

Prenovljeni MSR 610

Marec 2014

Mednarodni standard revidiranja

MSR 610

**UPORABA DELA NOTRANJNH
REVIZORJEV**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

Ta *prenovljeni (2013) Mednarodni standard revidiranja (MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) marca 2013 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo marca 2014 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja tega *prenovljenega (2013) Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev* 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 (2013) Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev* je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega (2013) Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev* © 2013 Avtorske pravice ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega (2013) Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev* © 2014 Avtorske pravice ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Prenovljeni (2013) Mednarodni standard revidiranja (MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev: International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors ISBN: 978-1-60815-149-3

This *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors* of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) published by the International Federation of Accountants (IFAC) in March 2013 in the English language, has been translated into Slovenian and issued by Slovenian Institute of Auditors in March 2014, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating this *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors* was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement–Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC”. The approved text of *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors* is that published by IFAC in the English language.

English language text of *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors* © 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors* © 2014 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Prenovljeni (2013) Mednarodni standard revidiranja (MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev: International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors ISBN: 978-1-60815-149-3

**PRENOVLJENI MEDNARODNI STANDARD
REVIDIRANJA 610****UPORABA DELA NOTRANJIH
REVIZORJEV**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 15. decembra 2014 ali kasneje)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–5
Povezava med prenovljenim MSR-jem 315 in prenovljenim MSR-jem 610 (2013)	6–10
Odgovornost zunanjega revizorja za revizijo	11
Datum uveljavitve	12
Cilji	13
Opredelitev pojmov	14
Zahteve	
Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti delo notranjega revidiranja	15–20
Uporaba dela notranjega revidiranja	21–25
Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti notranje revizorje za neposredno pomoč	26–32
Uporaba notranjih revizorjev za neposredno pomoč	33–35
Dokumentacija	36–37
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Opredelitev notranjega revidiranja	A1–A4
Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti delo notranjega revidiranja	A5–A23

Uporaba dela notranjega revidiranja	A24–A30
Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti notranje revizorje za neposredno pomoč	A31–A39
Uporaba notranjih revizorjev za neposredno pomoč	A40–A41

Prenovljeni mednarodni standard revidiranja (MSR) 610 (2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev* je treba brati v povezavi z MSR-jem 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 odgovornost zunanjega revizorja v zvezi z uporabo dela notranjih revizorjev. To vključuje (a) uporabo dela notranjega revidiranja pri pridobivanju revizijskih dokazov in (b) uporabo notranjih revizorjev za neposredno pomoč pod vodstvom, nadzorom in pregledovanjem zunanjega revizorja.
2. Ta MSR se ne uporablja, če organizacija nima notranjega revidiranja (glej odstavek A2).
3. Če organizacija ima notranje revidiranje, se zahteve tega MSR-ja v zvezi z uporabo dela notranjega revidiranja ne uporabljajo, če:
 - a. naloge in delovanje notranjega revidiranja niso pomembni za revizijo ali
 - b. zunanji revizor na podlagi svojega predhodnega poznavanja notranjega revidiranja, pridobljenega z izvajanjem postopkov v skladu s prenovljenim MSR-jem 315,¹ ne predvideva uporabe dela notranjega revidiranja za pridobivanje revizijskih dokazov.

Ta MSR nikjer ne zahteva od zunanjega revizorja, da delo notranjega revidiranja uporabi zato, da prilagodi vrsto ali čas ali zmanjša obseg revizijskih postopkov, ki jih mora neposredno

¹ Prenovljeni MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*.

opraviti zunanji revizor; zunanji revizor se sam odloči za celotno revizijsko strategijo.

4. Poleg tega se zahteve tega MSR-ja glede neposredne pomoči ne uporabljajo, če zunanji revizor ne načrtuje uporabe notranjih revizorjev za neposredno pomoč.
5. V nekaterih pravnih ureditvah utegne biti z zakonom ali drugim predpisom prepovedano ali do neke mere omejeno, da zunanji revizor uporabi delo notranjega revidiranja ali notranje revizorje za neposredno pomoč. MSR-ji nimajo večje veljave od zakonov ali drugih predpisov, ki urejajo revizijo računovodskih izkazov.² Take prepovedi ali omejitve pa zaradi tega ne bodo odvrnile zunanjega revizorja od ravnanja v skladu z MSR (glej odstavek A31).

Povezava med MSR-jem 315 (prenovljenim 2019) in MSR-jem 610 (prenovljenim 2013)

6. Mnoge organizacije vzpostavijo notranje revidiranje kot del notranjega kontroliranja in sistema upravljanja. Cilji in področje dela notranjega revidiranja, narava njegovih nalog in položaj v organizaciji, vključno z njegovo pristojnostjo in odgovornostjo, se močno razlikujejo in so odvisni od velikosti in strukture organizacije ter zahtev posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje.
7. MSR 315 (prenovljen 2019) obravnava, kako lahko znanje in izkušnje notranjega revidiranja obogatijo spoznanja zunanjega revizorja o organizaciji in njenem okolju, primernem okviru računovodskega poročanja in sistemu notranjega kontroliranja v organizaciji ter njegovo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. MSR 315 (prenovljen 2019)³ razlaga tudi, kako učinkovito obveščanje med notranjimi in zunanji revizorji ustvarja razmere, v katerih zunanji revizor lahko izve za bistvene zadeve, ki utegnejo vplivati na njegovo delo.
8. Odvisno od tega, ali položaj notranjega revidiranja v organizaciji in z njim povezane usmeritve in postopki ustrezno podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev, kakšne so

² MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek A55.

³ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek A116.

zmožnosti notranjega revidiranja in ali notranje revidiranje uporablja sistematičen in urejen pristop, lahko morda tudi zunanji revizor tvorno uporabi delo notranjega revidiranja kot dopolnilo. Ta MSR obravnava odgovornost zunanjega revizorja, kadar ta na podlagi svojega predhodnega poznavanja notranjega revidiranja, pridobljenega z opravljanjem postopkov v skladu s prenovljenim MSR-jem 315, predvideva uporabo dela notranjega revidiranja kot del pridobivanja revizijskih dokazov.⁴ Taka uporaba tega dela spremeni vrsto ali čas ali zmanjša obseg revizijskih postopkov, ki jih mora neposredno opraviti zunanji revizor.

9. Poleg tega obravnava ta MSR naloge zunanjega revizorja, če proučuje primernost uporabe notranjih revizorjev za neposredno pomoč pod vodstvom, nadzorom in pregledovanjem zunanjega revizorja.
10. V organizaciji utegnejo obstajati osebe, ki opravljajo podobne postopke, kot jih opravlja notranje revidiranje. Toda če jih ne opravlja nepristranska in usposobljena organizacijska enota, ki pri tem uporablja sistematičen in urejen pristop, vključno z obvladovanjem kakovosti, se taki postopki štejejo za notranje kontroliranje ter je pridobivanje dokazov o uspešnosti takih kontrol del revizorjevih odzivov na ocenjena tveganja v skladu z MSR-jem 330.⁵

Odgovornost zunanjega revizorja za revizijo

11. Zunanji revizor je izključno odgovoren za izraženo revizijsko mnenje in ta odgovornost se ne zmanjša z uporabo dela notranjega revidiranja ali notranjih revizorjev za neposredno pomoč pri poslu. Čeprav le-ti morda izvajajo podobne revizijske postopke, kot jih izvaja zunanji revizor, niso niti notranje revidiranje niti notranji revizorji neodvisni od organizacije, kot je to zahtevano za zunanjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov v skladu z MSR-jem 200.⁶ Zato ta MSR opredeljuje potrebne pogoje, da bi lahko zunanji revizor uporabil delo notranjih revizorjev. Opredeljuje tudi potrebni delovni napor za pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov, da je delo notranjega revidiranja ali notranjih revizorjev, ki

⁴ Glej odstavke 15–25.

⁵ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

⁶ MSR 200, odstavek 14.

neposredno pomagajo pri reviziji, ustrezno za namene revizije. Zahteve so zasnovane tako, da zagotavljajo okvir za presoje zunanjega revizorja v zvezi z uporabo dela notranjih revizorjev zaradi preprečevanja prekomerne ali nepotrebne uporabe takega dela.

Datum uveljavitve

12. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se končajo 15. decembra 2013 ali kasneje, razen sivo osenčenih delov, ki se nanašajo na uporabo dela notranjih revizorjev, kadar ti neposredno pomagajo pri reviziji; ti deli veljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 15. decembra 2014 ali kasneje.

Cilji

13. Cilji zunanjega revizorja v primeru, kadar ima organizacija notranje revidiranje in zunanji revizor predvideva uporabo dela notranjega revidiranja, da prilagodi vrsto ali čas ali zmanjša obseg revizijskih postopkov, ki jih mora neposredno opraviti zunanji revizor, ali da uporabi notranje revizorje za neposredno pomoč, so, da:
 - a) odloči, ali je možno uporabiti delo notranjega revidiranja ali neposredno pomoč notranjih revizorjev, in če je tako, na katerih področjih in koliko;in po sprejemu te odločitve:
 - b) ugotovi, ali je delo notranjega revidiranja (če ga uporabi) ustrezno za namene revizije, in
 - c) primerno usmerja, nadzoruje in pregleduje delo notranjih revizorjev, če jih uporabi za neposredno pomoč.

Opredelitev pojmov

14. Za namene MSR-jev imata navedena izraza naslednji pomen:
 - a) notranje revidiranje – funkcija v organizaciji, ki opravlja aktivnosti dajanja zagotovil in svetovanja z namenom ovrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov upravljanja, obvladovanja tveganj in notranjega kontroliranja v organizaciji (glej odstavke A1–A4);
 - b) neposredna pomoč – uporaba notranjih revizorjev za opravljanje revizijskih postopkov pod vodstvom in nadzorom zunanjega revizorja ter ob njegovem pregledovanju opravljenega dela.

Zahteve

Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti delo notranjega revidiranja

Ovrednotenje notranjega revidiranja

15. Zunanji revizor odloči, ali se delo notranjega revidiranja lahko uporabi za namene revizije, tako da ovrednoti:
 - a) v kakšnem obsegu položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev (glej odstavke A5–A9),
 - b) raven usposobljenosti notranjega revidiranja in (glej odstavke A5–A9)
 - c) ali notranje revidiranje uporablja sistematičen in urejen pristop, vključno z obvladovanjem kakovosti (glej odstavka A10–A11).
16. Zunanji revizor ne sme uporabiti dela notranjega revidiranja, če ugotovi, da:
 - a) položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki ne podpirajo v zadostni meri nepristranskosti notranjih revizorjev,
 - b) notranje revidiranje ni ustrezno usposobljeno ali
 - c) notranje revidiranje ne uporablja sistematičnega in urejenega pristopa, vključno z obvladovanjem kakovosti (glej odstavke A12–A14).

Določitev vrste in obsega dela notranjega revidiranja, ki ga je mogoče uporabiti

17. Kot osnovo za določitev področij in obsega, do katerega je mogoče uporabiti delo notranjega revidiranja, upošteva zunanji revizor vrsto in področje dela notranjega revidiranja, ki je bilo opravljeno ali je načrtovano, ter ustreznost tega dela za splošno revizijsko strategijo in revizijski načrt zunanjega revizorja (glej odstavke A15–A17).
18. Zunanji revizor opravi vse bistvene presoje pri revizijskem poslu, in da prepreči nepotrebno uporabo dela notranjega revidiranja, načrtuje manjšo uporabo dela notranjega revidiranja in več neposredno opravljenega dela, če je (glej odstavke A15–A17):
 - a) več presoje vključene v:
 - i. načrtovanje in izvajanje ustreznih revizijskih postopkov in

- ii. ovrednotenje zbranih revizijskih dokazov (glej odstavka A18–A19);
 - b) višje ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev s posebno pozornostjo posvečeno tveganjem, ki so prepoznana kot bistvena (glej odstavke A20–A22);
 - c) nižji položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki manj podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev; in
 - d) nižja raven usposobljenosti notranjega revidiranja.
19. Zunanji revizor ovrednoti tudi, ali, gledano v celoti, uporaba dela notranjega revidiranja v načrtovanem obsegu še vedno zagotavlja zadostno vključenost zunanjega revizorja v revizijo, glede na to, da je zunanji revizor izključno odgovoren za izraženo revizijsko mnenje (glej odstavke A15–A22).
20. V sklopu obveščanja pristojnih za upravljanje o pregledu načrtovanega obsega in časa revizije v skladu z MSR-jem 260⁷ zunanji revizor sporoči, kako je načrtoval uporabo dela notranjega revidiranja (glej odstavke A23).

Uporaba dela notranjega revidiranja

21. Če namerava zunanji revizor uporabiti delo notranjega revidiranja, obravnava načrtovano uporabo tega dela z izvajalci notranjega revidiranja kot podlago za usklajevanje njihovih zadevnih aktivnosti (glej odstavke A24–A26).
22. Zunanji revizor prebere poročila notranjega revidiranja v zvezi z delom, ki ga namerava uporabiti, da bi spoznal vrsto in obseg opravljenih revizijskih postopkov in z njimi povezane ugotovitve.
23. Zunanji revizor opravi zadosten obseg revizijskih postopkov na glavnini dela notranjega revidiranja kot celote, ki ga namerava uporabiti, da ugotovi njegovo ustreznost za namene revizije, vključno z ovrednotenjem, ali:
- a) je bilo delo notranjega revidiranja pravilno načrtovano, opravljeno, nadzorovano, pregledano in dokumentirano,
 - b) so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi, da so izvajalci notranjega revidiranja lahko sprejeli utemeljene sklepe, in

⁷ MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavke 15.

- c) so sprejeti sklepi primerni glede na okoliščine in so poročila, ki so jih pripravili izvajalci notranjega revidiranja, skladna z izsledki opravljenega dela (glej odstavke A27–A30).
24. Vrsta in obseg revizijskih postopkov zunanje revizorje morata biti odvisna od njegovega ovrednotenja:
- obsega presoje, vključene v delo notranjega revidiranja,
 - ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe,
 - obsega, do katerega položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev in
 - ravni usposobljenosti notranjega revidiranja⁸ (glej odstavke A27–A29),
- ter morata vključevati ponovno izvajanje nekaj dela notranjega revidiranja (glej odstavek A30).
25. Zunanji revizor ovrednoti tudi, ali so njegovi sklepi v zvezi z notranjim revidiranjem iz odstavka 15 tega MSR-ja in določitev vrste in obsega uporabe dela notranjega revidiranja za namene revizije iz odstavkov 18–19 tega MSR-ja še vedno ustrezni.

Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti notranje revizorje za neposredno pomoč

Odločanje o tem, ali se notranji revizorji lahko uporabijo za neposredno pomoč za namene revizije

26. Zakon ali kak drug predpis utegne revizorju prepovedovati neposredno pomoč notranjih revizorjev. V takem primeru se odstavki 27–35 in 37 ne uporabljajo (glej odstavek A31).
27. Če uporaba notranjih revizorjev za neposredno pomoč ni prepovedana z zakonom ali drugim predpisom in zunanji revizor načrtuje uporabo notranje revizorje za neposredno pomoč pri reviziji, zunanji revizor ovrednoti obstoj in bistvenost nevarnosti za nepristranskost in raven usposobljenosti notranjih revizorjev, ki bodo zagotavljali tako pomoč. Revizorjevo ovrednotenje obstoja in bistvenosti nevarnosti za nepristranskost notranjih revizorjev vključuje poizvedbe o udeležbah in razmerjih, ki utegnejo ogroziti njihovo nepristranskost (glej odstavke A32–A34).

⁸ Glej odstavek 18.

28. Zunanji revizor ne sme uporabiti notranjega revizorja za neposredno pomoč, če:
- obstajajo bistvene nevarnosti za nepristranskost notranjega revizorja, ali
 - notranji revizor ni dovolj strokovno usposobljen za opravljanje predvidenega dela (glej odstavke A32–A34).

Določanje vrste in obsega dela, ki se lahko dodeli notranjim revizorjem za zagotavljanje neposredne pomoči

29. Pri določanju vrste in obsega dela, ki se lahko dodeli notranjim revizorjem, ter vrste, časa in obsega usmerjanja, nadziranja in pregledovanja, ki je primerno glede na okoliščine, zunanji revizor upošteva:
- obseg presoje, vključene v:
 - načrtovanje in izvajanje ustreznih revizijskih postopkov in
 - vrednotenje zbranih revizijskih dokazov,
 - ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe,
 - svoje ovrednotenje obstoja in bistvenosti nevarnosti za nepristranskost in raven usposobljenosti notranjih revizorjev, ki bodo zagotavljali tako pomoč (glej odstavke A35–A39).
30. Zunanji revizor ne sme uporabiti notranjih revizorjev za neposredno pomoč pri izvajanju postopkov, ki:
- vključujejo bistvene presoje pri reviziji (glej odstavek A19);
 - so povezani z večjimi ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe, pri čemer zahtevana presoja pri opravljanju revizijskih postopkov ali ovrednotenju zbranih revizijskih dokazov ni omejena (glej odstavek A38);
 - so povezani z delom, v katero so bili vključeni notranji revizorji in o katerem je že ali bo notranje revidiranje poročalo poslovodstvu ali pristojnim za upravljanje; ali
 - so povezani z odločitvami, ki jih sprejme zunanji revizor v skladu s tem MSR-jem v zvezi z notranjim revidiranjem in uporabo dela notranjih revizorjev ali njihove neposredne pomoči (glej odstavke A35–A39).
31. Potem ko je ustrezno ovrednotil, ali sploh in koliko je mogoče uporabiti notranje revizorje za neposredno pomoč pri reviziji, zunanji revizor v sklopu obveščanja pristojnih za upravljanje o pregledu načrtovanega obsega in časa revizije v skladu z MSR-

jem 260⁹ sporoči vrsto in obseg načrtovane uporabe notranjih revizorjev za neposredno pomoč, tako da se doseže medsebojno soglasje o tem, da taka uporaba ni pretirana glede na okoliščine posla (glej odstavek A39).

32. Zunanji revizor ovrednoti, ali, gledano v celoti, uporaba notranjih revizorjev za neposredno pomoč v načrtovanem obsegu skupaj z načrtovano uporabo dela notranjega revidiranja še zagotavlja zadostno vključenost zunanjega revizorja v revizijo, glede na to, da je zunanji revizor izključno odgovoren za izraženo revizijsko mnenje.

Uporaba notranjih revizorjev za neposredno pomoč

33. Pred uporabo notranjih revizorjev za neposredno pomoč za namene revizije zunanji revizor:
- pridobi pisno soglasje pooblaščenega predstavnika organizacije, da lahko notranji revizorji izpolnjujejo navodila zunanjega revizorja ter da organizacija ne bo posegala v delo, ki ga notranji revizor opravlja za zunanjega revizorja; in
 - pridobi pisno soglasje notranjih revizorjev, da bodo varovali zaupnost določenih zadev po navodilih zunanjega revizorja in da bodo obvestili zunanjega revizorja o vsaki nevarnosti za njihovo nepristranskost.
34. Zunanji revizor usmerja, nadzoruje in pregleduje delo, ki ga pri poslu opravljajo notranji revizorji v skladu z MSR-jem 220.¹⁰ Pri tem morajo:
- vrsta, čas in obseg usmerjanja, nadziranja in pregledovanja upoštevati dejstvo, da notranji revizorji niso neodvisni od organizacije, in odgovarjati ugotovitvam ovrednotenja dejavnikov iz odstavka 29 tega MSR-ja; ter
 - postopki pregledovanja vključevati tudi preverjanje revizijskih dokazov, ki so bili podlaga za nekaj dela, ki so ga opravili notranji revizorji.
- Revizorjevo usmerjanje, nadziranje in pregledovanje dela, ki ga opravijo notranji revizorji, mora biti zadostno, da je zunanji revizor prepričan, da so notranji revizorji pridobili zadostne in ustrezne revizijske dokaze v podporo sklepom, ki temeljijo na tem delu (glej odstavek A40–A41).

⁹ MSR 260, odstavek 15.

¹⁰ MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov.*

35. Pri usmerjanju, nadziranju in pregledovanju dela, ki ga opravljajo notranji revizorji, ostane zunanji revizor pozoren na znake, da njegova ovrednotenja iz odstavka 27 niso več ustrezna.

Dokumentacija

36. Če zunanji revizor uporabi delo notranjega revidiranja, vključi v revizijsko dokumentacijo:
- a) ovrednotenje,
 - i. ali položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki v zadostni meri podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev,
 - ii. ravni usposobljenosti notranjega revidiranja in
 - iii. ali uporablja notranje revidiranje sistematičen in urejen pristop, vključno z obvladovanjem kakovosti;
 - b) naravo in obseg uporabljenega dela ter podlago za tako odločitev; in
 - c) revizijske postopke, ki jih je opravil zunanji revizor, da je ovrednotil ustreznost uporabljenega dela.
37. Če zunanji revizor uporabi notranje revizorje za neposredno pomoč pri reviziji, vključi v revizijsko dokumentacijo:
- a) ovrednotenje obstoja in bistvenosti nevarnosti za nepristranskost notranjih revizorjev ter ravni usposobljenosti notranjih revizorjev, uporabljenih za neposredno pomoč;
 - b) podlago za odločitev v zvezi z vrsto in obsegom dela, ki ga opravijo notranji revizorji;
 - c) kdo je pregledal opravljeno delo ter datum in obseg tega pregleda v skladu z MSR-jem 230;¹¹
 - d) pisna soglasja, pridobljena od pooblaščne osebe v organizaciji in od notranjih revizorjev v skladu z odstavkom 33 tega MSR-ja; in
 - e) delovno gradivo, ki so ga pripravili notranji revizorji med neposredno pomočjo pri revizijskem poslu.

¹¹ MSR 230 – Revizijska dokumentacija.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Oprelitev notranjega revidiranja (glej odstavka 2 in 14(a))

- A1. Cilji in področje dejavnosti notranjega revidiranja običajno vključujejo aktivnosti dajanja zagotovil in svetovanja z namenom ovrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov upravljanja, obvladovanja tveganj in notranjega kontroliranja v organizaciji, kot so na primer:

Aktivnosti v zvezi z upravljanjem

- Notranje revidiranje lahko ocenjuje postopek upravljanja pri njegovem izpolnjevanju ciljev glede etike in vrednot, vodenja izvajanja nalog in odgovornosti, sporočanja informacij o tveganjih in kontroliranju na ustrezna mesta v organizaciji ter uspešnosti medsebojnega obveščanja med pristojnimi za upravljanje, zunanjimi in notranjimi revizorji ter poslovodstvom.

Aktivnosti v zvezi z obvladovanjem tveganj

- Notranje revidiranje lahko pomaga organizaciji pri prepoznavanju in vrednotenju bistvenih izpostavljenosti tveganjem ter pri naporih za izboljšanje obvladovanja tveganj in notranjega kontroliranja (vključno z uspešnostjo procesa računovodskega poročanja).
- Notranje revidiranje lahko izvaja postopke, s katerimi pomaga organizaciji pri odkrivanju prevar.

Aktivnosti v zvezi z notranjim kontroliranjem

- Vrednotenje notranjega kontroliranja – Notranjemu revidiranju je lahko dodeljena posebna naloga pregledovanja kontrol, vrednotenja njihovega delovanja in predlaganja njihovih izboljšav. S tem daje notranje revidiranje zagotovilo o kontroliranju. Notranje revidiranje lahko na primer načrtuje in izvede preizkuse ali druge postopke, da poslovodstvu in pristojnim za upravljanje dá zagotovilo glede zasnove, vzpostavitve in uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja, vključno s kontrolami, ki so pomembne za revizijo.
- Proučevanje računovodskih in poslovnih informacij – Notranje revidiranje je lahko zadolženo za pregledovanje sredstev, ki se uporabljajo za ugotavljanje, priznavanje,

merjenje, razvrščanje in sporočanje računovodskih in poslovnih informacij, ter za izvajanje posebnih poizvedovanj o posameznih postavkah, vključno s podrobnim preizkušanjem poslov, saldov in postopkov.

- Pregledovanje poslovanja – Notranje revidiranje je lahko zadolženo za pregledovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, vključno z neračunovodskimi dejavnostmi organizacije.
- Pregledovanje upoštevanja zakonov in drugih predpisov – Notranje revidiranje je lahko zadolženo za pregledovanje izpolnjevanja zakonov, izvedbenih predpisov in drugih zunanjih zahtev, pa tudi poslovodskih usmeritev in navodil ter drugih notranjih zahtev.

- A2. Aktivnosti, podobne tistim, ki jih izvaja notranje revidiranje, utegnejo v organizaciji izvajati službe z drugačnimi nazivi. Nekatere ali vse aktivnosti notranjega revidiranja so lahko tudi oddane v izvajanje zunanjemu ponudniku storitev. Niti naziv službe niti opravljanje te dejavnosti v organizaciji ali pri zunanjem ponudniku storitev ni odločilen dejavnik za to, ali zunanji revizor lahko uporabi delo notranjega revidiranja ali ne. Pomembni dejavniki pa so: vrsta aktivnosti, koliko položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter njegove usmeritve in postopki podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev, usposobljenost ter sistematičen in urejen pristop te službe. Sklicevanje na delo notranjega revidiranja v tem MSR-ju se nanaša tudi na ustrezne aktivnosti drugih funkcij ali zunanjih ponudnikov storitev s takimi značilnostmi.
- A3. Poleg tega so tisti v organizaciji, ki opravljajo operativne in poslovodske naloge, ki niso del notranjega revidiranja, običajno izpostavljeni nevarnostim za nepristranskost in jih zaradi tega ni mogoče obravnavati kot del notranjega revidiranja za namene tega MSR-ja, čeprav morda izvajajo kontrole, ki jih je mogoče preizkusiti v skladu z MSR-jem 330.¹² Zaradi tega spremljevalnih kontrol, ki jih izvaja lastnik-poslovodja, ne bi mogli obravnavati kot enakovredne notranjemu revidiranju.
- A4. Čeprav se cilji notranjega revidiranja v organizaciji razlikujejo od ciljev zunanjega revizorja, utegne notranje revidiranje

¹² Glej odstavek 10.

opravljati podobne revizijske postopke, kot jih opravlja zunanji revizor pri reviziji računovodskih izkazov. V takem primeru lahko zunanji revizor izkoristi delo notranjega revidiranja za namene revizije na enega ali več od naslednjih načinov:

- da pridobi informacije, ki so pomembne za revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare; v zvezi s tem zahteva prenovljeni MSR 315,¹³ da se zunanji revizor seznaní z naravo odgovornosti notranjega revidiranja, njegovim položajem v organizaciji in opravljenimi ali načrtovanimi aktivnostmi ter da poizveduje pri ustreznih izvajalcih notranjega revidiranja (če taka funkcija obstaja); ali
- da se lahko, če to ni z zakonom ali drugim predpisom prepovedano ali do neke mere omejeno, po ustreznem ovrednotenju odloči za uporabo dela, ki ga je v obravnavanem obdobju opravilo notranje revidiranje, kot delno nadomestilo za revizijske dokaze, ki bi jih moral zunanji revizor pridobiti neposredno.¹⁴

Poleg tega lahko zunanji revizor, če to ni z zakonom ali drugim predpisom prepovedano ali do neke mere omejeno, uporabi notranje revizorje za opravljanje revizijskih postopkov pod vodstvom in nadzorom zunanjega revizorja ter ob njegovem pregledovanju opravljenega dela (v tem MSR-ju opredeljeno kot »neposredna pomoč«).¹⁵

¹³ Prenovljeni MSR 315, odstavek 6(a).

¹⁴ Glej odstavke 15–25.

¹⁵ Glej odstavke 26–35.

Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti delo notranjega revidiranja*Ovrednotenje notranjega revidiranja*

Nepriistranskost in usposobljenost (glej odstavek 15(a)–(b))

- A5. Zunanji revizor uporabi strokovno presojo, kadar se odloča, ali je lahko delo notranjega revidiranja uporabljeno za namene revizije, ter o vrsti in obsegu dela notranjega revidiranja, ki je v danih okoliščinah lahko uporabljeno.
- A6. Obseg, do katerega položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki podpirajo nepriistranskost notranjih revizorjev, ter raven usposobljenosti notranjega revidiranja sta posebej pomembna pri odločanju, ali je uporaba dela notranjega revidiranja v danih okoliščinah sploh primerna, in če je, v kakšni obliki in obsegu.
- A7. Nepriistranskost se nanaša na zmožnost opravljanja nalog brez dopuščanja, da pristranskost, nasprotje interesov ali nedopustno vplivanje drugih prevlada nad strokovno presojo. Dejavniki, ki utegnejo vplivati na revizorjevo ovrednotenje, so:
- ali položaj notranjega revidiranja v organizaciji, vključno s pristojnostjo in odgovornostjo te funkcije, podpira tako notranje revidiranje, ki zagotavlja, da pristranskost, nasprotje interesov ali nedopustno vplivanje drugih ne prevlada nad strokovnimi presojami; na primer, ali je notranje revidiranje podrejeno pristojnim za upravljanje ali vodilnemu delavcu s primernimi pooblastili; če pa je funkcija notranjega revidiranja podrejena poslovodstvu, ali ima neposreden dostop do pristojnih za upravljanje;
 - ali je notranje revidiranje razbremenjeno morebitne nasprotujoče si odgovornosti, na primer poslovodskih ali operativnih nalog ali odgovornosti, ki niso v pristojnosti notranjega revidiranja;
 - ali pristojni za upravljanje nadzirajo zaposlitvene odločitve v zvezi z notranjim revidiranjem, na primer določajo ustrezno plačno politiko;
 - ali poslovodstvo ali pristojni za upravljanje postavljajo notranjemu revidiranju kakšne omejitve ali prepovedi, na primer pri obveščanju zunanjega revizorja o ugotovitvah notranjega revidiranja;

- ali so notranji revizorji člani ustreznih strokovnih organizacij in jih njihovo članstvo zavezuje k ravnanju v skladu z ustreznimi poklicnimi standardi v zvezi z nepristranskostjo oziroma ali njihove notranje usmeritve stremijo k istim ciljem.
- A8. Usposobljenost notranjega revidiranja se nanaša na pridobivanje in vzdrževanje znanja in veščin te dejavnosti kot celote na ravni, ki omogoča, da se dodeljene naloge izvajajo vestno in v skladu z veljavnimi poklicnimi standardi. Dejavniki, ki utegnejo vplivati na odločitev zunanjega revizorja, so:
- ali ima notranje revidiranje na voljo ustrezne in primerne vire glede na velikost organizacije in naravo njenega poslovanja;
 - ali obstajajo uveljavljene usmeritve zaposlovanja, usposabljanja in razporejanja notranjih revizorjev na notranje revizijske posle;
 - ali imajo notranji revizorji ustrezno strokovno usposobljenost in znanje za revidiranje; primerna sodila, ki jih utegne zunanji revizor upoštevati pri ocenjevanju, so na primer lahko tudi ustrezen strokovni naziv notranjega revizorja in njegove izkušnje;
 - ali imajo notranji revizorji potrebno znanje o računovodskem poročanju organizacije in o primernem okviru računovodskega poročanja in ali ima funkcija notranjega revidiranja ustrezne strokovne izkušnje (na primer znanje s področja določene panoge), da lahko opravi delo v zvezi z računovodskimi izkazi organizacije;
 - ali so notranji revizorji člani ustreznih strokovnih organizacij, ki jih zavezujejo k ravnanju v skladu z ustreznimi poklicnimi standardi, vključno z zahtevami za stalno strokovno izpopolnjevanje.
- A9. Nepristranskost in usposobljenost lahko štejemo za neločljivo povezani. Čim bolj položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki primerno podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev in čim višja je usposobljenost te dejavnosti, tem verjetneje in na več področjih bo zunanji revizor uporabil njeno delo. Vsekakor pa položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki, ki zagotavljajo močno podporo nepristranskosti

notranjih revizorjev, ne morejo nadomestiti pomanjkanja zadostne usposobljenosti izvajalcev notranjega revidiranja. Prav tako pa visoka raven usposobljenosti izvajalcev notranjega revidiranja ne more nadoknaditi ustreznega položaja v organizaciji ter usmeritev in postopkov, ki ne podpirajo v zadostni meri nepristranskosti notranjih revizorjev.

Uporaba sistematičnega in urejenega pristopa (glej odstavek 15(c))

- A10. Dejavnost notranjega revidiranja razlikuje od drugih spremljevalnih kontrol, ki jih utegnejo opravljati v organizaciji, uporaba sistematičnega in urejenega pristopa k načrtovanju, izvajanju, nadziranju, pregledovanju in dokumentiranju njenih aktivnosti.
- A11. Dejavniki, ki utegnejo vplivati na ugotovitev zunanjega revizorja, ali notranje revidiranje uporablja sistematičen in urejen pristop, so med drugim:
- obstoj, ustreznost in uporaba dokumentiranih postopkov notranjega revidiranja ali navodil za področja, kot so ocenjevanje tveganj, delovni programi, dokumentacija in poročanje, ki po naravi in obsegu ustrezajo velikosti in razmeram organizacije;
 - presoja, ali ima notranje revidiranje primerne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, na primer podobne tistim iz MSOK 1,¹⁶ ki bi bili primerni za notranje revidiranje (in se na primer nanašajo na vodenje, kadrovanje in izvajanje poslov), ali zahteve za obvladovanje kakovosti iz standardov, ki jih določajo ustrezni strokovni organi notranjih revizorjev; taki strokovni organi lahko postavijo tudi druge ustrezne zahteve, na primer za izvajanje občasnih zunanjih ocenjevanj kakovosti.

Okoliščine, v katerih dela notranjega revidiranja ni mogoče uporabiti (glej odstavek 16)

- A12. Revizorjevo ovrednotenje, ali položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki v zadostni meri podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev, kakšna je raven usposobljenosti izvajalcev notranjega revidiranja in ali notranje

¹⁶ Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.*

revidiranje uporablja sistematičen in urejen pristop, utegne pokazati, da so tveganja glede kakovosti dela notranjega revidiranja tako bistvena, da zaradi tega ni primerno uporabiti nobenega dela notranjega revidiranja kot revizijskega dokaza.

- A13. Presojanje dejavnikov iz odstavkov A7, A8 in A11 tega MSR-ja vsakega zase in vseh skupaj je pomembno, ker pogosto posamezen dejavnik ne zadošča za sprejem sklepa, da dela notranjega revidiranja ni mogoče uporabiti za namene revizije. Položaj notranjega revidiranja v organizaciji je na primer zlasti pomemben pri vrednotenju nevarnosti za nepristranskost notranjih revizorjev. Če je notranje revidiranje podrejeno poslovodstvu, bi to lahko presojali kot bistveno nevarnost za nepristranskost funkcije, razen če drugi dejavniki, kot so opisani v odstavku A7 tega MSR-ja, skupaj ne zagotavljajo zadostnih varoval za zmanjšanje te nevarnosti na sprejemljivo raven.
- A14. Poleg tega Kodeks IESBA¹⁷ navaja, da nastopi nevarnost samopregledovanja, kadar zunanji revizor sprejme posel za opravljanje storitev notranjega revidiranja pri naročniku revizije in bodo izidi teh storitev uporabljeni pri izvajanju revizije. To lahko povzroči, da bo delovna skupina za revizijski posel uporabila izide storitve notranjega revidiranja, ne da bi izide primerno ovrednotila ali uporabila enako mero poklicne nezaupljivosti, kot bi jo, če bi delo notranjega revidiranja opravile osebe, ki niso sodelavke tega revizijskega podjetja. Kodeks IESBA¹⁸ obravnava prepovedi, ki veljajo v določenih okoliščinah, ter nevarnosti in varovala, ki se lahko v drugih okoliščinah uporabijo za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven.

Določitev vrste in obsega uporabnega dela notranjega revidiranja

Dejavniki, ki vplivajo na določitev vrste in obsega uporabnega dela notranjega revidiranja (glej odstavke 17–19)

- A15. Ko je zunanji revizor ugotovil, da se delo notranjega revidiranja lahko uporabi za namene revizije, je najprej treba proučiti, ali

¹⁷ *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA), odstavek 605.4 A2-605.4 A3.

¹⁸ Kodeks IESBA, odstavki 605.1 – R605.5.

sta načrtovana vrsta in obseg dela notranjega revidiranja, ki je bilo opravljeno ali je načrtovano za izvedbo, pomembna za celotno revizijsko strategijo in za revizijski načrt, ki ju je zunanji revizor določil v skladu z MSR-jem 300.¹⁹

A16. Primeri dela notranjega revidiranja, ki ga zunanji revizor lahko uporabi, vključujejo:

- preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol,
- postopke preizkušanja podatkov z omejenim presojanjem,
- opazovanja štetja zalog,
- sledenje transakcijam skozi informacijski sistem v delu, ki je pomemben za računovodsko poročanje,
- preizkušanje skladnosti z regulativnimi zahtevami,
- v nekaterih okoliščinah revizije ali preiskave računovodskih informacij odvisnih družb, ki niso bistveni sestavni deli skupine (kadar to ni v nasprotju z zahtevami MSR-ja 600).²⁰

A17. Na odločitev zunanjega revizorja o načrtovanih vrsti in obsegu uporabe dela notranjega revidiranja bo vplivalo njegovo ovrednotenje, koliko položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter njegove usmeritve in postopki ustrezno podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev, in kakšna je raven usposobljenosti izvajalcev notranjega revidiranja iz odstavka 18 tega MSR-ja. Dodatne informacije za revizorjevo odločitev so še količina potrebne presoje pri načrtovanju, izvajanju in vrednotenju takega dela ter ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Poleg tega obstajajo okoliščine, zaradi katerih zunanji revizor ne more uporabiti dela notranjega revidiranja za namene revizije, kot je opisano v odstavku 16 tega MSR-ja.

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov ter vrednotenju izidov (glej odstavka 18(a), 30(a))

A18. Več kot je treba uporabiti presoje pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov ter pri vrednotenju revizijskih dokazov, več neposrednih postopkov v skladu z odstavkom 18 tega MSR-ja bo moral zunanji revizor izvesti sam, kajti le uporaba dela notranjega revidiranja zunanjemu revizorju ne bo zagotovila zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

¹⁹ MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.*

²⁰ MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

- A19. Ker zunanji revizor izključno sam odgovarja za izraženo revizijsko mnenje, mora pri revizijskem poslu opraviti bistvene presoje v skladu z odstavkom 18. Med bistvene presoje sodijo:
- ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe,
 - ovrednotenje zadostnosti opravljenih preizkusov,
 - ovrednotenje, ali poslovodstvo primerno uporablja predpostavko o delujočem podjetju,
 - ovrednotenje bistvenih računovodskih ocen in
 - ovrednotenje ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih in drugih zadev, ki vplivajo na revizorjevo poročilo.

Ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe (glej odstavek 18(b))

- A20. Večje kot je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve pri posameznem saldu na kontu, vrsti posla ali razkritju, več presoje je pogosto treba vključiti v načrtovanje in opravljanje revizijskih postopkov ter v ovrednotenje njihovih izidov. V takih okoliščinah bo moral zunanji revizor neposredno sam opraviti več postopkov v skladu z odstavkom 18 tega MSR-ja ter zato v manjši meri uporabiti delo notranjega revidiranja za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Poleg tega bodo morali biti, kot je navedeno v MSR-ju 200,²¹ revizijski dokazi, ki jih zahteva zunanji revizor, tem prepričljivejši, čim večje je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, zaradi česar bo moral zunanji revizor opraviti več dela neposredno.
- A21. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 315 (prenovljenem 2019),²² so pomembna tveganja ocenjena blizu zgornje meje razpona tveganja pri delovanju in bo zato možnost zunanjega revizorja, da uporabi delo notranjega revidiranja v zvezi z bistvenimi tveganji, skrčena na postopke, ki vključujejo omejeno presojanje. Kadar tveganja pomembno napačne navedbe niso nizka, je poleg tega malo verjetno, da bo že samó uporaba dela notranjega revidiranja zmanjšala revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in odpravila potrebo po neposrednem opravljanju določenih preizkusov s strani zunanjega revizorja.
- A22. Izvrševanje postopkov v skladu s tem MSR-jem utegne spodbuditi zunanjega revizorja, da ponovno ovrednoti svojo oceno tveganj pomembno napačne navedbe. Posledično lahko

²¹ MSR 200, odstavek A29.

²² MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 124(l).

to vpliva na odločitev zunanjega revizorja, ali naj uporabi delo notranjega revidiranja in ali je nadaljnja uporaba tega MSR-ja potrebna.

Obveščanje pristojnih za upravljanje (glej odstavek 20)

A23. V skladu z MSR-jem 260²³ mora zunanji revizor obvestiti pristojne za upravljanje o pregledu načrtovanega obsega in časa revizije. Načrtovana uporaba dela notranjega revidiranja je sestavni del splošne revizijske strategije zunanjega revizorja in je zato pomembna za pristojne za upravljanje, da razumejo predlagani pristop k reviziji.

Uporaba dela notranjega revidiranja

Obravnavanje in usklajevanje z izvajalci notranjega revidiranja (glej odstavek 21)

A24. Pri razpravi z izvajalci notranjega revidiranja o načrtovani uporabi njihovega dela kot podlagi za usklajevanje njihovih aktivnosti utegne biti koristno obravnavati zadeve, kot so:

- časovni razpored takega dela,
- vrsta opravljenega dela,
- obseg revizijskega sodelovanja,
- pomembnost za računovodske izkaze kot celoto (in če je smiselno, tudi raven ali ravni pomembnosti za posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja) ter izvedbena pomembnost,
- predlagane metode za izbor postavk in velikosti vzorcev,
- dokumentiranje opravljenega dela,
- postopki za pregledovanje in poročanje.

A25. Usklajevanje med zunanjim revizorjem in notranjim revidiranjem je uspešno, kadar na primer:

- razprave potekajo v primernih presledkih v celotnem obdobju;
- zunanji revizor obvešča notranje revidiranje o bistvenih zadevah, ki lahko vplivajo na izvajalce;
- je zunanji revizor opozorjen na pomembna poročila notranjega revidiranja in ima dostop do njih ter je obveščen o vseh bistvenih zadevah, ki jih je zaznalo notranje revidiranje in utegnejo vplivati na delo zunanjega revizorja,

²³ MSR 260, odstavek 15.

tako da lahko zunanji revizor prouči posledice takih zadev za revizijski posel.

- A26. MSR 200²⁴ obravnava, kako pomembno je, da revizor načrtuje in opravlja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, vključno s tem, da je pozoren na informacije, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov in odzivov na poizvedbe, ki naj bi jih uporabil kot revizijske dokaze. Zato lahko medsebojno obveščanje z notranjim revidiranjem ves čas posla zagotavlja notranjim revizorjem priložnost, da opozorijo zunanjega revizorja na zadeve, ki lahko vplivajo na njegovo delo.²⁵ Zunanji revizor lahko potem upošteva take informacije pri svojem prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe. Poleg tega lahko zunanji revizor, če kažejo take informacije na povečano tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ali utegnejo biti povezane s kakršnokoli dejansko, sluteno ali domnevno prevaro, to upošteva pri svojem prepoznavanju tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare v skladu z MSR-jem 240.²⁶

Postopki za določitev ustreznosti dela notranjega revidiranja (glej odstavka 23–24)

- A27. Postopki zunanjega revizorja, opravljeni na glavnini dela notranjega revidiranja kot celote, ki ga zunanji revizor namerava uporabiti, zagotavljajo osnovo za ovrednotenje splošne kakovosti dela te funkcije in nepristranskosti pri njegovem opravljanju.
- A28. Postopki, ki jih utegne zunanji revizor izvesti za ovrednotenje kakovosti opravljenega dela in ugotovitev notranjega revidiranja, obsegajo poleg ponovnega izvajanja v skladu z odstavkom 24 tudi:
- poizvedovanje pri ustreznih osebah v notranjem revidiranju,
 - opazovanje postopkov, ki jih opravlja notranje revidiranje,
 - pregledovanje programa dela in delovnih gradiv notranjega revidiranja.

²⁴ MSR 200, odstavka 15 in A18.

²⁵ Prenovljeni MSR 315, odstavek A116.

²⁶ Prenovljeni MSR 315, odstavek A11 v povezavi z MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*.

A29. Čim večja je količina potrebne presoje, čim višje je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, čim manj položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev ali čim nižja je raven usposobljenosti notranjega revidiranja, tem več revizijskih postopkov mora opraviti zunanji revizor na glavnini dela notranjega revidiranja kot celote, da lahko podpre svojo odločitev za uporabo dela notranjega revidiranja pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot podlage za revizijsko mnenje.

Ponovno izvajanje (glej odstavek 24)

A30. Za namene tega MSR-ja pomeni ponovno izvajanje revizorjevo neodvisno izvedbo postopkov za potrditev ugotovitev notranjega revidiranja. Ta cilj se lahko doseže s preiskovanjem postavk, ki jih je že preiskalo notranje revidiranje, ali pa, kjer to ni mogoče, se lahko isti cilj doseže s preiskovanjem zadostnega števila podobnih postavk, ki pri notranjem revidiranju dejansko niso bile preiskane. V primerjavi z drugimi postopki iz odstavka A28, ki jih utegne opraviti zunanji revizor, zagotavlja ponovno izvajanje prepričljivejše dokaze o ustreznosti dela notranjega revidiranja. Čeprav ponovno izvajanje zunanjega revizorja ni potrebno na vsakem področju uporabljenega dela notranjega revidiranja, je v skladu z odstavkom 24 potrebnega nekaj ponovnega izvajanja na glavnini dela notranjega revidiranja kot celote, ki ga namerava uporabiti zunanji revizor. Zunanji revizor bo bolj verjetno usmeril ponovno izvajanje na tista področja, kjer je notranje revidiranje uporabljalo več presoje pri načrtovanju, izvajanju in ovrednotenju izidov revizijskih postopkov, ter na področja z višjim tveganjem pomembno napačne navedbe.

Odločanje o tem, ali sploh, na katerih področjih in koliko je mogoče uporabiti notranje revizorje za neposredno pomoč

Odločanje o tem, ali se lahko notranji revizorji uporabijo za neposredno pomoč za namene revizije (glej odstavke 5, 26–28)

- A31. V pravnih ureditvah, kjer je z zakonom ali drugim predpisom prepovedano, da zunanji revizor uporabi notranje revizorje za neposredno pomoč, je za revizorje skupine pomembno, da proučijo, ali se prepoved nanaša tudi na revizorje sestavnih delov, in če je tako, da obravnavajo to zadevo pri medsebojnem obveščanju z revizorji sestavnih delov.²⁷
- A32. Kot je navedeno v odstavku A7 tega MSR-ja, se nepristranskost nanaša na zmožnost opravljanja predlaganega dela, ne da bi dopuščali, da pristranskost, nasprotje interesov ali nedopustno vplivanje drugih prevlada nad strokovno presojo. Pri vrednotenju obstoja in bistvenosti nevarnosti za nepristranskost notranjega revizorja utegnejo biti pomembni naslednji dejavniki:
- koliko položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter ustrezne usmeritve in postopki podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev;²⁸
 - družinska in osebna razmerja z osebo, ki dela pri zadevi, na katero se delo nanaša, ali je odgovorna za to zadevo v organizaciji;
 - povezanost s sektorjem ali oddelkom v organizaciji, na katerega se delo nanaša;
 - bistveni finančni interesi v organizaciji, ki niso povezani s plačo po pogojih, skladnih s tistimi, ki veljajo za druge zaposlene na podobnih položajih.
- Dodatna koristna navodila lahko zagotavljajo gradiva, ki jih izdajajo ustrezne poklicne organizacije notranjih revizorjev.
- A33. Obstajajo lahko tudi okoliščine, v katerih so nevarnosti za nepristranskost notranjega revizorja take, da ni varoval, ki bi jih lahko zmanjšala na sprejemljivo raven. Ker na primernost varoval vpliva bistvenost dela v kontekstu revizije, odstavek 30 v točkah (a) in (b) na primer prepoveduje uporabo notranjih revizorjev za neposredno pomoč pri opravljanju postopkov, ki vključujejo bistveno presojanje pri reviziji ali so povezani z

²⁷ MSR 600, odstavek 40(b).

²⁸ Glej odstavek A7.

višjimi ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe, pri katerih zahtevana presoja pri opravljanju ustreznih revizijskih postopkov ali vrednotenje zbranih revizijskih dokazov ni omejeno. Tako je tudi v primeru, ko vključeno delo povzroča nevarnost samopregledovanja, zaradi česar notranji revizorji ne smejo opravljati postopkov v okoliščinah, ki so opisane v odstavku 30 v točkah (c) in (d).

- A34. Pri ovrednotenju ravni usposobljenosti notranjega revizorja je lahko pomembnih mnogo dejavnikov iz odstavka A8 tega MSR-ja, uporabljenih glede na razmere v zvezi s posameznimi notranjimi revizorji in delom, ki jim utegne biti dodeljeno.

Določanje vrste in obsega dela, ki se lahko dodeli notranjim revizorjem za zagotavljanje neposredne pomoči (glej odstavke 29–31)

- A35. Odstavki A15–A22 tega MSR-ja dajejo ustrezna navodila za določanje narave in obsega dela, ki se lahko dodeli notranjim revizorjem.
- A36. Pri določanju vrste dela, ki se lahko dodeli notranjim revizorjem, zunanji revizor pazi, da omeji tako delo le na tista področja, ki so primerna za dodelitev. Primeri aktivnosti in nalog, ki niso primerne za uporabo notranjih revizorjev za neposredno pomoč, so med drugim:
- obravnava tveganj prevare; vendar pa lahko zunanji revizorji poizvedujejo pri notranjih revizorjih o tveganjih prevare v organizaciji v skladu s prenovljenim MSR-jem 315;²⁹
 - določitev nenapovedanih revizijskih postopkov, ki jih obravnava MSR 240.
- A37. Ker mora zunanji revizor v skladu z MSR-jem 505³⁰ ohraniti nadzor nad zahtevki za zunanjo potrditev in ovrednotiti izide zunanjega potrjevanja, prav tako ne bi bilo primerno dodeliti te naloge notranjim revizorjem. Vendar pa lahko notranji revizorji pomagajo pri zbiranju potrebnih informacij za zunanjega revizorja, da razreši razhajanja v odgovorih na zahtevke za potrditev.
- A38. Pri določanju dela, ki se lahko dodeli notranjim revizorjem za neposredno pomoč, sta pomembna tudi količina vanj vključene

²⁹ Prenovljeni MSR 315, odstavek 6(a).

³⁰ MSR 505 – Zunanje potrditev, odstavek 7 in 16.

presoje in tveganje pomembno napačne navedbe. Na primer v okoliščinah, ko je vrednotenje terjatev do kupcev ocenjeno kot področje večjega tveganja, bi lahko zunanji revizor dodelil preverjanje točnosti starosti terjatev notranjemu revizorju, ki zagotavlja neposredno pomoč. Ker pa bi ovrednotenje ustreznosti popravka, ki temelji na starosti terjatev, vključevalo presojo, ki ni omejena, tega postopka ne bi bilo primerno dodeliti notranjemu revizorju, ki izvaja neposredno pomoč.

- A39. Kljub revizorjevemu usmerjanju, nadziranju in pregledovanju utegne prekomerna uporaba notranjih revizorjev za neposredno pomoč vplivati na zaznavanje neodvisnosti delovanja zunanjega revizorja.

Uporaba notranjih revizorjev za neposredno pomoč (glej odstavek 34)

- A40. Ker posamezniki v notranjem revidiranju niso neodvisni od organizacije, kot se to zahteva od zunanjega revizorja, kadar izraža mnenje o računovodskih izkazih, bodo revizorjevo usmerjanje, nadziranje in pregledovanje dela, ki ga opravljajo notranji revizorji kot neposredno pomoč, na splošno drugačni in obsežnejši kot če bi delo opravljali člani delovne skupine za posel.
- A41. Pri usmerjanju notranjih revizorjev lahko zunanji revizor na primer spomni notranje revizorje, da ga opozorijo na sporne zadeve v zvezi z računovodenjem in revizijo, ki jih zaznajo med revizijo. Pri pregledovanju opravljenega dela notranjih revizorjev presodi zunanji revizor tudi, ali so pridobljeni revizijski dokazi glede na okoliščine zadostni in ustrezni ter ali podpirajo sprejete sklepe.