

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 600

**UPORABA STORITEV
DRUGEGA REVIZORJA**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2005

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise 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 Mednarodnega združenja 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 spisov 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.

MSR 600

UPORABA STORITEV DRUGEGA REVIZORJA

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1-5
Soglasje glavnega revizorja	6
Postopki glavnega revizorja	7-14
Sodelovanje med revizorjema	15
Proučevanje poročil	16-17
Delitev odgovornosti	18

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 600 – Uporaba storitev drugega revizorja – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, drugih storitev dajanja zagotovil in sorodnih storitev, ki obravnava uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega MSR je postaviti pravila in dati napotke, kadar revizor, ki poroča o računovodskih izkazih organizacije, uporablja storitve drugega revizorja za računovodske informacije enega ali več sestavnih delov, ki so vključeni v računovodske izkaze organizacije. Ta MSR se ne ukvarja s primeri, ko sta najmanj dva revizorja imenovana kot skupna revizorja, pa tudi ne s povezanostjo novega revizorja z revizorjem, ki je opravljal prejšnje revizije. Če glavni revizor meni, da so računovodski izkazi sestavnega dela nepomembni, se ta MSR tudi ne uporablja. Toda če več nepomembnih sestavnih delov postane skupaj pomembnih, je treba upoštevati postopke, opisane v tem MSR.

2. **Če glavni revizor uporablja storitve drugega revizorja, glavni revizor določi, kako bodo storitve drugega revizorja vplivale na revizijo.**

3. "Glavni revizor" je revizor, ki odgovarja za poročanje o računovodskih izkazih organizacije, kadar ti računovodski izkazi vključujejo računovodske informacije enega ali več sestavnih delov, ki jih revidira drug revizor.

4. "Drugi revizor" je revizor, ki ni glavni revizor in odgovarja za poročanje o računovodskih informacijah sestavnega dela, vključenih v računovodske izkaze, ki jih revidira glavni revizor. Drugi revizorji so pridružena revizijska podjetja, pa naj uporabljajo isto ime ali ne, ter dopisni revizorji pa tudi nepovezani revizorji.

5. "Sestavni del" je oddelek, podružnica, odvisna organizacija, skupni podvig, pridružena gospodarske družba ali druga organizacija, kate(re)(ga) računovodske informacije so vključene v računovodske izkaze, ki jih revidira glavni revizor.

Soglasje glavnega revizorja

6. Glavni revizor prouči, ali njegova lastna udeležba zadošča, da bi lahko deloval kot glavni revizor. V ta namen mora upoštevati:

- (a) pomembnost tistega dela računovodskih izkazov, ki ga revidira sam,
- (b) koliko pozna poslovanje sestavnih delov,
- (c) tveganje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih sestavnih delov, ki jih je revidiral drugi revizor, in
- (d) izvedbo dodatnih postopkov, kot so predvideni v tem MSR v zvezi s sestavnimi deli, ki jih je revidiral drugi revizor, zaradi česar je udeležba glavnega revizorja v takšni reviziji pomembna.

Postopki glavnega revizorja

7. Kadar glavni revizor uporablja storitve drugega revizorja, prouči njegovo strokovno sposobnost v okviru njegovih nalog. Nekatere informacije za takšno proučevanje so na voljo, če je drugi revizor član iste strokovne organizacije, če je član kakega pridruženega revizijskega podjetja ali če dobi priporočila strokovne organizacije, ki ji pripada. Te vire informacij lahko dopolnjujejo še drugi, po potrebi poizvedovanje pri drugih revizorjih, bančnih in drugje ali pogovori z drugim revizorjem samim.

8. Glavni revizor izvede postopke za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da storitve drugega revizorja ustrezajo namenom glavnega revizorja v okviru njegovih nalog.

9. Glavni revizor mora seznaniti drugega revizorja

(a) z zahtevami po njegovi neodvisnosti tako od obravnavane organizacije kot tudi od njenih sestavnih delov; pridobiti mora pisno zagotovilo, da drugi revizor izpolnjuje te zahteve;

(b) z uporabo storitev in poročila drugega revizorja ter z zadostnimi ukrepi za usklajevanje njunega delovanja že na začetni stopnji načrtovanja revizije; glavni revizor mora obvestiti drugega revizorja o zadevah, kot so področja, ki zahtevajo posebno obravnavanje, postopki za ugotavljanje poslov med organizacijami, ki zahtevajo razkritje, in urnik dokončanja revizije; ter

(c) z zahtevami glede računovodstva, revidiranja in poročanja; pridobiti mora pisno zagotovilo, da drugi revizor izpolnjuje te zahteve.

10. Glavni revizor lahko na primer tudi razpravlja z drugim revizorjem o uporabljenih revizijskih postopkih, pregleda pisni povzetek postopkov drugega revizorja (ta je lahko v obliki vprašalnika ali preverjalnega seznama) ali preišče delovno gradivo drugega revizorja. Glavni revizor lahko po potrebi izvede te postopke med obiskom pri drugem revizorju. Vrsta, čas in obseg postopkov glavnega revizorja so odvisni od okoliščin posla in od njegovega poznavanja strokovne sposobnosti drugega revizorja. To poznavanje si glavni revizor lahko pridobi tako, da pregleda prejšnje delo drugega revizorja.

11. Glavni revizor lahko pride do sklepa, da ni nujno izvesti postopkov, opisanih v 10. oddstavku, ker je prej dobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da drugi revizor pri svojem delovanju uporablja sprejemljive usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti. Če sta na primer revizijski podjetji pridruženi, lahko glavni in drugi revizor stalno, formalno sodelujeta, kar zagotavlja postopke, na podlagi katerih je moč priti do revizijskih dokazov, na primer občasno medsebojno pregledovanje, preizkušanje usmeritev in postopkov pri delovanju ter preiskovanje delovnih gradiv izbranih revizij.

12. **Glavni revizor prouči pomembne ugotovitve drugega revizorja.**

13. Glavni revizor se lahko odloči z drugim revizorjem in poslovodstvom sestavnega dela pogovoriti o revizijskih ugotovitvah ali o drugih zadevah, ki vplivajo na računovodske informacije o sestavnem delu, lahko pa se tudi odloči, da je potrebno dodatno preizkušanje poslovnih knjig ali računovodskih informacij sestavnega dela. Take preizkuse lahko odvisno od okoliščin izvaja glavni revizor ali drugi revizor.

14. Glavni revizor mora v revizijskem delovnem gradivu dokumentirati sestavne dele, katerih računovodske informacije so revidirali drugi revizorji, njihov pomen za računovodske izkaze organizacije kot celote, imena drugih revizorjev in vse sklepe, da so posamezni sestavni deli nepomembni. Glavni revizor mora dokumentirati tudi opravljene postopke in sprejete sklepe. Na primer delovno gradivo drugega revizorja, ki je bilo pregledano, mora biti opredeljeno in posledki razprav z drugim revizorjem zabeleženi. Toda glavnemu revizorju ni treba dokumentirati razlogov za omejevanje postopkov v okoliščinah, opisanih v 11. členu, če so ti razlogi zbirno prikazani kje drugje v dokumentaciji revizijskega podjetja glavnega revizorja.

Sodelovanje med revizorjema

15. **Drugi revizor, ki je seznanjen z okoliščinami, v katerih bo glavni revizor uporabljal njegove storitve, sodeluje z glavnim revizorjem.** Na primer glavnega revizorja mora opozoriti na vsa področja svojega dela, ki jih ne more zadovoljivo opraviti. Prav tako mora glavni revizor v skladu z zakonskimi in strokovnimi zahtevami obvestiti drugega revizorja o vseh zadevah, za katere meni, da utegnejo pomembno vplivati na njegovo delo.

Proučevanje poročil

16. **Če glavni revizor spozna, da ne more uporabiti storitev drugega revizorja, in če sam ne more izvesti zadostnih dodatnih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela, ki ga je revidiral drugi revizor, izrazi zaradi omejitev področja revizije mnenje s pridržki ali mnenje zavrne.**

17. Če drugi revizor izda ali namerava izdati prilagojeno poročilo, mora glavni revizor proučiti, ali je razlog za prilagoditev tak in tako pomemben za računovodske izkaze organizacije, o katerih poroča glavni revizor, da je potrebna prilagoditev poročila glavnega revizorja.

Delitev odgovornosti

18. Medtem ko je upoštevanje napotkov iz prejšnjega člena zaželeno, predpisi nekaterih držav dovoljujejo glavnemu revizorju, da svoje revizijsko mnenje o računovodskih izkazih kot celoti utemelji zgolj na poročilu drugega revizorja, ki se nanaša na revizijo enega ali več sestavnih delov. **V takšnem primeru glavni revizor v svojem revizijskem poročilu to dejstvo jasno predstavi in navede, kolikšen del računovodskih izkazov je revidiral drugi revizor.** Če glavni

revizor to navede v svojem revizijskem poročilu, se pri svojem delu praviloma omeji zgolj na postopke, opisane v 7. in 9. odstavku.

Pogled iz zornega kota javnega sektorja

1. Temeljna načela v tem MSR se uporabljajo tudi pri reviziji računovodskih izkazov v javnem sektorju, vendar so potrebni dodatni napotki o dopolnilnem proučevanju, kadar se v javnem sektorju uporabljajo storitve drugih revizorjev. Na primer glavni revizor v javnem sektorju mora zagotoviti, da se tam, kjer zakonodaja predpisuje upoštevanje posebnih revizijskih standardov, drugi revizor ravna po takšnih standardih. Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor je v zvezi z organizacijami v javnem sektorju dopolnil napotke iz tega MSR v svoji študiji 4 Uporaba storitev drugih revizorjev - pogled iz zornega kota javnega sektorja.