prilagoditev revizorjevega poročila.

15. Revizor lahko presodi, da je koristno pripraviti in shraniti kot del revizijske dokumentacije povzetek (včasih imenovan tudi zaključni memorandum), ki opiše bistvene zadeve, ugotovljene med revizijo, in način njihove obravnave, ali ki vsebuje sklicevanje na drugo ustrezno revizijsko dokumentacijo, ki daje take informacije. Tak povzetek lahko olajša uspešne in učinkovite preglede revizijske dokumentacije in nadzore nad revizijsko dokumentacijo, zlasti za obsežne in zapletene revizije. Poleg tega lahko priprava takega povzetka pomaga revizorju pri presojanju o bistvenih zadevah.

16. Revizor pravočasno dokumentira razprave o bistvenih zadevah s poslovodstvom in drugimi.

17. Revizijska dokumentacija vključuje zabeležke o obravnavanih bistvenih zadevah ter kdaj in s kom je potekala razprava. Ni omejena le na zabeležke, ki jih pripravi revizor, ampak lahko vključuje tudi druge primerne zapise, na primer potrjene zapisnike sestankov, ki jih pripravi osebje organizacije. Drugi, s katerimi revizor lahko razpravlja o bistvenih zadevah, so osebe, pristojne za upravljanje, drugo osebje organizacije in zunanje stranke, na primer osebe, ki strokovno svetujejo organizaciji.

18. Če je revizor odkril informacijo, ki je v nasprotju ali neskladju z revizorjevim končnim sklepom v zvezi z bistveno zadevo, dokumentira način, kako je nasprotje ali neskladje upošteval pri oblikovanju končnega sklepa.

19. Dokumentiranje načina, kako je revizor upošteval nasprotje ali neskladje, pa ne pomeni, da mora revizor ohraniti dokumentacijo, ki je napačna ali nadomeščena z drugo.

Dokumentacija odklonov od osnovnih načel ali bistvenih postopkov

20. Osnovna načela in bistveni postopki v MSR so zasnovani kot pomoč revizorju za doseganje skupnega cilja revizije. Skladno s tem se revizor, razen v izjemnih okoliščinah, ravna po vsakem od osnovnih načel in bistvenih postopkov, ki je primeren v danih okoliščinah revizije.

21. Če revizor v izjemnih okoliščinah presodi, da je treba odstopiti od katerega od osnovnih načel ali bistvenih postopkov, ki je v danih okoliščinah pomemben za revizijo, dokumentira način, kako drugi možni revizijski postopki izpolnjujejo revizijski cilj, in če to ni jasno razumljivo, razloge za odklon. To vključuje revizorjevo dokumentiranje, kako so bili uporabljeni drugi možni revizijski postopki zadostni in primerni za nadomestitev opuščene osnovnega načela ali bistvenega postopka.

22. Zahteva po dokumentiranju ne velja za osnovna načela ali bistvene postopke, ki niso pomembni v danih okoliščinah, to je tam, kjer ne nastopijo z določenim osnovnim načelom ali bistvenim postopkom povezane okoliščine. Na primer za ponavljajoči se revizijski posel ni primerno nič iz MSR 510 – Začetni revizijski posli – začetni saldi. Podobno je, če neki MSR vsebuje pogojne zahteve. Te niso pomembne, če določeni pogoji ne obstajajo (na primer zahteva po prilagoditvi revizorjevega poročila, kjer obstaja omejitev področja).

Navedba pripravljavca in pregledovalca

23. Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega opravljenih revizijskih postopkov revizor zabeleži:

- a) **kdo je opravil revizijsko delo in datum, ko je bilo tako delo zaključeno, in**
- b) **kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo ter datum in obseg takega pregleda.**³

24. Zahteva za dokumentiranje, kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo, ne pomeni, da mora vsak poseben delovni papir vsebovati dokaz

³ 26. odstavek MSR 220 zahteva, da revizor pregleda opravljeno revizijsko delo tako, da pregleda revizijsko dokumentacijo, kar vključuje revizorjevo dokumentiranje obsega in časa pregledov. 25. odstavek MSR 220 opisuje naravo pregleda opravljenega dela.

o pregledu. Vendar pa revizijska dokumentacija dokazuje, kdo in kdaj je pregledal določene elemente opravljenega revizijskega dela.

Sestavljanje končne revizijske dokumentacije

25. Revizor zaključi sestavljanje končne revizijske dokumentacije kmalu po datumu revizorjevega poročila.

26. ISQC 1 zahteva od podjetij, da določijo usmeritve in postopke za pravočasno dokončano sestavo revizijske dokumentacije. Kot navaja ISQC 1, je 60 dni po datumu revizorjevega poročila ponavadi primerna časovna omejitev, v okviru katere se zaključi sestavljanje končne revizijske dokumentacije.

27. Zaključno sestavljanje končne revizijske dokumentacije po datumu revizorjevega poročila je administrativni postopek, ki ne zahteva izvajanja novih revizijskih postopkov ali sprejemanja novih sklepov. Vendar lahko med postopkom zaključnega sestavljanja pride do sprememb v revizijski dokumentaciji, če so te administrativnega značaja. Primeri takih sprememb vključujejo:

- uničenje ali izločanje dokumentov, nadomeščenih z drugimi,
- razvrščanje, primerjanje in opremljanje delovnih gradiv z medsebojnimi povezavami,
- zaključno označevanje kontrolnih seznamov, ki se nanašajo na postopek sestavljanja dokumentacije, in
- dokumentiranje revizijskih dokazov, ki jih je revizor pridobil, o njih razpravljal in se z njimi strinjal v sodelovanju z ustreznimi člani revizijske skupine pred datumom revizorjevega poročila.

28. Po zaključku sestavljanja končne revizijske dokumentacije revizor ne uniči ali izloči revizijske dokumentacije pred koncem roka njenega hranjenja.

29. ISQC 1 zahteva od podjetij, da določijo usmeritve in postopke za hranjenje dokumentacije revizijskih poslov. Kot navaja ISQC 1, rok hranjenja za revizijske posle ponavadi ni krajši od 5 let od datuma revizorjevega poročila ali od datuma poročila revizorja skupine, če je ta kasnejši.

30. Če revizor meni, da je treba prilagoditi obstoječo revizijsko dokumentacijo ali dodati novo revizijsko dokumentacijo, ko je

bilo že zaključeno sestavljanje končne revizijske dokumentacije, ne glede na vrsto prilagoditev ali dodatkov dokumentira:

- a) kdaj in kdo jih je opravil in jih (če je bil pregled opravljen) pregledal,
- b) posebne razloge zanje in
- c) njihov morebitni učinek na revizorjeve sklepe.

Spremembe revizijske dokumentacije v izjemnih okoliščinah po datumu revizorjevega poročila

31. Če nastopijo izjemne okoliščine po datumu revizorjevega poročila, ki zahtevajo, da revizor opravi nove ali dodatne revizijske postopke ali da sprejme nove sklepe, revizor dokumentira:

- a) nastale okoliščine,
- b) opravljene nove ali dodatne revizijske postopke, pridobljene revizijske dokaze in sprejete sklepe ter
- c) kdaj in kdo je opravil posledične spremembe v revizijski dokumentaciji in jih (če je bil pregled opravljen) pregledal.

32. Take izjemne okoliščine vključujejo odkritje dejstev v zvezi z revidiranimi računovodskimi informacijami, ki so obstojala ob datumu revizorjevega poročila in ki bi lahko vplivala na njegovo poročilo, če bi revizor takrat vedel zanje.

Datum uveljavitve

33. Ta MSR velja za revizije računovodskih informacij za obdobja, ki se začnejo 15. junija 2006 ali kasneje.

Dodatek**Posebne zahteve za revizijsko dokumentacijo in navodila v drugih MSR**

V nadaljevanju so naštet glavni odstavki drugih MSR, ki vsebujejo posebne zahteve za dokumentacijo:

- MSR 210 – Določbe o revizijskih poslih – 5. odstavek,
- MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti – 11.–14., 16., 25., 27., 30., 31. in 33. odstavek,
- MSR 240 – Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov – 60. in 107.–111. odstavek,
- MSR 250 – Upoštevanje zakonov in drugih predpisov – 28. odstavek,
- MSR 260 – Poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje – 16. odstavek,
- MSR 300 – Načrtovanje revizije računovodskih izkazov – 22.–26. odstavek,
- MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe – 122. in 123. odstavek,
- MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – 73., 73. a in 73. b odstavek,
- MSR 505 – Zunanje potrditve – 33. odstavek,
- MSR 580 – Poslovodske predstavitve – 10. odstavek in
- MSR 600 – Uporaba storitev drugega revizorja – 14. odstavek.