

Končna objava
December 2020

Mednarodni standard revidiranja 220 (prenovljen)

MSR 220 (prenovljen)

*Upravljanje kakovosti revizije
računovodskih izkazov*



International Auditing
and Assurance
Standards Board



O IAASB

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Cilj IAASB je služiti javnemu interesu z razvijanjem visoko kakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter s spodbujanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil, s čimer se povečujeta kakovost in doslednost prakse po vsem svetu ter krepí zaupanje javnosti v svetovno stroko revidiranja in dajanja zagotovil.

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Odborom za nadzor javnega interesa (Public Interest Oversight Board, PIOB), ki nadzira delovanje IAASB-ja in s Svetovalno skupino IAASB-ja (Consultative Advisory Group), ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev. Strukture in procese, ki podpirajo delovanja IAASB-ja, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants (IFAC)).

Za avtorske pravice, blagovne znamke in informacije glede dovoljenj glej stran 40.

MEDNARODNI STANDARD O REVIDIRANJU 220

UPRAVLJANJE KAKOVOSTI REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

(Uporablja se za revizije računovodskih izkazov za obdobje, ki se začne 15. 12. 2022 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Sistem upravljanja kakovosti v podjetju in vloga delovnih skupin za posel	2–9
Datum uveljavitve	10
Cilj	11
Opredelitev pojmov	12
Zahteve	
Odgovornost vodstva za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijah	13–15
Ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo	16–21
Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijskih poslov	22–24
Viri poslov	25–28
Izvedba posla	29–38
Spremljanje in odpravljanje pomanjkljivosti	39
Prevzemanje splošne odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti	40
Dokumentacija	41
Gradivo za uporabo in druga pojasnila	
Področje tega MSR-ja	A1
Sistem upravljanja kakovosti v podjetju in vloga delovnih skupin za posel	A2–A14
Opredelitev pojmov	A15–A27
Odgovornost vodstva za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijah	A28–A37
Ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo	A38–A48
Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijskih poslov	A49–A58
Viri poslov	A59–A79
Izvedba posla	A80–A108
Spremljanje in odpravljanje pomanjkljivosti	A109–A112
Prevzemanje splošne odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti	A113–A116
Dokumentacija	A117–A120

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 220 – *Upravljanje 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 posebno revizorjevo odgovornost glede upravljanja kakovosti na ravni posla pri reviziji računovodskih izkazov in s tem povezano odgovornost partnerja, zadolženega za posel. Ta MSR je treba brati v povezavi z ustreznimi etičnimi zahtevami (glej odstavka A1, A38).

Sistem upravljanja kakovosti v podjetju in vloga delovnih skupin za posel

2. V skladu z MSUK-om 1 je cilj podjetja zasnovati in izvajati sistem upravljanja kakovosti, ter njegovo delovanje pri revizijah ali preiskavah računovodskih izkazov ter drugih poslih dajanja zagotovil in sorodnih storitev, ki jih izvaja podjetje, in ki podjetju daje sprejemljivo zagotovilo, da (glej odstavka A13, A14):
 - (a) podjetje in njegovo osebje izpolnjujejo odgovornost v skladu s strokovnimi standardi in z veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter izvajajo posle v skladu s temi standardi in zahtevami;
 - (b) so poročila o poslu, ki jih izda podjetje ali partnerji, zadolženi za posel, okoliščinam primerna.¹
3. Ta MSR temelji na predpostavki, da za podjetje veljajo MSUK-i ali nacionalne zahteve, ki so vsaj tako stroge (glej odstavka A2–A3).
4. Delovna skupina za posel, ki jo vodi partner, zadolžen za posel, je v okviru sistema upravljanja kakovosti v podjetju in z izpolnjevanjem zahtev tega MSR-ja odgovorna za (glej odstavke A4–A11):
 - (a) izvajanje odgovorov podjetja na tveganja za kakovost (tj., usmeritve ali postopki podjetja), ki veljajo za revizijski posel, uporabo informacij, ki jih sporoči podjetje ali jih pridobi od podjetja;
 - (b) določanje, ali je treba oblikovati in izvajati odgovore na ravni posla poleg odgovorov v usmeritvah ali postopkih podjetja, glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla;
 - (c) obveščanje podjetja o informacijah iz revizijskega posla, ki jih je treba sporočiti v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja za podporo načrtovanju, izvajanju in delovanju sistema upravljanja kakovosti v podjetju.
5. Izpolnjevanje zahtev iz drugih MSR-jev lahko zagotovi informacije, ki so pomembne za upravljanje kakovosti na ravni posla (glej odstavek A12).
6. Dosledno izvajanje kakovostnih revizijskih poslov z doseganjem cilja tega in drugih MSR-jev za vsak posel posebej služi javnemu interesu. Kakovosten revizijski posel se doseže z načrtovanjem in izvajanjem ter poročanjem o njem v skladu s strokovnimi standardi in veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Doseganje ciljev standardov in izpolnjevanje zahtev veljavnih zakonov ali drugih predpisov vključuje strokovno presojanje in ohranjanje poklicne nezaupljivosti.
7. V skladu z MSR-jem 200² mora delovna skupina za posel načrtovati in izvajati revizijo s poklicno nezaupljivostjo in uporabljati strokovno presojo. Strokovna presoja se uporablja pri sprejemanju

¹ MSUK 1, odstavek 14.

² MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavki 15–16 in A20–A24.

premišljenih odločitev o načinih ukrepanja, ki so glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla primerni za upravljanje in doseganje kakovosti. Poklicna nezaupljivost podpira kakovost presoje, ki jih sprejme delovna skupina za posel in z njimi podpira splošno učinkovitost delovne skupine za posel pri doseganju kakovosti na ravni posla. Ustrezno ohranjanje poklicne nezaupljivosti se lahko pokaže z dejanji in sporočili delovne skupine za posel. Taka dejanja in sporočila lahko vključujejo posebne ukrepe za zmanjšanje ovir, ki lahko ovirajo ustrezno ohranjanje poklicne nezaupljivosti, kot so nezavedna pristranskost ali omejenost virov (glej odstavke A33–A36).

Stopnjevanost

8. Zahteve tega MSR-ja je treba uporabljati v okviru vrste in okoliščin vsake revizije. Na primer:
- (a) kadar revizijo v celoti izvaja partner, zadolžen za posel, kar je lahko primer revizije manj zapletene organizacije, nekatere zahteve iz tega MSR-ja niso ustrezne, ker so določene z vključenostjo drugih članov delovne skupine za posel (glej odstavka A13–A14);
 - (b) kadar partner, zadolžen za posel, ne izvaja revizije v celoti ali pri reviziji organizacije, katere vrsta in okoliščine so bolj zapletene, lahko dodeli načrtovanje ali opravljanje nekaterih postopkov, nalog ali dejanj drugim članom delovne skupine za posel.

Odgovornost partnerja, zadolženega za posel

9. Partner, zadolžen za posel, je dokončno dogovoren za izpolnjevanje zahtev tega MSR-ja. Pojem »partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za ...« se uporablja za tiste zahteve, pri katerih lahko partner, zadolžen za posel, dodeli načrtovanje ali opravljanje postopkov, nalog ali dejanj ustrezno usposobljenim ali ustrezno izkušenim članom delovne skupine za posel. Za druge zahteve je v tem MSR-ju izrecno predvideno, da zahtevo ali odgovornost izpolni partner, zadolžen za posel, in lahko pridobi informacije od podjetja ali drugih članov delovne skupine za posel (glej odstavke A22–A25).

Datum uveljavitve

10. Ta MSR se uporablja za revizije računovodskih izkazov za obdobje, ki se začne 15. 12. 2022 ali kasneje.

Cilj

11. Revizorjev cilj je upravljati kakovost na ravni posla, da bi pridobil sprejemljivo zagotovilo, da je bila kakovost dosežena tako, da:
- (a) je revizor izpolnil odgovornost in izvedel revizijo v skladu s strokovnimi standardi in veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami; in
 - (b) je poročilo, ki ga je revizor izdal, okoliščinam primerno.

Opredelitev pojmov

12. Za namene teh MSR-jev imajo izrazi naslednji pomen:

- (a) Partner, zadolžen za posel³ (*Engagement partner*) – partner ali drug posameznik, ki ga imenuje podjetje, ki je odgovoren za revizijski posel in njegovo izvedbo, in revizorjevo poročilo, ki je izdano v imenu podjetja, ter ima, kadar je to zahtevano, primerno pooblastilo strokovnega, pravnega ali regulativnega organa.
- (b) Ocenjevanje kakovosti posla (*Engagement quality review*) – nepristransko ovrednotenje bistvenih presoj, ki jih je podala delovna skupina za posel, in sklepov, sprejetih na njihovi podlagi, ki ga izvede ocenjevalec kakovosti posla, in zaključi na datum ali pred datumom poročila o poslu.
- (c) Ocenjevalec kakovosti posla (*Engagement quality reviewer*) – partner, drug posameznik v podjetju ali zunaj njega, ki ga imenuje podjetje za opravljanje ocenjevanja kakovosti posla.
- (d) Delovna skupina za posel (*Engagement team*) – vsi partnerji in strokovno osebje, ki izvajajo revizijski posel, in vsi drugi posamezniki, ki opravljajo revizijske postopke pri poslu, razen revizorjevega zunanjega veščaka⁴ in notranjih revizorjev, ki zagotavljajo neposredno pomoč pri poslu⁵ (glej odstavke A15–A25).
- (e) Podjetje (*Firm*) – samostojni podjetnik, osebna družba, kapitalska družba ali druga organizacija računovodskih strokovnjakov ali enakovredno v javnem sektorju (glej odstavek A26).
- (f) Podjetje v mreži (*Network firm*) – podjetje ali organizacija, ki spada v mrežo podjetij (glej odstavek A27).
- (g) Mreža (*Network*) – velika struktura (glej odstavek A27):
 - (i) namenjena sodelovanju; in
 - (ii) nedvoumno namenjena pridobivanju dobička ali delitvi stroškov ali si deli skupno lastništvo, obvladovanje ali poslovanje, skupne usmeritve in postopke upravljanja kakovosti, skupno poslovno strategijo, uporabo skupne zaščitne znamke ali znaten del strokovnih kadrov.
- (h) Partner (*Partner*) – vsak posameznik s pooblastilom, da zaveže podjetje k izvedbi posla izvajanja strokovnih storitev.
- (i) Osebje (*Personnel*) – partnerji in strokovno osebje v podjetju.
- (j) Strokovni standardi (*Professional standards*) – Mednarodni standardi revidiranja (MSR-ji) in ustrezne etične zahteve.
- (k) Ustrezne etične zahteve (*Relevant ethical requirements*) – načela poklicne etike in etične zahteve, ki veljajo za računovodske strokovnjake pri izvajanju revizijskega posla. Ustrezne etične zahteve običajno vsebujejo določbe *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA) Odbora za

³ Kjer je primerno, je treba izraze »partner, zadolžen za posel«, »partner« in »podjetje« brati, kot da se nanašajo na primerljive izraze v javnem sektorju.

⁴ MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*, odstavek 6(a), opredeljuje izraz »revizorjev veščak«.

⁵ MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba (Vključitev) dela notranjih revizorjev*, določa omejitve uporabe neposredne pomoči. Prav tako potrjuje, da je zunanjemu revizorju z zakonom ali drugim predpisom prepovedano pridobiti neposredno pomoč od notranjih revizorjev. Zato je vključitev neposredne pomoči omejena na primere, v katerih je dovoljena.

Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, ki se nanašajo na revizije računovodskih izkazov, skupaj s strožjimi nacionalnimi zahtevami.

- (l) Odgovor (*Response*) (v zvezi s sistemom upravljanja kakovosti) – usmeritve ali postopki, ki jih je podjetje oblikovalo in izvajalo za obravnavanje enega ali več tveganj za kakovost:
 - (i) Usmeritve so izjave o tem, kaj je treba in česa ni treba storiti za obravnavanje tveganj(a) za kakovost. Take izjave so lahko dokumentirane, izrecno navedene v sporočilih/komunikacijah ali se pokažejo z dejanji ali odločitvami.
 - (ii) Postopki so dejanja (ukrepi) za izvajanje usmeritev.
- (m) Strokovno osebje (*Staff*) – strokovnjaki, razen partnerjev, vključno z veščaki, ki jih podjetje zaposluje.

Zahteve

Odgovornost vodstva za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijah

13. Partner, zadolžen za posel, prevzame splošno odgovornost za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijskem poslu, vključno s prevzemanjem odgovornosti za ustvarjanje okolja za posel, ki poudarja kulturo podjetja in pričakovano vedenje članov delovne skupine za posel. Pri tem je partner, zadolžen za posel, zadostno in ustrezno vključen v celoten revizijski posel, tako da ima podlago za ugotavljanje, ali so sprejete pomembne presoje in zaključki ustrezni glede na vrsto in okoliščine posla (glej odstavke A28–A37).
14. Pri ustvarjanju okolja, opisanega v odstavku 13, partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za jasna, dosledna in učinkovita dejanja, ki odražajo zavezanost podjetja kakovosti ter določajo in sporočajo pričakovano vedenje članov delovne skupine za posel, vključno s poudarjanjem (glej odstavke A30–A34):
 - (a) da so vsi člani delovne skupine za posel odgovorni za prispevek k upravljanju in doseganju kakovosti na ravni posla;
 - (b) pomembnosti poklicne etike, vrednot in odnosa do članov delovne skupine za posel;
 - (c) pomembnosti odprte in trdne komunikacije v delovni skupini za posel in podpiranje sposobnosti članov delovne skupine za posel, da brez strahu pred povračilnimi ukrepi izrazijo svoje pomisleke;
 - (d) pomembnosti strokovnega presojanja vsakega člana delovne skupine za posel ves čas revizijskega posla.
15. Če partner, zadolžen za posel, dodeli načrtovanje ali opravljanje postopkov, nalog ali dejanj, povezanih z zahtevo tega MSR-ja drugim članom delovne skupine za posel, da pomagajo partnerju, zadolženemu za posel, pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja, še naprej prevzema splošno odgovornost za upravljanje in doseganje kakovosti revizijskega posla z usmerjanjem in nadzorom teh članov delovne skupine za posel in pregledovanjem njihovega dela (glej odstavka 9, A37).

Ustrezne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo

16. Partner, zadolžen za posel, pozna ustrezne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo, ki veljajo glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla (glej odstavke A38–A42, A48).

17. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost, da so drugi člani delovne skupine za posel seznanjeni z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla, in s tem povezanimi usmeritvami ali postopki podjetja, vključno s tistimi, ki obravnavajo (glej odstavke A23–A25, A40–A44):
 - (a) prepoznavanje, ovrednotenje in nevarnost za izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev, vključno z neodvisnostjo;
 - (b) okoliščine, ki lahko povzročijo kršitev ustreznih etičnih zahtev, vključno z neodvisnostjo, in odgovornost članov delovne skupine za posel, ko izvejo za kršitve;
 - (c) odgovornost članov delovne skupine za posel, ko izvejo za primer neskladja podjetja z zakoni in drugimi predpisi.⁶
18. Če je partner, zadolžen za posel, seznanjen z zadevami, ki kažejo, da obstaja nevarnost neskladnosti z ustreznimi etičnimi zahtevami, oceni nevarnost z uporabo usmeritev ali postopkov podjetja, tako da uporabi ustrezne informacije iz podjetja, delovne skupine za posel ali drugih virov in ustrezno ukrepa (glej odstavka A43–A44).
19. Partner, zadolžen za posel, mora biti po potrebi ves čas revizijskega posla z opazovanjem in poizvedovanjem pozoren na kršitve ustreznih etičnih zahtev ali s temi povezanih usmeritev ali postopkov podjetja s strani članov delovne skupine za posel (glej odstavek A45).
20. Če partner, zadolžen za posel, prek sistema upravljanja kakovosti podjetja ali iz drugih virov izve za zadeve, ki kažejo, da ustrezne etične zahteve, ki veljajo glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla, niso bile izpolnjene, po posvetovanju z drugimi v podjetju ustrezno ukrepa (glej odstavek A46).
21. Pred datiranjem revizorjevega poročila partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za ugotavljanje, ali so bile izpolnjene ustrezne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo (glej odstavka A38 in A47).

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijskih poslov

22. Partner, zadolžen za posel, ugotovi, ali so bile upoštevane usmeritve ali postopki podjetja za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijskih poslov ter ali so sklepi, sprejeti v zvezi s tem, ustrezni (glej odstavke A49–A52, A58).
23. Partner, zadolžen za posel, upošteva informacije, pridobljene v postopku sprejema in ohranjanja, pri načrtovanju in izvajanju revizijskega posla v skladu z MSR-ji in izpolnjuje zahteve tega MSR-ja (glej odstavke A53–A56).
24. Če delovna skupina za posel izve za informacije, zaradi katerih bi lahko podjetje zavrnilo revizijski posel, če bi te informacije podjetje poznalo pred sprejemom ali ohranjanjem razmerja z naročnikom ali posebnega posla, jih partner, zadolžen za posel, takoj sporoči podjetju, da lahko podjetje in partner, zadolžen za posel, sprejmeta potrebne ukrepe (glej odstavek A57).

Viri posla

25. Partner, zadolžen za posel, določi, da so delovni skupini za posel pravočasno dodeljeni ali dani na voljo zadostni in ustrezni viri za izvedbo posla, pri čemer upošteva vrsto in okoliščine revizijskega

⁶ MSR 250 (prenovljen) – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov.*

posla, usmeritve ali postopke podjetja in vse spremembe, ki se lahko pojavijo med poslom (glej odstavke A59–A70, A73–A74, A79).

26. Partner, zadolžen za posel, ugotovi, da imajo člani delovne skupine za posel in vsi revizorjevi zunanji veščaki in notranji revizorji, ki zagotavljajo neposredno pomoč in niso del delovne skupine za posel, skupaj ustrezno usposobljenost in zmožnosti, vključno s tem, da imajo na voljo dovolj časa za opravljanje revizijskega posla (glej odstavke A62, A71–A74).
27. Če partner, zadolžen za posel, zaradi izpolnjevanja zahtev iz odstavkov 25 in 26, ugotovi, da so dodeljeni ali razpoložljivi viri nezadostni ali neustrezni glede na okoliščine revizijskega posla, partner, zadolžen za posel ustrezno ukrepa, vključno s komuniciranjem z ustreznimi posamezniki o potrebi po dodelitvi ali zagotovitvi dodatnih ali drugih virov za posel (glej odstavka A75–A78).
28. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za ustrezno uporabo virov, ki so dodeljeni ali na voljo delovni skupini za posel glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla (glej odstavke A63–A69).

Izvedba posla

Usmerjanje, nadzor in pregledovanje

29. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za usmerjanje in nadzor članov delovne skupine za posel in pregledovanje njihovega dela (glej odstavek. A80).
30. Partner, zadolžen za posel, določi, da so vrsta, čas in obseg usmerjanja, nadzora in pregledovanja (glej odstavke A81–A89, A94–A97):
 - (a) načrtovani⁷ in izvedeni v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja, strokovnimi standardi in veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in
 - (b) se odzivajo na vrsto in okoliščine revizijskega posla ter vire, ki jih je podjetje dodelilo in dalo na voljo delovni skupini za posel.
31. Partner, zadolžen za posel, v času revizijskega posla v ustreznih točkah pregleda revizijsko dokumentacijo, vključno z revizijsko dokumentacijo, ki se nanaša na (glej odstavke A90–A93):
 - (a) pomembne zadeve,⁸
 - (b) pomembne presoje, vključno s tistimi, ki se nanašajo na težke ali sporne zadeve, prepoznane med revizijskim poslom, in sprejetimi sklepi, in
 - (c) druge zadeve, ki so po strokovni presoji partnerja, zadolženega za posel, pomembne za njegovo odgovornost.
32. Na datum revizorjevega poročila ali pred tem partner, zadolžen za posel, s pregledovanjem revizijske dokumentacije in razpravami z delovno skupino za posel, ugotovi, da so pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, ki podpirajo sprejete sklepe in omogočajo izdajo revizorjevega poročila (glej odstavke A90–A94).

⁷ MSR 300 – Načrtovanje revizije računovodskih izkazov, odstavek 11.

⁸ MSR 230 – Revizijska dokumentacija, odstavek 8(c).

33. Pred datiranjem revizorjevega poročila partner, zadolžen za posel, pregleda računovodske izkaze in revizorjevo poročilo, vključno (če je ustrezno) z opisom ključnih revizijskih zadev⁹ in povezano revizijsko dokumentacijo, da ugotovi, ali bo izdano poročilo v danih okoliščinah ustrezno.¹⁰
34. Pred njihovo izdajo partner, zadolžen za posel, pregleda pisna sporočila poslovodstvu, pristojnim za upravljanje ali regulativnim organom (glej odstavek A98).

Posvetovanje

35. Partner, zadolžen za posel (glej odstavke A99–A102):
- (a) prevzame odgovornost za to, da delovna skupina za posel izvede posvetovanje o:
 - (i) težavnih ali spornih zadevah in zadevah, o katerih se je treba v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja posvetovati;
 - (ii) drugih zadevah, ki po strokovni presoji partnerja, zadolženega za posel, zahtevajo posvetovanje;
 - (b) ugotovi, ali so se člani delovne skupine za posel med revizijskim poslom ustrezno posvetovali, tako v okviru delovne skupine za posel kot med delovno skupino za posel in drugimi na ustrezni ravni v okviru podjetja in zunaj njega;
 - (c) ugotovi, ali so vrsta in področje ter sklepi, ki izhajajo iz takih posvetovanj, dogovorjeni s stranko, s katero se je posvetoval;
 - (d) ugotovi, ali so bili dogovorjeni sklepi izvedeni.

Ocenjevanje kakovosti posla

36. Pri revizijskih poslih, za katere se zahteva ocenjevanje kakovosti posla, partner, zadolžen za posel (glej odstavek A103):
- (a) ugotovi, da je bil imenovan ocenjevalec kakovosti posla;
 - (b) sodeluje z ocenjevalcem kakovosti posla in obvesti druge člane delovne skupine za posel o njihovi odgovornosti za to;
 - (c) razpravlja o pomembnih zadevah in pomembnih presojah, ki izhajajo iz revizijskega posla, vključno s tistimi, ki sta jih z ocenjevalcem kakovosti posla prepoznala med ocenjevanjem kakovosti posla;
 - (d) ne datira revizorjevega poročila, dokler ni končano ocenjevanje kakovosti posla (glej odstavke A104–A106).

Razlike v mnenju

37. Če se v delovni skupini za posel ali med delovno skupino za posel in ocenjevalcem kakovosti posla ali posamezniki, ki opravljajo dejavnosti v okviru sistema upravljanja kakovosti v podjetju, vključno s tistimi,

⁹ MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zahtev v poročilu neodvisnega revizorja.*

¹⁰ MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o revizijskih izkazih* ali prenovljen MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

ki zagotavljajo svetovanje, pojavijo razlike v mnenju, delovna skupina za posel upošteva usmeritve ali postopke podjetja za obravnavanje in reševanje takih razlik v mnenju (glej odstavka A107–A108).

38. Partner, zadolžen za posel:

- (a) prevzame odgovornost za obravnavanje in reševanje razlik v mnenju v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja,
- (b) ugotovi, da so sprejeti sklepi dokumentirani in izvedeni ter
- (c) ne datira revizorjevega poročila, dokler niso rešene vse razlike v mnenju.

Spremljanje in odpravljanje pomanjkljivosti

39. Partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za (glej odstavke A109–A112):

- (a) spoznavanje informacij iz procesa spremljanja in odpravljanje pomanjkljivosti v podjetju, kot jih je sporočilo podjetje, vključno, če je ustrezno, z informacijami iz procesa spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti v mreži ali med podjetji v mreži;
- (b) ugotavljanje pomembnosti in vpliva informacij iz odstavka 39(a) na revizijski posel in ustrezno ukrepanje;
- (c) ohranjanje pozornosti ves čas revizijskega posla za informacije, ki so morda lahko pomembne za postopek spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti v podjetju in sporočanje takih informacij odgovornim za postopek.

Prevzemanje splošne odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti

40. Pred datiranjem revizorjevega poročila partner, zadolžen za posel, ugotovi, da je prevzel splošno odgovornost za upravljanje kakovosti pri revizijskem poslu. Pri tem partner, zadolžen za posel, ugotovi, da (glej odstavke A113–A116):

- (a) je bila vključenost partnerja, zadolženega za posel, zadostna in ustrezna ves čas revizijskega posla, tako da ima partner, zadolžen za posel, podlago za ugotavljanje, da so sprejete pomembne presoje in sklepi ustrezni glede na vrsto in okoliščine posla;
- (b) so bili pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja upoštevani vrsta in okoliščine revizijskega posla, vse njegove spremembe in s tem povezane usmeritve ali postopki podjetja.

Dokumentacija

41. Pri uporabi MSR-ja 230¹¹ revizor vključi v revizijsko dokumentacijo (glej odstavke A117–A120):

- (a) prepoznane zadeve, ustrezne razprave z osebjem in sprejete sklepe v zvezi z:
 - (i) izpolnjevanjem odgovornosti v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno z neodvisnostjo,
 - (ii) sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki in revizijskega posla;
- (b) vrsto in področje ter sklepe, ki izhajajo iz posvetovanj, opravljenih med revizijskim poslom, in kako so bili taki sklepi izvedeni;

¹¹ MSR 230, odstavki 8–11 in A6.

- (c) če je revizijski posel predmet ocenjevanja kakovosti posla, da je bilo ocenjevanje kakovosti posla končano na dan revizorjevega poročila ali pred njim.

* * *

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

Področje tega MSR-ja (glej odstavke 1)

- A1. Ta MSR se uporablja za vse revizije računovodskih izkazov, vključno z revizijami računovodskih izkazov skupine. Prenovljeni MSR 600¹² obravnava posebne premisleke, ki veljajo za revizijo računovodskih izkazov skupine in kadar so vključeni revizorji sestavnih delov. Prenovljeni MSR 600, po potrebi prilagojen okoliščinam, lahko pomaga pri reviziji računovodskih izkazov, kadar delovna skupina za posel vključuje posameznike iz drugega podjetja. Prenovljeni MSR 600 lahko na primer pomaga, kadar je tak posameznik vključen v fizično štetje zalog, pregled opredmetenih osnovnih sredstev ali opravljanje revizijskih postopkov v centru za skupne storitve na oddaljeni lokaciji.

Sistem upravljanja kakovosti v podjetju in vloga delovnih skupin za posel (glej odstavke 2–9)

- A2. MSUK 1 obravnava odgovornost podjetja za načrtovanje, izvajanje in delovanje sistema upravljanja kakovosti.
- A3. Podjetja ali nacionalne zahteve lahko uporabljajo različno terminologijo ali okvire za opis sestavin sistema upravljanja kakovosti. Nacionalne zahteve, ki obravnavajo odgovornost podjetja za načrtovanje, izvajanje in delovanje sistema upravljanja kakovosti, so vsaj tako zahtevne kot MSUK 1, če obravnavajo zahteve MSUK-a 1 in nalagajo obveznosti podjetju za doseganje njegovega cilja.

Odgovornost delovne skupine za posel v zvezi s sistemom upravljanja kakovosti v podjetju (glej odstavke 4)

- A4. Upravljanje kakovosti na ravni posla je podprto s sistemom upravljanja kakovosti v podjetju in ga določajo posebna vrsta in okoliščine revizijskega posla. V skladu z MSUK-om 1 je podjetje odgovorno za sporočanje informacij, ki omogočajo delovni skupini za posel, da razume in izvaja odgovornost v zvezi z izvajanjem poslov. Taka sporočila lahko na primer vključujejo usmeritve ali postopke za posvetovanje z imenovanimi posamezniki v določenih situacijah, ki vključujejo zapletene strokovne ali druge etične zadeve, ali za vključevanje veščakov, ki jih imenuje podjetje za določene posle zaradi opravljanja revizijskih postopkov v zvezi z določenimi zadevami (npr., podjetje lahko določi, da morajo biti pri revizijah finančnih institucij v revidiranje pričakovanih popravkov kreditnih izgub vključeni veščaki, ki jih imenuje podjetje).
- A5. Odgovori na ravni podjetja lahko vključujejo usmeritve ali postopke, ki so jih določili mreža ali druga podjetja, strukture ali organizacije v isti mreži (zahteve mreže ali storitve mreže so podrobneje opisane v MSUK-u 1 v poglavju Zahteve mreže ali storitve mreže).¹³ Zahteve tega MSR-ja temeljijo na predpostavki, da je podjetje odgovorno za sprejemanje potrebnih ukrepov, ki omogočajo delovnim skupinam za posel, da izvajajo ali uporabljajo zahteve mreže ali storitve mreže pri revizijskem poslu (na primer, zahteva podjetju v mreži, da uporabi revizijsko metodologijo, ki jo je razvila mreža). V

¹² MSR 600 (prenovljen) – *Posebne presoje — Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

¹³ MSUK 1, odstavek 49(b).

skladu z MSUK-om 1 je podjetje odgovorno za določanje, kako so zahteve mreže ali storitve mreže pomembne za sistem upravljanja kakovosti podjetja in kako se v njem upoštevajo.¹⁴

- A6. Nekateri odgovori na ravni podjetja na tveganja za kakovost se ne izvajajo na ravni posla, vendar so vseeno pomembni pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja. Odgovori na ravni podjetja, na katere se morda lahko zanese delovna skupina za posel pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja, vključujejo:
- postopke zaposlovanja osebja in strokovnega usposabljanja,
 - programe informacijske tehnologije (IT), ki podpirajo spremljanje neodvisnosti v podjetju,
 - razvoj programov IT, ki podpirajo sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijskih poslov,
 - razvoj revizijske metodologije in z njo povezana izvedbena orodja in navodila.
- A7. Zaradi posebnosti in okoliščin vsakega revizijskega posla in sprememb, do katerih lahko pride med revizijskim poslom, podjetje ne more prepoznati vseh tveganj za kakovost, ki se lahko pojavijo na ravni posla, ali določiti vseh ustreznih in primernih odgovorov. V skladu s tem delovna skupina za posel strokovno presoja, ali je treba na ravni posla oblikovati in izvajati dodatne odgovore, poleg tistih, določenih v usmeritvah ali postopkih podjetja, da se doseže cilj tega MSR-ja.¹⁵
- A8. Na odločitev delovne skupine za posel, ali so potrebni odgovori na ravni posla (in če so, kakšni so ti odgovori), vplivajo zahteve tega MSR-ja, razumevanje posebnosti in okoliščin posla s strani delovne skupine za posel in sprememb med revizijskim poslom. Med poslom se na primer lahko pojavijo nepredvidene okoliščine, zaradi katerih lahko partner, zadolžen za posel, zahteva vključitev ustrezno izkušenega osebja poleg tistega, ki je bilo prvotno dodeljeno ali na voljo.
- A9. Relativna uravnoteženost prizadevanj delovne skupine za posel pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja (tj. uravnoteženost med izvajanjem odgovorov podjetja ter oblikovanjem in izvajanjem dodatnih odgovorov za posamezen posel, poleg tistih, določenih v usmeritvah ali postopkih podjetja) se lahko spreminja. Podjetje lahko na primer oblikuje revizijski program za uporabo v okoliščinah, ki veljajo za revizijski posel (npr. revizijski program za posamezno panogo). Poleg določanja časa in obsega postopkov, ki jih je treba opraviti, je lahko potreba po dodatnih revizijskih postopkih, ki naj bi se dodali revizijskemu programu na ravni posla, majhna ali je sploh ni. Druga možnost je, da so lahko dejanja delovne skupine za posel pri izpolnjevanju zahtev za izvajanje posla iz tega MSR-ja bolj osredotočena na oblikovanje in izvajanje odgovorov na ravni posla za obravnavo posebnosti in okoliščin posla (npr. načrtovanje in izvedba postopkov za obravnavanje tveganj pomembno napačne navedbe, ki jih revizijski programi podjetja ne predvidevajo).
- A10. Običajno se pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja delovna skupina za posel lahko zanaša na usmeritve ali postopke podjetja, razen če:
- razumevanje ali praktične izkušnje delovne skupine za posel kažejo, da usmeritve ali postopki podjetja ne bodo uspešno obravnavali vrste in okoliščin posla; ali
 - informacije podjetja ali druge stranke kažejo drugačno uspešnost takih usmeritev ali postopkov (npr. informacije, pridobljene z dejavnostmi spremljanja v podjetju, zunanji pregledi ali drugi ustrezni viri, kažejo, da usmeritve ali postopki podjetja ne delujejo učinkovito).

¹⁴ MSUK 1, odstavek 49(a).

¹⁵ MSR 200 zahteva, da revizor pri načrtovanju in opravljanju revizije računovodskih izkazov strokovno presoja.

- A11. Če partner, zadolžen za posel, izve (vključno s tem, da ga obvestijo drugi člani delovne skupine za posel), da so odgovori podjetja na tveganja za kakovost v okviru določenega posla neučinkoviti ali da se partner, zadolžen za posel, ne more zanesti na usmeritve ali postopke podjetja, take informacije nemudoma sporoči podjetju v skladu z odstavkom 39(c), saj so take informacije pomembne za postopek spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti v podjetju. Če na primer član delovne skupine za posel prepozna, da je revizijski računalniški program varnostno pomanjkljiv, pravočasno sporočanje takih informacij ustreznemu osebju omogoči podjetju, da sprejme ukrepe za posodobitev in ponovno izdajo revizijskega računalniškega programa. V zvezi z zadostnimi in ustreznimi viri glej tudi odstavek A70.

Informacije, pomembne za upravljanje kakovosti na ravni posla (glej odstavek 6)

- A12. Izpolnjevanje zahtev iz drugih MSR-jev lahko zagotovi informacije, ki so pomembne za upravljanje kakovosti na ravni posla. Spoznavanje organizacije in njenega okolja, ki je potrebno v skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019)¹⁶, zagotavlja na primer informacije, ki so morda pomembne za izpolnjevanje zahtev tega MSR-ja. Take informacije so lahko pomembne za določanje:

- vrste virov, ki jih je treba uporabiti za različna revizijska področja, kot je uporaba ustrezno izkušenih članov skupine za področja z visokim tveganjem ali vključevanje veščakov za obravnavo zapletenih zadev;
- količine virov, ki jih je treba dodeliti posebnim revizijskim področjem, na primer število članov skupine, ki so dodeljeni, da se udeležijo fizičnega štetja zalog na več lokacijah;
- vrste, časa in obsega pregledovanja dela, ki ga opravijo člani skupine na podlagi ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe;
- predvidenih revizijskih ur, vključno z dodatnim časom in časom bolj izkušenih članov delovne skupine za posel na tistih področjih, kjer obstaja več tveganj pomembno napačne navedbe ali so prepoznana tveganja ocenjena kot večja.

Stopnjevanost (glej odstavka 2, 8)

- A13. V manjšem podjetju lahko usmeritve ali postopki podjetja določijo partnerja, zadolženega za posel, ki v imenu podjetja oblikuje številne odgovore na tveganja za kakovost v podjetju, saj je to lahko učinkovitejši pristop k oblikovanju in izvajanju odgovorov kot dela sistema upravljanja kakovosti v podjetju. Poleg tega so lahko usmeritve ali postopki manjšega podjetja manj formalni. V zelo majhnem podjetju z razmeroma majhnim številom revizijskih poslov lahko podjetje na primer določi, da ni potrebe po vzpostavitvi sistema za spremljanje neodvisnosti na ravni podjetja, temveč bo neodvisnost na ravni posameznega posla spremljal partner, zadolžen za posel.
- A14. Zahteve v zvezi z usmerjanjem, nadzorom in pregledovanjem dela drugih članov delovne skupine za posel, so pomembne le, če so v delovni skupini za posel poleg partnerja, zadolženega za posel, tudi drugi člani.

¹⁶ MSR 315 (prenovljen 2019) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.*

Opredelitev pojmov

Delovna skupina za posel (glej odstavek 12(d))

- A15. Delovna skupina za posel se lahko organizira na več načinov. Člani delovne skupine za posel so lahko na primer skupaj ali na različnih geografskih lokacijah in so lahko organizirani v skupine glede na dejavnosti, ki jih opravljajo. Ne glede na to, kako je organizirana delovna skupina za posel, je član delovne skupine za posel vsak posameznik, ki opravlja revizijske postopke¹⁷ pri revizijskem poslu.
- A16. Opredelitev delovne skupine za posel se osredotoča na posameznike, ki opravljajo revizijske postopke pri revizijskem poslu. Revizijski dokazi, ki so potrebni za utemeljitev revizorjevega mnenja in poročila, so pridobljeni predvsem z revizijskimi postopki, opravljenimi v času revizije.¹⁸ Revizijski postopki obsegajo postopke ocenjevanja tveganj¹⁹ in nadaljnje revizijske postopke.²⁰ Kot je pojasnjeno v MSR-ju 500, revizijski postopki vključujejo pregledovanje, opazovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje, analitične postopke in poizvedovanje, ki se pogosto izvajajo kombinirano.²¹ Drugi MSR-ji lahko vključujejo tudi posebne postopke za pridobivanje revizijskih dokazov, na primer MSR 520.²²
- A17. Delovne skupine za posel vključujejo osebe, lahko pa tudi druge posameznike, ki opravljajo revizijske postopke, ki so iz:
- (a) podjetja v mreži ali
 - (b) podjetja, ki ni podjetje v mreži ali drug ponudnik storitev.²³
- Posameznik iz drugega podjetja lahko na primer opravlja revizijske postopke v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela pri revizijskem poslu skupine, se udeleži fizičnega štetja zalog ali pregleda opredmetena osnovna sredstva na oddaljeni lokaciji.
- A18. Delovne skupine za posel lahko vključujejo tudi posameznike iz centrov za skupne storitve, ki opravljajo revizijske postopke. Lahko se na primer določi, da bo določene naloge, ki se ponavljajo ali so posebne vrste, opravila skupina ustrezno usposobljenega osebja, zato delovna skupina za posel vključuje take posameznike. Centre za skupne storitve lahko ustanovijo podjetje, mreža ali druga podjetja, strukture ali organizacije znotraj iste mreže. Centralizirana funkcija se lahko na primer uporablja za poenostavitev postopkov zunanje potrditve.
- A19. Delovne skupine za posel lahko vključujejo posameznike s poglobljenim znanjem na specializiranem področju računovodstva ali revizije, ki opravljajo revizijske postopke pri revizijskem poslu, na primer posameznike s poglobljenim znanjem na področju obračunavanja davka od dobička ali analiziranja zapletenih informacij, pridobljenih z avtomatiziranimi orodji in tehnikami za prepoznavanje nenavadnih ali nepričakovanih razmerij. Posameznik ni član delovne skupine za posel, če je

¹⁷ MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavek A10.

¹⁸ MSR 200, odstavek A30.

¹⁹ MSR 315 (prenovljen 2019) določa zahteve v zvezi s postopki ocenjevanja tveganj.

²⁰ MSR 330 – *Revizorjevi odgovori na ocenjena tveganja*, določa zahteve v zvezi z nadaljnjimi revizijskimi postopki, vključno s preizkusi kontrol in postopki preizkušanja podatkov.

²¹ MSR 500, odstavki A14–A25.

²² MSR 520 – *Analitični postopki*.

²³ MSUK 1, odstavek 16(v).

vklučitev tega posameznika v posel omejena na posvetovanje. Posvetovanja obravnavajo odstavki 35 in A99–A102.

- A20. Če je revizijski posel predmet ocenjevanja kakovosti posla, ocenjevalec kakovosti posla in vsi drugi posamezniki, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla, niso člani delovne skupine za posel. Za take posameznike veljajo posebne zahteve po neodvisnosti.
- A21. Notranji revizor, ki zagotavlja neposredno pomoč, in revizorjev zunanji veščak, katerega delo se uporablja pri poslu, nista člana delovne skupine za posel.²⁴ MSR 610 (prenovljen 2013) in MSR 620 določata zahteve in navodila za revizorja pri uporabi dela notranjih revizorjev v vlogi neposredne pomoči oziroma pri uporabi dela zunanjega veščaka. Skladnost s tema MSR-jema zahteva, da revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o delu notranjega revizorja, ki zagotavlja neposredno pomoč in opravi revizijske postopke v zvezi z delom revizorjevega veščaka.
- A22. Kadar revizorji skupne revizije izvajajo revizijo skupine, so partnerji, zadolženi za posel skupne revizije, in njihove delovne skupine za posel za namene tega MSR-ja skupaj »partner, zadolžen za posel skupine« in »delovna skupina za posel«. Ta MSR pa ne obravnava razmerja med revizorji skupne revizije ali delom, ki ga en revizor skupne revizije opravlja v zvezi z delom drugega revizorja skupne revizije za namene revizije skupine.

Odgovornost partnerja, zadolženega za posel (glej odstavka 9, 12(d))

- A23. Kadar je v tem MSR-ju izrecno predvideno, da zahtevo ali odgovornost izpolni partner, zadolžen za posel, bo morda moral pridobiti informacije od podjetja ali drugih članov delovne skupine za posel, da bi izpolnil zahtevo (npr. informacije za sprejem zahtevane odločitve ali presoje). Partner, zadolžen za posel, mora na primer ugotoviti, da so člani delovne skupine za posel skupaj ustrezno usposobljeni in zmožni opraviti revizijski posel. Za presojo, ali so usposobljenost in zmožnosti delovne skupine za posel ustrezne, bo partner, zadolžen za posel, morda moral uporabiti informacije, ki jih je zbrala delovna skupina za posel, ali informacije iz sistema upravljanja kakovosti v podjetju.

Uporaba usmeritev ali postopkov podjetja s strani članov delovne skupine za posel (glej odstavke 9, 12(d), 17)

- A24. V okviru sistema upravljanja kakovosti v podjetju so člani delovne skupine za posel iz podjetja odgovorni za izvajanje usmeritev ali postopkov podjetja, ki veljajo za revizijski posel. Ker člani delovne skupine za posel iz drugega podjetja niso partnerji niti strokovno osebje partnerja, zadolženega za posel v podjetju, za njih ne velja sistem upravljanja kakovosti v podjetju ali usmeritve ali postopki podjetja. Poleg tega usmeritve ali postopki drugega podjetja morda niso podobni usmeritvam ali postopkom drugega podjetja partnerja, zadolženega za posel. Usmeritve ali postopki v zvezi z usmerjanjem, nadzorom in pregledovanjem so lahko na primer drugačni, zlasti če je drugo podjetje v pravni ureditvi z drugačnim pravnim sistemom, jezikom ali kulturo kot podjetje partnerja, zadolženega za posel. V skladu s tem bosta morda morala podjetje ali partner, zadolžen za posel, sprejeti drugačne ukrepe za izvajanje usmeritev ali postopkov podjetja v zvezi z delom teh posameznikov, če delovna skupina za posel vključuje posameznike, ki so iz drugega podjetja.

²⁴ Glej MSR 620, odstavka 12–13, in MSR 610 (prenovljen 2013), odstavke 21–25.

A25. Usmeritve ali postopki podjetja lahko zlasti od podjetja ali partnerja, zadolženega za posel, zahtevajo, da sprejme drugačne ukrepe od tistih, ki veljajo za osebe, kadar spoznavajo, ali je posameznik iz drugega podjetja:

- ustrezno usposobljen in zmožen opraviti revizijski posel. Za posameznika na primer ne bi veljali postopki zaposlovanja in usposabljanja v podjetju in zato lahko usmeritve ali postopki navajajo, da je to ugotovitev mogoče sprejeti z drugimi dejanji, kot je pridobivanje informacij od drugega podjetja ali organa za izdajo dovoljenj ali registracijo. Odstavki 26 in A59–A64 prenovljenega MSR-ja 600 vsebujeta navodila o spoznavanju usposobljenosti in zmožnosti revizorjev sestavnih delov;
- razumel etične zahteve, ki so pomembne za revizijski posel skupine. Za posameznika na primer ne bi veljalo usposabljanje v podjetju v zvezi z usmeritvami ali postopki podjetja glede ustreznih etičnih zahtev. Usmeritve ali postopki podjetja lahko navajajo, da spoznavanje omogočajo druga dejanja, kot je zagotavljanje posamezniku informacije, priročnike ali vodiče, ki vsebujejo določbe o ustreznih etičnih zahtevah, ki veljajo za revizijski posel:
- zmožen potrditi neodvisnost. Posamezniki, ki niso osebe, na primer morda ne bodo mogli izpolniti izjave o neodvisnosti neposredno v sistemih podjetja za neodvisnost. Usmeritve ali postopki podjetja lahko navajajo, da lahko taki posamezniki dokažejo svojo neodvisnost v zvezi z revizijskim poslom na druge načine, na primer s pisno potrditvijo.

A26. Kadar usmeritve ali postopki podjetja zahtevajo izvajanje posebnih dejavnosti v določenih okoliščinah (npr. posvetovanje o določeni zadevi), je morda treba s povezanimi usmeritvami ali postopki podjetja seznaniti posameznike, ki niso osebe. Takšni posamezniki lahko potem opozorijo partnerja, zadolženega za posel, če se pojavi okoliščina, kar partnerju, zadolženemu za posel omogoča, da ravna v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja. Če na primer pri revizijskem poslu skupine revizor sestavnega dela opravlja revizijske postopke v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela in prepozna težavno ali sporno zadevo, ki je pomembna za računovodske izkaze skupine in je predmet posvetovanja²⁵ v skladu z usmeritvami ali postopki revizorja skupine, lahko revizor sestavnega dela o zadevi opozori revizorja skupine.

Podjetje (glej odstavek 12(e))

A27. Opredelitev pojma podjetje se v ustreznih etičnih zahtevah lahko razlikuje od opredelitve v tem MSR-ju.

Mreža in podjetje v mreži (glej odstavke 12(f)–12(g))

A28. Opredelitev pojma mreža ali podjetje v mreži v ustreznih etičnih zahtevah se lahko razlikuje od opredelitve v tem MSR-ju. Kodeks IESBA vsebuje tudi navodila v zvezi s pojmom mreža in podjetje v mreži. Mreže in druga podjetja v mreži so lahko strukturirana na različne načine in so v vseh primerih zunaj podjetja. Določbe tega MSR-ja v zvezi z mrežami veljajo tudi za vse strukture ali organizacije, ki niso del podjetja, vendar obstajajo v mreži.

²⁵ Glej odstavek 35.

Odgovornost vodstva za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijah (glej odstavke 13–15)

Prevzemanje splošne odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti

A29. MSUK 1 zahteva, da podjetje določi cilje kakovosti, ki obravnavajo upravljanje in vodenje podjetja, ki podpira zasnovo, izvajanje in delovanje sistema upravljanja kakovosti. Odgovornost partnerja, zadolženega za posel, za upravljanje in doseganje kakovosti podpira kultura podjetja, ki izkazuje zavezanost kakovosti. Pri obravnavanju zahtev iz odstavkov 13 in 14 tega MSR-ja lahko partner, zadolžen za posel, neposredno komunicira z drugimi člani delovne skupine za posel in to komunikacijo okrepi z osebnim vedenjem in dejanji (npr. z zgledom). Kulturo, ki izkazuje zavezanost kakovosti, dodatno oblikujejo in krepijo člani delovne skupine za posel, če pri izvajanju posla izkazujejo pričakovano vedenje.

Stopnjevanost

A30. Vrsta in obseg dejanj partnerja, zadolženega za posel, s katerimi izkazuje zavezanost podjetja h kakovosti, sta lahko odvisna od različnih dejavnikov, vključno z velikostjo, strukturo, geografsko razpršenostjo in zapletenostjo podjetja in delovne skupine za posel, in od vrste in okoliščin revizijskega posla. Pri manjši delovni skupini za posel z malo člani delovne skupine za posel lahko zadostuje vplivanje na želeno kulturo z neposrednim sodelovanjem in ravnanjem, medtem ko je pri večji delovni skupini za posel, ki je razpršena na več lokacij, morda potrebno bolj formalno komuniciranje.

Zadostna in ustrezna vključenost

A31. Zadostno in ustrezno vključenost v revizijski posel lahko partner, zadolžen za posel, pokaže na različne načine, vključno s:

- prevzemanjem odgovornosti za vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadzora članov delovne skupine za posel in pregledovanja njihovega dela pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja;
- spreminjanjem vrste, časa in obsega takega usmerjanja, nadzora in pregledovanja v okviru vrste in okoliščin posla.

Komuniciranje

A32. Komuniciranje je sredstvo, s katerim si delovna skupina za posel pravočasno izmenjuje ustrezne informacije za izpolnjevanje zahtev tega MSR-ja in s tem prispeva k doseganju kakovosti revizijskega posla. Komunikacija lahko poteka med člani delovne skupine za posel, ali s:

- (a) podjetjem (npr. posamezniki, ki opravljajo dejavnosti v okviru sistema upravljanja kakovosti v podjetju, vključno s tistimi, ki jim je dodeljena končna ali operativna odgovornost za sistem upravljanja kakovosti podjetja);
- (b) drugimi, vključenimi v revizijo (npr. notranji revizorji, ki zagotavljajo neposredno pomoč²⁶, ali revizorjev zunanji veščak²⁷); (c) strankami zunaj podjetja (npr. poslovodstvo, pristojni za upravljanje ali regulativni organi).

²⁶ Glej MSR 610 (prenovljen 2013), odstavek A41.

²⁷ Glej MSR 620, odstavka 11(c) in A30.

A33. Vrsta in okoliščine revizijskega posla lahko vplivajo na odločitve partnerja, zadolženega za posel, glede ustreznih sredstev učinkovitega komuniciranja s člani delovne skupine za posel. Za podporo ustreznemu usmerjanju, nadzoru in pregledovanju lahko podjetje na primer uporablja programe IT za lažjo komunikacijo med člani delovne skupine za posel, kadar opravljajo delo na različnih geografskih lokacijah.

Poklicna nezaupljivost (glej odstavek 7)

A34. Partner, zadolžen za posel, je odgovoren za poudarjanje pomembnosti ohranjanja poklicne nezaupljivosti vsakega člana delovne skupine za posel pri revizijskem poslu. Pogoji, vgrajeni v nekatere revizijske posle, lahko ustvarijo pritiske na delovno skupino za posel, ki lahko ovirajo ustrezno ohranjanje poklicne nezaupljivosti pri oblikovanju in opravljanju revizijskih postopkov in ovrednotenju revizijskih dokazov. V skladu s tem bo morda morala delovna skupina za posel pri razvijanju splošne revizijske strategije v skladu z MSR-jem 300 proučiti, ali taki pogoji obstajajo pri revizijskem poslu, in če je tako, kakšne ukrepe bo moralo podjetje ali delovna skupina za posel sprejeti za zmanjšanje takšnih ovir.

A35. Ovire pri ohranjanju poklicne nezaupljivosti na ravni posla lahko vključujejo, vendar niso omejene na:

- omejitve pri načrtovanju finančnih sredstev, ki lahko odvrčajo od vključitve zadostno izkušenih ali strokovno usposobljenih virov, vključno z veščaki, ki so potrebni za revizije organizacij, pri katerih je potrebno poglobljeno strokovno znanje ali posebne veščine za učinkovito razumevanje, ocenjevanje in odgovore na tveganja ter premišljeno spraševanje posloводства;
- kratke roke, ki lahko negativno vplivajo na vedenje tistih, ki opravljajo delo, in tistih, ki usmerjajo, nadzorujejo ali pregledujejo. Zunanji časovni pritiski lahko na primer povzročijo omejitve pri učinkovitem analiziranju zapletenih informacij;
- pomanjkanje sodelovanja ali nepotrebne pritiske s strani posloводства, ki lahko negativno vplivajo na sposobnost delovne skupine za posel pri reševanju zapletenih ali spornih vprašanj;
- nezadostno razumevanje organizacije in njenega okolja, njenega sistema notranjega kontroliranja in primerne okvira računovodskega poročanja, kar lahko omejuje zmožnost delovne skupine za posel za ustrezno presojanje in premišljen dvom o trditvah posloводства;
- težave pri pridobivanju dostopa do evidenc, prostorov, nekaterih zaposlenih, strank, prodajalcev ali drugih, zaradi česar lahko delovna skupina za posel pristransko izbere vire revizijskih dokazov in išče revizijske dokaze pri virih, ki so lažje dostopni;
- preveliko zanašanje na avtomatizirana orodja in tehnike, zaradi česar delovna skupina za posel morda ne bo kritično ocenila revizijskih dokazov.

A36. Nezavedna ali zavedna revizorjeva pristranskost lahko vpliva na strokovne presoje delovne skupine za posel, vključno, na primer, z načrtovanjem in opravljanjem revizijskih postopkov ali ovrednotenjem revizijskih dokazov. Primeri nezavedne revizorjeve pristranskosti, ki lahko ovira ohranjanje poklicne nezaupljivosti, in s tem razumnost strokovnih presoj, ki jih sprejme delovna skupina za posel pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja, lahko vključujejo:

- pristranskost glede razpoložljivosti, ki je težnja k pripisovanju večje teže dogodkom ali izkušnjam, na katere takoj pomislimo ali ki so takoj na voljo, kot tistim, ki niso.

- pristranskost glede potrjevanja, ki je težnja k dajanju večje teže informacijam, ki pritrjujejo dosedanje prepričanje, kot informacijam, ki nasprotujejo ali vzbujajo dvom;
- skupinsko razmišljanje, ki je težnja k skupinskemu razmišljanju ali sprejemanju odločitev, kar odvrta od ustvarjalnosti ali odgovornosti posameznika;
- pristranskost glede pretiranega zaupanja, ki je težnja k precenjevanju lastne sposobnosti za točne ocene tveganja ali druge presoje ali odločitve;
- pristranskost glede povezanosti s podlago, ki je težnja k uporabi začetnih informacij kot podlage, zaradi česar se nadaljnje informacije ne ocenijo ustrezno;
- pristranskost glede avtomatizacije, ki je težnja k dajanju prednosti rezultatom, ustvarjenim z avtomatiziranimi sistemi, tudi če se zaradi človeškega razmišljanja ali nasprotujočih si informacij zastavljajo vprašanja, ali so ti rezultati zanesljivi ali primerni za namen.

A37. Možni ukrepi, ki jih lahko sprejme delovna skupina za posel, lahko zmanjšajo ovire pri ohranjanju poklicne nezaupljivosti na ravni posla, lahko vključujejo:

- ohranjanje pozornosti na spremembe v vrsti ali okoliščinah revizijskega posla, ki zahtevajo dodatne ali drugačne vire za posel, in zahtevajo dodatne ali drugačne vire od tistih posameznikov v podjetju, ki so odgovorni za dodeljevanje ali razporejanje virov za posel;
- izrecno opozarjanje delovne skupine za posel na primere ali situacije, ko je lahko ranljivost za nezavedno ali zavedno revizorjevo pristranskost večja (npr. področja, ki vključujejo večjo presojo) in poudarjanje pomembnosti posvetovanja z bolj izkušenimi člani delovne skupine za posel pri načrtovanju in opravljanju revizijskih postopkov;
- spreminjanje sestave delovne skupine za posel, na primer zahteva, da se za posel dodelijo bolj izkušeni posamezniki z veščinami ali znanjem ali posebnim poglobljenim znanjem;
- vključevanje bolj izkušenih članov delovne skupine za posel za delo/ukvarjanje s člani posloводства, s katerimi je težko ali zahtevno sodelovati;
- vključevanje članov delovne skupine za posel s posebnimi veščinami in znanjem ali revizorjevega veščaka, ki delovni skupini za posel pomagajo pri zapletenih ali subjektivnih področjih revizije;
- prilagajanje vrste, časa in obsega usmerjanja, nadzora ali pregledovanja z vključevanjem bolj izkušenih članov delovne skupine za posel, pogostejšim osebnim nadzorom ali bolj poglobljenim pregledovanjem določenega delovnega gradiva za:
 - zapletena ali subjektivna področja revizije,
 - področja, ki predstavljajo tveganja za doseganje kakovosti pri revizijskem poslu,
 - področja s tveganjem prevare,
 - prepoznano ali domnevno neskladje z zakoni ali drugimi predpisi;
- določanje pričakovanj:
 - manj izkušeni člani delovne skupine za posel se pogosteje in pravočasno posvetujejo pri bolj izkušenih članih delovne skupine za posel ali partnerju, zadolženem za posel,

- bolj izkušeni člani delovne skupine za posel so na voljo manj izkušenim članom delovne skupine za posel ves čas revizijskega posla in se bodo pozitivno in pravočasno odzvali na njihova spoznanja, prošnje za nasvet ali pomoč;
- komuniciranje s pristojnimi za upravljanje, kadar poslovodstvo izvaja nepotreben pritisk ali ima delovna skupina za posel težave pri pridobivanju dostopa do evidenc, prostorov, nekaterih zaposlenih, strank, prodajalcev ali drugih, od katerih bi bilo treba pridobiti revizijske dokaze.

Dodeljevanje postopkov, nalog ali dejanj drugim članom delovne skupine za posel (glej odstavek 15)

A38. Zadostno in ustrezno vključenost v revizijski posel, kadar so bili postopki, naloge ali dejanja dodeljeni drugim članom delovne skupine za posel, lahko partner, zadolžen za posel, dokaže na različne načine, vključno z:

- obveščanjem zadolženih o vrsti njihove odgovornosti in pooblastilu, področju dodeljenega dela in njegovih ciljih in dajanju drugih potrebnih navodil in ustreznih informacij;
- usmerjanjem in nadzorovanjem zadolženih;
- pregledovanjem dela zadolženih za ovrednotenje sprejetih sklepov, poleg zahtev iz odstavkov 29–34.

Ustrezne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo (glej odstavke 16–21)

Ustrezne etične zahteve (glej odstavke 1, 16–21)

A39. MSR 200²⁸ zahteva, da revizor izpolnjuje ustrezne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo, v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov. Ustrezne etične zahteve se lahko razlikujejo od vrste in okoliščin posla. Na primer, nekatere zahteve v zvezi z neodvisnostjo lahko veljajo samo pri opravljanju revizij kotirajočih organizacij. Prenovljeni MSR 600 vključuje dodatne zahteve in navodila k tistim iz tega MSR-ja glede komuniciranja o ustreznih etičnih zahtevah z revizorji sestavnih delov.

A40. Glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla so lahko za posel pomembni nekateri zakoni, drugi predpisi ali vidiki ustreznih etičnih zahtev, na primer tisti, ki se nanašajo na neskladje z zakoni ali drugimi prepisi, na primer tistimi, ki obravnavajo pranje denarja ali podkupovanje.

A41. Informacijski sistem podjetja in viri, ki jih zagotavlja podjetje, lahko pomagajo delovni skupini za posel pri razumevanju in izpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev, ki veljajo za vrsto in okoliščine revizijskega posla. Podjetje lahko na primer:

- delovni skupini za posel posreduje zahteve po neodvisnosti;
- zagotovi usposabljanje za delovne skupine za posel o ustreznih etičnih zahtevah;
- pripravi priročnike in vodnike (tj. intelektualne vire), ki vsebujejo določbe ustreznih etičnih zahtev in navodila za njihovo uporabo glede na vrsto in okoliščine podjetja in njegovih poslov;
- dodeli osebje za upravljanje in spremljanje izpolnjevanja ustreznih etičnih zahtev (npr. MSUK 1 zahteva, da podjetje vsaj enkrat letno pridobi dokumentirano potrditev izpolnjevanja zahtev po neodvisnosti od celotnega osebja, ki mora biti neodvisno v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami) ali zagotovi svetovanje o zadevah, povezanih z ustreznimi etičnimi zahtevami;

²⁸ MSR 200, odstavki 14 in A16–A19.

- vzpostavi usmeritve ali postopke za člane delovne skupine za posel, da sporočijo ustrezne in zanesljive informacije ustreznim osebam v podjetju ali partnerju, zadolženemu za posel, kot so usmeritve ali postopki za delovne skupine za posel, da:
 - sporočijo informacije o poslih naročnika in o področju storitev, vključno s storitvami, ki niso povezane z dajanjem zagotovil, da bi podjetju omogočili prepoznavanje nevarnosti za neodvisnost v času trajanja posla in v obdobju, na katero se nanaša obravnavana zadeva;
 - sporočijo okoliščine in razmerja, ki lahko povzročijo nevarnost za neodvisnost, tako da lahko podjetje ovrednoti, ali je taka nevarnost na sprejemljivi ravni, in če ni, obravnavajo nevarnost tako, da jo odpravijo ali zmanjšajo na sprejemljivo raven;
 - takoj sporočijo vse kršitve ustreznih etičnih zahtev, vključno s tistimi, ki so povezane z neodvisnostjo.

A42. Partner, zadolžen za posel, lahko upošteva informacije, komunikacijo in vire, opisane v odstavku A40, kadar določa, ali je lahko pri izpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev odvisen od usmeritev ali postopkov podjetja.

A43. Odprta in trdna komunikacija med člani delovne skupine za posel o ustreznih etičnih zahtevah lahko pomaga tudi pri:

- opozarjanju članov delovne skupine za posel na ustrezne etične zahteve, ki so lahko posebej pomembne za revizijski posel, in
- obveščanju partnerja, zadolženega za posel, o zadevah, ki so pomembne za razumevanje delovne skupine za posel in za njeno izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev s tem povezanih usmeritev ali postopkov podjetja.

Prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti za izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev (glej odstavka 17–18)

A44. V skladu MSUK-om 1 odgovori podjetja za obravnavanje tveganj za kakovost v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi, ki so povezane z neodvisnostjo za člane delovne skupine za posel, vključujejo usmeritve ali postopke za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev.

A45. Ustrezne etične zahteve lahko vsebujejo določbe o prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti in kako jih je treba obravnavati. Kodeks IESBA na primer pojasnjuje, da se lahko pojavi nevarnost koristoljubja za skladnost s temeljnim načelom strokovne usposobljenosti in primerne skrbnosti, če je ponujeno plačilo za revizijski posel tako nizko, da bi bilo težko opraviti posel v skladu s strokovnimi standardi.²⁹

Kršitve ustreznih etičnih zahtev (glej odstavke 19)

A46. V skladu z MSUK-om 1 mora podjetje vzpostaviti usmeritve ali postopke za prepoznavanje, sporočanje, ovrednotenje in poročanje o vseh kršitvah ustreznih etičnih zahtev in ustrezno pravočasno odzivanje na vzroke in posledice kršitev.

²⁹ Kodeks IESBA, odstavek 330.3 A2.

Sprejemanje ustreznih ukrepov (glej odstavek 20)

A47. Ustrezni ukrepi lahko na primer vključujejo:

- upoštevanje usmeritev ali postopkov podjetja v zvezi s kršitvami ustreznih etičnih zahtev, vključno z obveščanjem ali posvetovanjem z ustreznimi posamezniki, da se lahko sprejme ustrezen ukrep, vključno z disciplinskimi ukrepi;
- komuniciranje s pristojnimi za upravljanje;
- komuniciranje z regulativnimi ali strokovnimi organi. V nekaterih okoliščinah lahko zakon ali drug predpis zahteva komuniciranje z regulativnimi organi;
- posvetovanje o pravnih zadevah;
- odstop od revizijskega posla, kadar je odstop mogoč v skladu z veljavnim zakonom ali drugim predpisom.

Pred datiranjem revizorjevega poročila (glej odstavek 21)

A48. Prenovljeni MSR 700 zahteva, da revizorjevo poročilo vključuje izjavo, da je revizor neodvisen od organizacije v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami v zvezi z revizijo, in da je revizor izpolnil drugo etično odgovornost v skladu s temi zahtevami.³⁰ Opravljanje postopkov, zahtevanih v odstavkih 16–21 tega MSR-ja, je podlaga za te izjave v revizorjevem poročilu.

Upoštevanje posebnosti organizacij v javnem sektorju

A49. Zakonski ukrepi lahko zagotavljajo varovala za neodvisnost revizorjev javnega sektorja. Vendar bodo morda morali revizorji javnega sektorja ali revizijska podjetja, ki opravljajo revizije javnega sektorja v imenu zakonitega revizorja, glede na pogoje pooblastila v določeni pravni ureditvi, prilagoditi svoj pristop za spodbujanje skladnosti z odstavkom 16. Če pooblastilo revizorja javnega sektorja ne dovoljuje odstopa od revizijskega posla, lahko to v javnem poročilu vključuje razkritje okoliščin, ki so nastale, in bi, če bi bile v zasebnem sektorju, vodile revizorja k odstopu.

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijskih poslov (glej odstavke 22–24)

A50. MSUK 1 zahteva, da podjetje določi cilje kakovosti, ki obravnavajo sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov.

A51. Informacije, kot so spodaj navedene, lahko pomagajo partnerju, zadolženemu za posel, pri ugotavljanju, ali so sprejeti sklepi v zvezi s sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki in revizijskih poslov ustrezni:

- neoporečnost in etične vrednote glavnih lastnikov, ključnega posloводства in pristojnih za upravljanje v organizaciji,
- ali so na voljo zadostni in ustrezni viri za opravljanje posla,
- ali so posloводство in pristojni za upravljanje priznali svojo odgovornost v zvezi s poslom,

³⁰ MSR 700 (prenovljen), odstavek 28(c).

- ali je delovna skupina za posel usposobljena in zmožna, vključno s tem, da ima na voljo dovolj časa za opravljanje posla,
 - ali pomembne zadeve, ki so se pojavile med sedanjim ali prejšnjim poslom, vplivajo na ohranjanje posla.
- A52. V skladu z MSUK-om 1 mora podjetje pri odločitvah o sprejemu in ohranjanju posla presoditi, ali je sposobno opraviti posel v skladu s strokovnimi standardi in veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Partner, zadolžen za posel, lahko uporabi informacije, ki jih je v zvezi s tem obravnavalo podjetje, pri ugotavljanju, ali so sklepi, sprejeti v zvezi s sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki in revizijskih poslov, ustrezni. Če ima partner, zadolžen za posel, pomisleke glede ustreznosti sprejetih sklepov, se lahko o podlagi teh sklepov pogovori s tistimi, ki so vključeni v postopek sprejema in ohranjanja posla.
- A53. Če je partner, zadolžen za posel, neposredno vključen v celotni postopek sprejema in ohranjanja v podjetju, bo seznanjen z informacijami, ki jih je pridobilo podjetje ali uporabilo pri sprejemanju s tem povezanih sklepov. Takšna neposredna vključitev lahko zagotovi tudi podlago za ugotovitev partnerja, zadolženega za posel, da so bile upoštevane usmeritve ali postopki podjetja in da so sprejeti sklepi ustrezni.
- A54. Informacije, pridobljene med postopkom sprejema in ohranjanja, lahko pomagajo partnerju, zadolženemu za posel, pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja in pri sprejemanju premišljenih odločitev o ustreznih ukrepih. Take informacije lahko vključujejo:
- informacije o velikosti, zapletenosti in vrsti organizacije, vključno s tem, ali gre za revizijo skupine, panogo, v kateri deluje, in primernim okvirom računovodskega poročanja;
 - časovni razpored poročanja organizacije, na primer medletno in končno poročanje;
 - v zvezi z revizijami skupine vrsto kontrolnih razmerij med obvladujočim podjetjem in njegovimi odvisnimi podjetji ali poslovnimi enotami;
 - ali je od prejšnjega revizijskega posla prišlo do sprememb v organizaciji ali v panogi, v kateri organizacija deluje, ki lahko vplivajo na vrsto potrebnih virov ter na način usmerjanja, nadzorovanja in pregledovanja dela delovne skupine za posel.
- A55. Informacije, pridobljene med sprejemom in ohranjanjem, so prav tako lahko pomembne za izpolnjevanje zahtev drugih MSR-jev in tega MSR-ja, na primer v zvezi z:
- doseganjem dogovora o pogojih revizijskega posla, kot zahteva MSR 210;³¹
 - prepoznavanjem in ocenjevanjem tveganja pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare, v skladu z MSR-jem 315 (prenovljen 2019) in MSR-jem 240;³²
 - razumevanjem skupine in njenega okolja v primeru revizije računovodskih izkazov skupine v skladu s prenovljenim MSR-jem 600 in usmerjanjem, nadzorovanjem in pregledovanjem dela revizorjev sestavnih delov;
 - določanjem, ali in kako vključiti revizorjevega veščaka v skladu z MSR-jem 620;

³¹ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 9.

³² MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*.

- strukturo upravljanja organizacije v skladu s prenovljenim MSR-jem 260³³ in MSR-jem 265.³⁴
- A56. Zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve lahko zahtevajo, da naslednji revizor pred sprejemom revizijskega posla od prejšnjega revizorja zahteva, da zagotovi znane informacije o vseh dejstvih ali okoliščinah, ki jih mora po revizorjevi presoji poznati naslednji revizor, preden se odloči, ali bo sprejel posel. V nekaterih okoliščinah se lahko od prejšnjega revizorja zahteva, da na zahtevo predlaganega naslednjega revizorja zagotovi informacije o prepoznanem ali domnevnem neskladju z zakoni in drugimi predpisi. Če je na primer prejšnji revizor odstopil od posla zaradi prepoznanega ali domnevnega neskladja z zakoni ali drugimi predpisi, kodeks IESBA zahteva, da prejšnji revizor na zahtevo predlaganega naslednjega revizorja zagotovi vsa pomembna dejstva in druge informacije v zvezi s takim neskladjem, s katerim mora biti po mnenju prejšnjega revizorja seznanjen predlagani naslednji revizor, preden se odloči, ali bo sprejel imenovanje za revizijo.
- A57. V okoliščinah, ko je podjetje po zakonu ali drugem predpisu dolžno sprejeti ali ohranjati revizijski posel, lahko partner, zadolžen za posel, upošteva informacije o vrsti in okoliščinah posla, ki jih je pridobil od podjetja.
- A58. Pri odločanju o potrebnih ukrepih lahko partner, zadolžen za posel, in podjetje skleneta, da je primerno ohranjati revizijski posel, in če je tako, določita, kateri dodatni ukrepi so potrebni na ravni posla (npr. dodelitev večjega števila strokovnega osebja ali strokovnega osebja s posebnim poglobljenim znanjem). Če ima partner, zadolžen za posel, nadaljnje pomisleke ali ni zadovoljen z zadevo, da je bila zadeva ustrezno obravnavana, se lahko uporabijo usmeritve ali postopki podjetja za reševanje razlik v mnenju.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (glej odstavke 22–24)

- A59. V javnem sektorju so lahko revizorji imenovani v skladu z zakonskimi postopki in revizorju javnega sektorja morda ni treba določiti vseh usmeritev ali postopkov v zvezi s sprejemom in ohranjanjem revizijskih poslov. Vendar so lahko zahteve in premisleki glede sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in revizijskih poslov, kot so določeni v odstavkih 22–24 in A49–A57, dragoceni za revizorje javnega sektorja pri ocenjevanju tveganj in opravljanju odgovornosti poročanja.

Viri poslov (glej odstavke 25–28)

- A60. V skladu z MSUK-om 1 viri, ki jih podjetje dodeli ali da na voljo za podporo izvajanja revizijskih poslov, vključujejo:
- človeške vire,
 - tehnološke vire in
 - intelektualne vire.
- A61. Vire za revizijski posel v prvi vrsti dodeli ali da na voljo podjetje, čeprav lahko obstajajo okoliščine, ko delovna skupina za posel neposredno pridobi vire za revizijski posel. To se lahko zgodi na primer, če mora revizor sestavnega dela po zakonu, drugem predpisu ali iz drugega razloga izraziti revizijsko mnenje o računovodskih izkazih sestavnega dela in ga poslovodstvo sestavnega dela imenuje tudi

³³ MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*.

³⁴ MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*.

za opravljanje revizijskih postopkov v imenu revizorja skupine.³⁵ V takih okoliščinah lahko usmeritve ali postopki podjetja zahtevajo, da partner, zadolžen za posel, sprejme drugačne ukrepe, na primer zahteva informacije od revizorja sestavnega dela, da ugotovi, ali so viri, dodeljeni ali dani na voljo, zadostni in ustrezni.

- A62. Pri izpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev iz odstavkov 25 in 26 lahko partner, zadolžen za posel, upošteva, ali viri, ki so dodeljeni ali dani na voljo delovni skupini za posel, omogočajo izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev, vključno z etičnimi načeli, kot so strokovna usposobljenost in primerna skrbnost.

Človeški viri

- A63. Človeški viri vključujejo člane delovne skupine za posel (glej tudi odstavke A5, A15–A21), in kjer je primerno, revizorjevega zunanega veščaka in posameznike iz notranjerevizijske službe organizacije, ki zagotavljajo neposredno pomoč pri reviziji.

Tehnološki viri

- A64. Uporaba tehnoloških virov pri revizijskem poslu lahko pomaga revizorju pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Tehnološka orodja lahko revizorju omogočijo, da uspešneje in učinkoviteje vodi revizijo. Tehnološka orodja lahko revizorju omogočajo tudi lažje ovrednotenje velikih količin podatkov, da na primer zagotovi boljši vpogled, prepozna nenavadne trende ali učinkoviteje izpodbija trditve posloводства, kar povečuje revizorjevo sposobnost ohranjanja poklicne nezaupljivosti. Tehnološka orodja se lahko uporabljajo tudi za vodenje sestankov in zagotavljanje komunikacijskih orodij delovni skupini za posel. Neustrezna uporaba takih tehnoloških virov lahko sicer poveča tveganje prevelikega zanašanja na pridobljene informacije za namene odločanja ali povzroči nevarnosti za izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev, na primer, zahtev v zvezi z zaupnostjo.
- A65. Usmeritve ali postopki podjetja lahko vključujejo zahtevane premisleke ali odgovornost delovne skupine za posel, kadar uporablja odobrena tehnološka orodja podjetja za opravljanje revizijskih postopkov in lahko zahtevajo vključenost posameznikov s posebnimi veščinami ali poglobljenim znanjem pri ovrednotenju ali analiziranju rezultatov.
- A66. Kadar partner, zadolžen za posel, zahteva, da posamezniki iz drugega podjetja pri opravljanju revizijskih postopkov uporabljajo določena avtomatizirana orodja in tehnike, lahko komuniciranje s temi posamezniki pokaže, da mora biti uporaba takih avtomatiziranih orodij ali tehnik v skladu z navodili delovne skupine za posel.
- A67. Usmeritve ali postopki podjetja lahko izrecno prepovedujejo uporabo določenih programov IT ali značilnosti programov IT (npr. uporabo programske opreme, ki je podjetje še ni izrecno odobrilo za uporabo). Druga možnost je, da usmeritve ali postopki podjetja lahko zahtevajo, da delovna skupina za posel pred uporabo programa IT, ki ga podjetje ni odobrilo, izvede določene ukrepe, da ugotovi, ali je primeren za uporabo, na primer tako, da zahteva, da:
- je delovna skupina za posel ustrezno usposobljena in zmožna uporabiti program IT,
 - preizkusi delovanje in varnost programa IT,

³⁵ MSR 600, odstavek 3.

- je posebna dokumentacija vključena v revizijski spis.
- A68. Partner, zadolžen za posel, lahko strokovno presoja pri ugotavljanju, ali je uporaba programa IT pri revizijskem poslu ustrezna v okviru posla, in če je, kako naj se program IT uporabi. Dejavniki, ki se lahko upoštevajo pri ugotavljanju, ali je določen program IT, ki ga podjetje ni posebej odobrilo za uporabo, ustrezen za uporabo pri revizijskem poslu, vključujejo, ali:
- sta uporaba in varnost programa IT v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja,
 - program IT deluje, kot je predvideno,
 - je osebje usposobljeno in ima zmožnosti, potrebne za uporabo programa IT.

Intelektualni viri

- A69. Intelektualni viri vključujejo na primer revizijske metodologije, izvedbena orodja, revizijske priročnike, vzorčne programe, predloge, kontrolne sezname ali obrazce.
- A70. Uporaba intelektualnih virov pri revizijskem poslu lahko olajša dosledno uporabo in razumevanje strokovnih standardov, zakonov in drugih predpisov in s tem povezanih usmeritev ali postopkov podjetja. V ta namen se od delovne skupine za posel lahko zahteva, da v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja uporabi revizijsko metodologijo podjetja, posebna orodja in navodila. Delovna skupina za posel lahko tudi prouči, ali je uporaba drugih intelektualnih virov primerna in ustrezna glede na vrsto in okoliščine posla, na primer metodologije za posebno panogo ali s tem povezane priročnike in pripomočke za izvajanje.

Zadostni in ustrezni viri za izvedbo posla (glej odstavek 25)

- A71. Pri ugotavljanju, ali so bili delovni skupini za posel dodeljeni ali dani na voljo zadostni in ustrezni viri za izvedbo posla, je običajno partner, zadolžen za posel, lahko odvisen od povezanih usmeritev ali postopkov podjetja (vključno z viri), kot je opisano v odstavku A6. Na podlagi informacij, ki jih sporoči podjetje, se lahko partner, zadolžen za posel, na primer pri uporabi tehnologije, ki jo odobri podjetje, za izvajanje revizijskih postopkov zanaša na programe tehnološkega razvoja, izvajanja in vzdrževanja podjetja.

Usposobljenost in zmožnosti delovne skupine za posel (glej odstavek 26)

- A72. Pri ugotavljanju, ali ima delovna skupina za posel ustrezno usposobljenost in zmožnosti, lahko partner, zadolžen za posel, upošteva take zadeve, kot so na primer:
- razumevanje in praktične izkušnje z revizijskimi posli podobne vrste in zapletenosti na podlagi ustreznega usposabljanja in udeležbe;
 - razumevanje strokovnih standardov in veljavnih zakonskih in regulativnih zahtev;
 - poglobljeno znanje na specializiranih področjih računovodstva in revizije;
 - poglobljeno znanje na področju IT, ki jo uporablja organizacija, ali avtomatiziranih orodij ali tehnik, ki jih uporablja delovna skupina za posel pri načrtovanju in opravljanju revizijskega posla;
 - poznavanje ustreznih panog, v katerih deluje revidirana organizacija;

- sposobnost ohranjanja poklicne nezaupljivosti in strokovne presoje;
- razumevanje usmeritev ali postopkov podjetja.

A73. Notranji revizorji in revizorjev zunanji veščak niso člani delovne skupine za posel. MSR 610 (prenovljen 2013)³⁶ in MSR 620³⁷ vključujeta zahteve in navodila v zvezi z ocenjevanjem usposobljenosti in zmožnosti notranjih revizorjev in revizorjevega zunanjega veščaka.

Projektno vodenje

A74. V primerih, ko na primer pri reviziji večje ali manjše organizacije sodeluje veliko članov delovne skupine za posel, lahko partner, zadolžen za posel, vključi posameznika, ki ima posebne veščine ali znanje na področju projektnega vodenja, ki je podprto z ustreznimi tehnološkimi in intelektualnimi viri podjetja. Nasprotno pa lahko pri reviziji manj zapletene organizacije z nekaj člani delovne skupine za posel vodenje projekta zagotovi član delovne skupine za posel z manj formalnimi sredstvi.

A75. Tehnike in orodja projektnega vodenja lahko podpirajo delovno skupino za posel pri upravljanju kakovosti revizijskega posla, na primer s:

- povečanjem sposobnosti delovne skupine za posel za ohranjanje poklicne nezaupljivosti z zmanjšanjem proračunskih ali časovnih omejitev, ki bi sicer lahko ovirale ohranjanje poklicne nezaupljivosti;
- omogočanjem pravočasnega opravljanja revizijskega dela za učinkovito upravljanje časovnih omejitev na koncu revizijskega postopka, ko se lahko pojavijo težke ali sporne zadeve;
- spremljanjem napredka revizije glede na revizijski načrt,³⁸ vključno z doseganjem ključnih mejnikov, kar lahko pomaga delovni skupini za posel pri proaktivnem prepoznavanju potrebe po pravočasnih prilagoditvah revizijskega načrta in dodeljenih virov;
- poenostavitvijo komunikacije med člani delovne skupine za posel, na primer z usklajevanjem dogovorov z revizorji sestavnih delov in revizorjevimi veščaki.

Nezadostni ali neustrezni viri (glej odstavek 27)

A76. MSUK 1 obravnava zavezanost podjetja h kakovosti s svojo kulturo, ki obstaja v celotnem podjetju, ki priznava in krepi vlogo podjetja pri služenju javnemu interesu z doslednim izvajanjem kakovostnih poslov, ter pomen kakovosti v strateških odločitvah in ukrepih podjetja, vključno s finančnimi in operativnimi prednostnimi nalogami podjetja. MSUK 1 obravnava tudi odgovornost podjetja za načrtovanje potreb po virih in pridobivanje, razporejanje ali dodeljevanje virov na način, ki je skladen z zavezanostjo podjetja h kakovosti. Vendar pa lahko v določenih okoliščinah finančne in operativne prednostne naloge podjetja omejujejo vire, ki so dodeljeni ali na voljo delovni skupini za posel. V takih okoliščinah te omejitve ne spremenijo odgovornosti partnerja, zadolženega za posel, za doseganje kakovosti na ravni posla, vključno z ugotavljanjem, ali so viri, ki jih podjetje dodeli ali da na voljo, zadostni in ustrezni za izvajanje revizijskega posla.

A77. Odločitev partnerja, zadolženega za posel, ali so potrebni dodatni viri na ravni posla, je stvar

³⁶ MSR 610 (prenovljen 2013), odstavek 15.

³⁷ MSR 620, odstavek 9.

³⁸ Glej MSR 300, odstavek 9.

strokovne presoje in nanjo vplivajo zahteve tega MSR-ja in vrsta in okoliščine revizijskega posla. Kot je opisano v odstavku A11, v določenih okoliščinah lahko partner, zadolžen za posel, ugotovi, da so odgovori podjetja na tveganja za kakovost v okviru določenega posla neučinkoviti, vključno s tem, da so določeni viri, dodeljeni ali dani na voljo delovni skupini za posel, nezadostni. V nekaterih okoliščinah mora partner, zadolžen za posel, ustrezno ukrepati, vključno s sporočanjem takih informacij ustreznim posameznikom v skladu z odstavkoma 27 in 39(c). Če na primer revizijski računalniški program, ki ga zagotovi podjetje, ne vključuje novih ali popravljenih revizijskih postopkov v zvezi z nedavno izdanim panožnim predpisom, pravočasno sporočanje takih informacij podjetju omogoča, da sprejme ukrepe za takojšnjo posodobitev in ponovno izdajo računalniškega programa ali da zagotovi drug/nadomestni vir, ki omogoča, da delovna skupina izpolnjuje nov predpis pri izvajanju revizijskega posla.

A78. Če so viri, ki so dodeljeni ali dani na voljo, nezadostni in neustrezni v določenih okoliščinah posla in če dodatni ali nadomestni viri niso bili na voljo, ustrezni ukrepi vključujejo:

- spreminjanje načrtovanega pristopa k vrsti, času in obsegu usmerjanja, nadzora in pregledovanja (glej tudi odstavek A94);
- razpravljanje o podaljšanju rokov poročanja s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje, kadar je podaljšanje možno v skladu z veljavnim zakonom ali drugim predpisom;
- upoštevanje usmeritev ali postopkov podjetja za reševanje razlik v mnenju, če partner, zadolžen za posel, ne pridobi potrebnih virov za revizijski posel;
- upoštevanje usmeritev ali postopkov podjetja za odstop od revizijskega posla, kadar je odstop mogoč v skladu z veljavnim zakonom ali drugim predpisom.

Upoštevanje posebnosti organizacij v javnem sektorju (glej odstavke 25–28)

A79. V javnem sektorju so lahko za izpolnjevanje pogojev revizijskega pooblastila za posel v določeni pravni ureditvi potrebne posebne veščine. Take veščine lahko vključujejo razumevanje veljavnih dogovorov o poročanju, vključno s poročanjem zakonodajalcu ali drugemu organu upravljanja ali poročanjem v javnem interesu. Širše področje revizije javnega sektorja lahko vključuje na primer nekatere vidike revidiranja učinkovitosti poslovanja.

Izvedba posla

Stopnjevanost (glej odstavke 29)

A80. Kadar partner, zadolžen za posel, ne izvaja revizije v celoti, ali revizije organizacije, katere vrsta in okoliščine so bolj zapletene, je morda potrebno, da partner, zadolžen za posel, dodeli usmerjanje, nadzor in pregledovanje drugim članom delovne skupine za posel. Kot del splošne odgovornosti partnerja, zadolženega za posel, za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijskem poslu in za zadostno in ustrezno vključenost mora partner, zadolžen za posel, določiti, da se vrsta, čas in obseg usmerjanja, nadzora izvajajo v skladu z odstavkom 30. V takih okoliščinah lahko osebje ali člani delovne skupine za posel, vključno z revizorji sestavnih delov, zagotovijo informacije partnerju, zadolženemu za posel, ki mu omogočajo, da ugotovi, kaj zahteva odstavek 30.

Usmerjanje, nadzor in pregledovanje (glej odstavek 30)

- A81. V skladu z MSUK-om 1 mora podjetje določiti cilj kakovosti, ki obravnava vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadzora delovne skupine za posel in pregledovanja njihovega dela. MSUK 1 prav tako zahteva, da se tako usmerjanje, nadzor in pregledovanje načrtuje in izvaja na podlagi tega, da delo, ki ga opravljajo manj izkušeni člani delovne skupine za posel, usmerjajo, nadzorujejo in pregledujejo bolj izkušeni člani delovne skupine za posel.
- A82. Usmerjanje in nadzor delovne skupine za posel in pregledovanje dela delovne skupine za posel so odzivi na ravni podjetja, ki se izvajajo na ravni posla, katerih vrsto, čas in obseg lahko dodatno prilagaja partner, zadolžen za posel. V skladu s tem se bo pristop k usmerjanju, nadzoru in pregledovanju razlikoval od posla do posla ob upoštevanju vrste in okoliščin posla. Pristop bo na splošno vključeval kombinacijo obravnavanja usmeritev ali postopkov podjetja in odgovorov na posamezen posel.
- A83. Pristop k usmerjanju in nadzoru članov delovne skupine za posel in pregledovanju njihovega dela zagotavlja podporo partnerju, zadolženemu za posel, pri izpolnjevanju zahtev tega MSR-ja, in sklepanju, da je bil partner, zadolžen za posel, zadostno in ustrezno vključen ves čas revizijskega posla v skladu z odstavkom 40.
- A84. Stalno razpravljanje in obveščanje med člani delovne skupine za posel omogoča manj izkušenim članom delovne skupine za posel, da pravočasno zastavljajo vprašanja bolj izkušenim članom delovne skupine za posel (vključno s partnerjem, zadolženim za posel) ter omogoča učinkovito usmerjanje, nadzor in pregledovanje v skladu z odstavkom 30.

Usmerjanje

- A85. Usmerjanje delovne skupine za posel lahko vključuje obveščanje članov delovne skupine za posel o njihovi odgovornosti, kot so npr.:
- prispevanje k upravljanju in doseganju kakovosti na ravni posla z njihovim vedenjem, komuniciranjem in dejanji;
 - ohranjanje poizvedovalnega razmišljanja in seznanjenost z nezavednimi in zavednimi revizorjevimi pristranskostmi pri ohranjanju poklicne nezaupljivosti pri zbiranju in ovrednotenju revizijskih dokazov (glej odstavek A35);
 - izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev;
 - odgovornost posameznih partnerjev, kadar je več kot en partner vključen v opravljanje revizijskega posla;
 - odgovornost članov delovne skupine za posel za opravljanje revizijskih postopkov in članov bolj izkušene delovne skupine za posel za usmerjanje, nadzor in pregledovanje dela manj izkušenih članov delovne skupine za posel;
 - razumevanje ciljev dela, ki ga je treba opraviti, in podrobnih navodil glede vrste, časa in obsega načrtovanih revizijskih postopkov, kot so določeni v splošni revizijski strategiji in revizijskem načrtu;
 - obravnavanje nevarnosti za doseganje kakovosti in pričakovanega odgovora delovne skupine za posel. Zaradi omejitev pri načrtovanih finančnih sredstvih in omejitev virov člani delovne

skupine za posel na primer ne bi smeli prilagajati načrtovanih revizijskih postopkov ali ne bi smeli izvesti načrtovanih revizijskih postopkov.

Nadzor

A86. Nadzor lahko vključuje zadeve, kot so:

- sledenje napredka revizijskega posla, ki vključuje spremljanje:
 - napredka glede na revizijski načrt,
 - ali je bil dosežen cilj opravljenega dela in
 - stalne ustreznosti dodeljenih virov;
- sprejem ustreznih ukrepov za obravnavo vprašanj, ki se pojavijo med poslom, vključno s prerazporeditvijo načrtovanih revizijskih postopkov na bolj izkušene člane delovne skupine za posel, kadar so vprašanja bolj zapletena kot je bilo sprva predvideno;
- prepoznavanje zadev, o katerih se morajo med revizijskim poslom posvetovati bolj izkušeni člani delovne skupine za posel ali jih obravnavati;
- zagotavljanje uvajanja in usposabljanja na delovnem mestu, da bi članom delovne skupine za posel pomagali razviti veščine ali usposobljenost;
- ustvarjanje okolja, v katerem člani delovne skupine za posel izražajo pomisleke brez strahu pred povračilnimi ukrepi.

Pregledovanje

A87. Pregledovanje dela delovne skupina za posel zagotavlja podporo za sklep, da so bile zahteve tega MSR-ja obravnavane.

A88. Pregledovanje dela delovne skupine za posel vključuje presojanje, ali:

- je bilo na primer delo opravljeno v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja, strokovnimi standardi in veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami,
- so bile izpostavljene pomembne zadeve za nadaljnjo obravnavo,
- je bilo opravljeno ustrezno posvetovanje in so bili izhajajoči sklepi dokumentirani in izvedeni,
- obstaja potreba po popravljanju vrste, časa in obsega opravljenega dela,
- opravljeno delo podpira sprejete sklepe in je ustrezno dokumentirano,
- so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni, da zagotavljajo podlago za revizorjevo mnenje,
- so cilji revizijskih postopkov doseženi.

A89. Usmeritve ali postopki podjetja lahko vključujejo posebne zahteve glede:

- vrste, časa in obsega pregledovanja revizijske dokumentacije,
- različnih vrst pregledovanja, ki so lahko ustrezne v različnih situacijah (npr. pregledovanje vsakega posameznega delovnega dokumenta ali izbranih delovnih dokumentov),
- tega, kateri člani delovne skupina za posel morajo opraviti različne vrste pregledovanja.

Pregledovanje partnerja, zadolženega za posel (glej odstavke 30–34)

A90. Kot zahteva MSR 230, partner, zadolžen za posel, dokumentira datum in obseg pregledovanja.³⁹

A91. Pravočasno pregledovanje dokumentacije, ki ga opravi partner, zadolžen za posel, na ustreznih stopnjah med revizijskim poslom, omogoča, da se pomembne zadeve rešijo na datum revizorjevega poročila ali pred njim, in sicer v zadovoljstvo partnerja, zadolženega za posel. Partnerju, zadolženemu za posel, ni treba pregledovati celotne revizijske dokumentacije.

A92. Partner, zadolžen za posel, strokovno presoja pri prepoznavanju področij pomembne presoje, ki jih je pripravila delovna skupina za posel. Usmeritve ali postopki podjetja lahko določajo nekatere zadeve, za katere se običajno pričakuje, da so pomembne presoje. Pomembne presoje v zvezi z revizijskim poslom lahko vključujejo zadeve, povezane s splošno revizijsko strategijo in revizijskim načrtom za izvedbo posla ter splošnimi sklepi, ki jih je pripravila delovna skupina za posel, na primer zadeve, povezane z:

- načrtovanjem posla, kot so zadeve v zvezi z določanjem pomembnosti;
- sestavo delovne skupine za posel, vključno z:
 - osebjem, ki uporablja poglobljeno znanje na specializiranem področju računovodenja ali revidiranja,
 - vključenostjo osebja iz centrov za skupne storitve;
- odločitvijo o vključitvi revizorjevega veščaka, vključno z odločitvijo o vključitvi zunanjega veščaka;
- presojanjem delovne skupine za posel o informacijah, pridobljenih v postopku sprejema in ohranjanja, in predlaganih odgovorih na te informacije;
- postopkom ocenjevanja tveganja delovne skupine za posel, vključno s primeri, kjer presojanje dejavnikov tveganja pri delovanju in ocenjevanja tveganja pri delovanju zahteva pomembno presojo delovne skupine za posel;
- presojanjem delovne skupine za posel glede razmerij s povezanimi strankami, transakcij in razkritij;
- izidi postopkov, ki jih je izvedla delovna skupina za posel na pomembnih področjih posla, na primer sklepi v zvezi z določenimi računovodskimi ocenami, računovodskimi usmeritvami ali premisleki o delujočem podjetju;
- ovrednotenjem dela, ki ga opravijo veščaki, in ga izvede delovna skupina za posel in iz tega izpeljanih sklepov;
- primeri revizije skupine:
 - predlagano splošno revizijsko strategijo skupine in revizijski načrt skupine,
 - odločitve o vključenosti revizorjev sestavnih delov, vključno s tem, kako se jih usmerja in nadzoruje ter pregleduje njihovo delo, in
 - ovrednotenje dela, ki ga opravijo revizorji sestavnih delov in sklepi, ki izhajajo iz tega;

³⁹ MSR 230, odstavek 9(c).

- tem, kako so bile obravnavane zadeve, ki vplivajo na splošno revizijsko strategijo in revizijski načrt;
- pomembnostjo in razporeditvijo popravljenih in nepopravljenih napačnih navedb, prepoznanih med poslom;
- predlaganim revizijskim mnenjem in zadeve, ki jih je treba sporočiti v revizorjevem poročilu, na primer ključne revizijske zadeve ali ~~odstavek "pomembna negotovost, povezana z zadevo, povezane z delujočim podjetjem"~~.

A93. Partner, zadolžen za posel, strokovno presoja pri določanju drugih zadev za pregledovanje, ki na primer temeljijo na:

- vrsti in okoliščinah revizijskega posla,
- tem, kateri član delovne skupine za posel je opravil delo,
- zadevah, povezanih z nedavnimi ugotovitvami pregledovanja,
- zahtevah usmeritev ali postopkov podjetja.

Vrsta, čas in obseg

A94. Vrsto, čas in obseg usmerjanja, nadzorovanja in pregledovanja je treba načrtovati in izvesti v skladu z usmeritvami ali postopki podjetja, strokovnimi standardi in veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Usmeritve ali postopki podjetja lahko na primer vključujejo, da:

- je treba delo, načrtovano za izvedbo na medletni datum, usmerjati, nadzorovati in pregledovati hkrati z opravljanjem postopkov, in ne ob koncu obdobja, tako da se lahko pravočasno izvedejo vsi potrebni popravljalni ukrepi;
- mora določene zadeve pregledati partner, zadolžen za posel, in podjetje lahko določi okoliščine ali posle, pri katerih se pričakuje, da se pregledujejo take zadeve.

Stopnjevanost

A95. Pristop k usmerjanju, nadzoru in pregledovanju se lahko prilagodi, na primer glede na:

- predhodne izkušnje članov delovne skupine za posel z organizacijo in področje, ki ga je treba revidirati. Če na primer delo, povezano z informacijskim sistemom organizacije, opravlja isti član delovne skupine za posel, ki je opravil delo v prejšnjem obdobju, in ni pomembnih sprememb v informacijskem sistemu, sta lahko obseg in pogostost usmerjanja in nadzor člana delovne skupine za posel manjša in pregledovanje delovnega gradiva manj podrobno;
- zapletenost revizijskega posla. Če so se na primer zgodili pomembni dogodki, zaradi katerih je revizijski posel bolj zapleten, sta lahko obseg in pogostost usmerjanja in nadzor člana delovne skupine za posel večja in pregledovanje povezanih delovnih dokumentov podrobnejše;
- ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe. Večje ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe lahko na primer zahteva ustrezno povečanje obsega in pogostosti usmerjanja in nadzora članov delovne skupine za posel in podrobnejše pregledovanje njihovega dela;

- usposobljenost in zmožnosti posameznih članov delovne skupine za posel, ki opravljajo revizijsko delo. Manj izkušeni člani delovne skupine za posel lahko na primer zahtevajo podrobnejša navodila in pogostejše osebno sodelovanje med opravljanjem dela;
- način, na katerega se pričakuje, da bo potekalo pregledovanje opravljenega dela. V določenih okoliščinah pregledovanje na daljavo morda ne bo učinkovito pri zagotavljanju potrebnega usmerjanja in ga bo morda treba dopolniti z osebnim sodelovanjem;
- ustroj delovne skupine za posel in lokacijo članov delovne skupine za posel. Usmerjanje in nadzor posameznikov, ki se nahajajo v centrih za skupne storitve, in pregledovanje njihovega dela, je lahko na primer:
 - bolj formalizirano in strukturirano, kot če se vsi člani delovne skupine za posel nahajajo na isti lokaciji, ali
 - uporablja IT za lažjo komunikacijo med člani delovne skupine za posel.

A96. Ugotavljanje sprememb v okoliščinah posla lahko upraviči ponovno ovrednotenje načrtovanega pristopa k vrsti, času ali obsegu usmerjanja, nadzorovanja ali pregledovanja. Če se na primer ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov poveča zaradi zapletene transakcije, bo partner, zadolžen za posel, morda moral spremeniti načrtovano raven pregledovanja dela, povezanega s transakcijo.

A97. V skladu z odstavkom 30(b) mora partner, zadolžen za posel, ugotoviti, ali se pristop k usmerjanju, nadzoru in pregledovanju odziva na vrsto in okoliščine revizijskega posla. Če bolj izkušen član delovne skupine za posel ni na voljo za sodelovanje pri nadzoru in pregledovanju delovne skupine za posel, bo morda partner, zadolžen za posel, moral povečati obseg nadzora in pregledovanja manj izkušenih članov delovne skupine za posel.

Pregledovanje sporočil poslovodstvu, pristojnim za upravljanje ali regulativnim organom (glej odstavek 34)

A98. Partner, zadolžen za posel, uporabi strokovno presojo pri določanju, katera pisna sporočila bo pregledal, ob upoštevanju vrste in okoliščin revizijskega posla. Na primer partnerju, zadolženemu za posel, ne bo treba pregledati komunikacije med delovno skupino za posel in poslovodstvom v običajnem poteku revizije.

Posvetovanje (glej odstavek 35)

A99. MSUK 1 zahteva, da podjetje določi cilj kakovosti, ki obravnava posvetovanje o težkih ali spornih zadevah, in način izvajanja dogovorjenih sklepov. Posvetovanje je lahko ustrezno ali potrebno, na primer za:

- vprašanja, ki so zapletena ali nepoznana (npr. vprašanja, povezana z računovodsko oceno z visoko stopnjo ocenjevalne negotovosti),
- pomembna tveganja,
- pomembne transakcije, ki so zunaj običajnega poteka poslovanja organizacije, ali se kako drugače zdijo neobičajne,
- omejitve, ki jih je povzročilo poslovodstvo,

- neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov.

A100. Učinkovito posvetovanje o pomembnih strokovnih, etičnih in drugih zadevah v podjetju, ali kjer je primerno, zunaj njega, je mogoče doseči, kadar osebe, s katerimi se posvetuje:

- dobijo vsa ustrezna dejstva, ki jim bodo omogočala, da zagotovijo premišljene nasvete, in
- imajo ustrezno znanje, delovno dobo in izkušnje.

A101. Morda je primerno, da se delovna skupina za posel v okviru usmeritev ali postopkov podjetja, posvetuje zunaj podjetja, na primer, kadar podjetje nima ustreznih notranjih virov. Delovna skupina za posel lahko izkoristi svetovalne storitve, ki jih zagotavljajo podjetja, strokovni in regulativni organi ali komercialne organizacije, ki zagotavljajo ustrezne storitve obvladovanja kakovosti.

A102. Potreba po posvetovanju zunaj delovne skupine za posel o težkih ali spornih zadevah je lahko pokazatelj, da je zadeva ključna revizijska zadeva.⁴⁰

Ocenjevanje kakovosti posla (glej odstavek 36)

A103. MSUK 1 vsebuje zahteve, da podjetje vzpostavi usmeritve ali postopke, ki obravnavajo ocenjevanje kakovosti poslov v skladu MSUK-om 2,⁴¹ in zahtevajo ocenjevanje kakovosti posla za določene vrste poslov.⁴² MSUK 2 obravnava imenovanje in primernost ocenjevalca kakovosti posla in odgovornost ocenjevalca kakovosti posla v zvezi z izvajanjem in dokumentiranjem ocenjevanja kakovosti posla.

Dokončanje ocenjevanja kakovosti posla pred datiranjem revizorjevega poročila (glej odstavek 36(d))

A104. Prenovljeni MSR 700 zahteva, da revizorjevo poročilo ni datirano prej kot na dan, ko je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih temelji revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih.⁴³ Če je primerno za revizijski posel, MSUK 2 in ta MSR zahtevata, da se partnerju, zadolženemu za posel, onemogoči datiranje poročila o poslu, dokler od ocenjevalca kakovosti posla ne prejme obvestila, da je ocenjevanje kakovosti posla končano. Če je na primer ocenjevalec kakovosti posla sporočil partnerju, zadolženemu za posel, pomisleke glede pomembnih presoj, ki jih je sprejela delovna skupina za posel, ali da sklepi, sprejeti na njihovi podlagi, niso ustrezni, potem ocenjevanje kakovosti posla ni končano.⁴⁴

A105. Ocenjevanje kakovosti posla, ki se pravočasno opravi v ustreznih stopnjah med revizijskim poslom, lahko pomagajo delovni skupini za posel pri hitrem reševanju sproženih zadev v zadovoljstvo ocenjevalca kakovosti posla na datum revizorjevega poročila ali prej.

A106. Pogosto komuniciranje med delovno skupino za posel in ocenjevalcem kakovosti posla med revizijskim poslom lahko pomaga pri učinkovitem in pravočasnem ocenjevanju kakovosti posla. Poleg razpravljanja o pomembnih zadevah z ocenjevalcem kakovosti posla lahko partner, zadolžen za posel,

⁴⁰ MSR 701, odstavka 9 in A14.

⁴¹ MSUK 2 – *Ocenjevanje kakovosti posla*.

⁴² MSUK 1, odstavek 34(f).

⁴³ MSR 700 (prenovljen), odstavek 49.

⁴⁴ MSUK 2, odstavek 26.

dodeli odgovornost za usklajevanje zahtev ocenjevalca kakovosti posla drugemu članu delovne skupine za posel.

Razlike v mnenju (glej odstavka 37–38)

A107. MSUK 1 zahteva, da podjetje določi cilj kakovosti, ki obravnava razlike v mnenju, ki se pojavijo v delovni skupini za posel, med delovno skupino za posel in ocenjevalcem kakovosti posla ali posamezniki, ki izvajajo dejavnosti v okviru sistema upravljanja kakovosti v podjetju. MSUK 1 prav tako zahteva, da se na razlike v mnenjih opozori podjetja in se jih reši.

A108. V nekaterih okoliščinah morda lahko partner, zadolžen za posel, ni zadovoljen z razrešitvijo razlik v mnenju. V takih okoliščinah lahko ustrezna dejanja partnerja, zadolženega za posel, vključujejo na primer:

- posvetovanje o pravnih zadevah ali
- odstop od revizijskega posla, kadar je odstop mogoč v skladu z veljavnim zakonom ali drugim predpisom.

Spremljanje in odpravljanje pomanjkljivosti (glej odstavek 39)

A109. MSUK 1 določa zahteve postopka spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti v podjetju. MSUK 1 zahteva, da podjetje sporoči delovnim skupinam za posel informacije o postopku spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti v podjetju, da bi jim omogočilo takojšnje in ustrezno ukrepanje v skladu z njihovo odgovornostjo.⁴⁵ Poleg tega lahko podjetje informacije, ki jih zagotovijo člani delovne skupine za posel, uporabi v postopku spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti v podjetju in strokovno presojanje ter ohranjanje poklicne nezaupljivosti med izvajanjem revizije lahko pomagata članom delovne skupine za posel, da ostanejo pozorni na informacije, ki so lahko pomembne za ta postopek.

A110. Informacije, ki jih zagotovi podjetje, so lahko pomembne za revizijski posel, če se na primer nanašajo na ugotovitve drugega posla, ki ga je izvedel partner, zadolžen za posel, ali drugi člani delovne skupine za posel, na ugotovitve lokalne pisarne podjetja ali izide pregledovanja prejšnjih revizij organizacije.

A111. Pri obravnavanju informacij, ki jih je podjetje sporočilo v postopku spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti in tega, kako lahko vplivajo na revizijski posel, lahko partner, zadolžen za posel, upošteva popravljalne ukrepe, ki jih je načrtovalo in izvedlo podjetje za obravnavo prepoznanih pomanjkljivosti in v obsegu, ki je pomemben za vrsto in okoliščine posla, o tem ustrezno obvesti delovno skupino za posel. Partner, zadolžen za posel, tudi ugotovi, ali so na ravni posla potrebni dodatni popravljalni ukrepi. Partner, zadolžen za posel, lahko ugotovi, da:

- je potreben revizorjev veščak ali
- je treba na področju revizije, kjer so bile ugotovljene pomanjkljivosti, izboljšati vrsto, čas in obseg usmerjanja, nadzora in pregledovanja.

Če prepoznana pomanjkljivost ne vpliva na kakovost revizije (npr., če se nanaša na tehnološki vir, ki ga delovna skupina za posel ni uporabila), potem nadaljnji ukrepi morda niso potrebni.

⁴⁵ MSUK 1, odstavek 47.

A112. Prepoznana pomanjkljivost v sistemu upravljanja kakovosti podjetja ne pomeni nujno, da revizijski posel ni bil opravljen v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zadevami, ali da revizorjevo poročilo v danih okoliščin ni bilo ustrezno.

Prevzemanje splošne odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti (glej odstavek 40)

A113. MSUK 1 zahteva, da podjetje določi cilj kakovosti, ki obravnava razumevanje in izpolnjevanje odgovornosti delovne skupine za posel v zvezi s poslom. MSUK 1 nadalje zahteva, da cilj kakovosti vključuje splošno odgovornost partnerjev, zadolženih za posel, za upravljanje in doseganje kakovosti pri poslu in njihovo zadostno in ustrezno vključenost ves čas posla.

A114. Ustrezni premisleki pri obravnavanju odstavka 40 vključujejo ugotavljanje, kako je partner, zadolžen za posel, izpolnil zahteve tega MSR-ja glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla in kako revizijska dokumentacija dokazuje vključenost partnerja, zadolženega za posel, ves čas revizijskega posla, kot je opisano v odstavku A118.

A115. Kazalniki, da partner, zadolžen za posel, morda ni bil zadostno in ustrezno vključen, so na primer:

- pomanjkanje pravočasnega pregledovanja načrtovanja revizijskega posla s strani partnerja, zadolženega za posel, vključno s pregledovanjem ocene tveganj pomembno napačne navedbe in oblikovanjem odgovorov na ta tveganja;
- dokazi, da tisti, ki so jim bile dodeljene naloge, dejanja ali postopki, niso bili ustrezno obveščeni o vrsti svoje odgovornosti in pooblastil, področju dodeljenega dela in njegovih ciljev ter niso dobili drugih potrebnih navodil in ustreznih informacij;
- pomanjkanje dokazov o usmerjanju in nadzoru drugih članov delovne skupine za posel s strani partnerja, zadolženega za posel, in pregledovanju njihovega dela.

A116. Če vključenost partnerja, zadolženega za posel, ne zagotavlja podlage za ugotavljanje, da so pomembne presoje in sprejeti sklepi ustrezni, partner, zadolžen za posel, ne bo mogel sprejeti odločitve, ki jo zahteva odstavek 40. Poleg upoštevanja usmeritev ali postopkov podjetja, ki lahko določajo zahtevane ukrepe, ki jih je treba sprejeti v takih okoliščinah, ustrezni ukrepi, ki jih partner, zadolžen za posel, lahko sprejme, na primer vključujejo:

- posodabljanje in spreminjanje revizijskega načrta,
- ponovno ovrednotenje načrtovanega pristopa k vrsti in obsegu pregledovanja in prilagajanje načrtovanega pristopa k povečanju vključenosti partnerja, zadolženega za posel,
- posvetovanje z osebjem, ki je operativno odgovorno dodeljeno za ustrezen vidik sistema upravljanja kakovosti podjetja.

Dokumentacija (glej odstavek 41)

A117. V skladu z MSR-jem 230⁴⁶ revizijska dokumentacija zagotavlja dokaze, da je revizija skladna z MSR-ji. Vendar ni potrebno niti izvedljivo, da bi revizor dokumentiral vsako obravnavano zadevo ali strokovno presojo pri reviziji. Poleg tega ni potrebno, da revizor ločeno dokumentira (na primer na kontrolnem seznamu) skladnost z zadevami, za katere je skladnost dokazana z dokumenti, vključenimi v revizijski spis.

⁴⁶ MSR 230, odstavek A7.

A118. Dokumentiranje izpolnjevanja zahtev tega MSR-ja, vključno z dokazovanjem vključenosti partnerja, zadolženega za posel, in njegove odločitve v skladu z odstavkom 40, se lahko izvede na različne načine, odvisno od vrste in okoliščin revizijskega posla. Na primer:

- usmerjanje delovne skupine za posel se lahko dokumentira s podpisi revizijskega načrta in dejavnosti projektnega vodenja;
- zapisniki uradnih sestankov delovne skupine za posel lahko zagotovijo dokaze o jasnosti, doslednosti in učinkovitosti sporočil partnerja, zadolženega za posel, in drugih dejanjih v zvezi s kulturo in pričakovanim vedenjem, ki kaže zavezanost podjetja h kakovosti;
- dnevni redi razprav med partnerjem, zadolženim za posel, in drugimi člani delovne skupine za posel, in kjer je primerno, ocenjevalec kakovosti posla in s tem povezani podpisi in zapisi o času, ki ga je partner, zadolžen za posel, porabil za posel, lahko dokazujejo vključenost partnerja, zadolženega za posel, ves čas revizijskega posla in nadzorovanje drugih članov delovne skupine za posel;
- podpisi partnerja, zadolženega za posel, in drugih članov delovne skupine za posel zagotavljajo dokaze, da so bili delovni dokumenti pregledani.

A119. Pri obravnavanju okoliščin, ki lahko predstavljajo tveganje za doseganje kakovosti pri revizijskem poslu, je lahko pomembno ohranjanje poklicne nezaupljivosti in dokumentiranje revizorjevega upoštevanja tega. Če na primer partner, zadolžen za posel, pridobi informacije, zaradi katerih bi podjetje lahko zavrnilo posel (glej odstavek 24), lahko dokumentacija vključuje pojasnila, kako je delovna skupina za posel obravnavala to okoliščino.

A120. Dokumentacija o posvetovanjih z drugimi strokovnjaki, ki vključuje težke ali sporne zadeve, ki je zadostna popolna in podrobna, prispeva k razumevanju:

- vrste in področja vprašanja, o katerem se je bilo treba posvetovati,
- izidov posvetovanj, vključno s sprejetimi odločitvami, podlage za te odločitve in načina njihovega izvajanja.

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB-ja, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, povzročeno osebi, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je taka izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde obvladovanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB-ja objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © 2020 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC).

Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje) s spletne strani www.iaasb.org. Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos oziroma drugo podobno uporabo tega dokumenta.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'MSS', 'MSOK', 'IAPN', in logo IAASB so blagovne znamke IFAC-a, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC-a v ZDA in drugih državah.

Informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih so dostopne na permissions ali na naslovu permissions@ifac.org.

IAASB-jev prenovljeni Mednarodni standard revidiranja 220 (MSR 220) – Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov decembra 2020. Iz angleščine ga je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo julija 2022 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 220 (MSR 220) – Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov, je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 220 (MSR 220) – Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 220 (MSR 220) – Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov © 2020 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 220 (MSR 220) – Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov © 2022, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Kontaktirajte permissions@ifac.org za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos ter druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.



International Auditing
and Assurance
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org