

Odbor za
mednarodne
standarde
revidiranja in
dajanja zagotovil

MSR 620
December 2009

Mednarodni standard revidiranja

MSR 620

**UPORABA DELA
REVIZORJEVEGA VEŠČAKA**



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR-ja 620 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 MSR-ja 620 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR-jem 620 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 620, *Using the Work of an Auditor's Expert*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 620 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 620 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 620 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 620 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934779-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 620**UPORABA DELA REVIZORJEVEGA
VEŠČAKA**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–2
Revizorjeva odgovornost za revizijsko mnenje	3
Datum uveljavitve	4
Cilji	5
Opredelitev pojmov	6
Zahteve	
Ugotavljanje potrebe po revizorjevem veščaku	7
Vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov	8
Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost revizorjevega veščaka	9
Spoznavanje področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka	10
Dogovor z revizorjevim veščakom	11
Ovrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka	12–13
Sklicevanje na revizorjevega veščaka v revizorjevem poročilu	14–15

Uporaba dela revizorjevega veščaka	MSR 620
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Opredelitev pojma revizorjev veščak	A1–A3
Ugotavljanje potrebe po revizorjevem veščaku	A4–A9
Vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov	A10–A13
Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost revizorjevega veščaka	A14–A20
Spoznavanje področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka	A21–A22
Dogovor z revizorjevim veščakom	A23–A31
Ovrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka	A32–A40
Sklicevanje na revizorjevega veščaka v revizorjevem poročilu	A41–A42
Dodatek: Premisleki za dogovor med revizorjem in revizorjevim zunanjim veščakom	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka* 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 revizorjevo odgovornost v zvezi z delom posameznika ali organizacije na področju poglobljenega znanja, ki se razlikuje od računovodstva ali revidiranja, če se to delo uporabi kot pomoč revizorju pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.
2. Ta MSR ne obravnava:
 - a) primerov, ko delovna skupina za posel vključuje člana, ali vpraša za nasvet posameznika ali organizacijo, ki ima poglobljeno znanje na posebnem področju računovodstva ali revidiranja; ti so obravnavani v MSR-ju 220¹; ali

¹ MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavki A10, A20–A22.

- b) revizorjeve uporabe dela posameznika ali organizacije, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja in katerega ali katere delo je uporabila revidirana organizacija kot pomoč pri pripravi računovodskih izkazov (veščak posloводства), kar je obravnavano v MSR-ju 500².

Revizorjeva odgovornost za revizijsko mnenje

- 3. Revizor ima izključno odgovornost za izraženo revizijsko mnenje in ta odgovornost se ne zmanjša z revizorjevo uporabo dela revizorjevega veščaka. Vendar lahko revizor, ki je uporabil delo revizorjevega veščaka in je v skladu s tem MSR-jem ugotovil, da je delo tega veščaka ustrezno revizorjevim namenom, sprejme ugotovitve ali sklepe tega veščaka z njegovega področja kot ustrezne revizijske dokaze.

Datum uveljavitve

- 4. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

- 5. Revizorjevi cilji so:
 - a) odločiti, ali bo uporabil delo revizorjevega veščaka, in
 - b) če uporabi delo revizorjevega veščaka, ugotoviti, ali je to delo ustrezno za revizorjeve namene.

Opredelitev pojmov

- 6. Za namene MSR-jev imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) revizorjev veščak – posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega ali katere delo revizor uporabi kot pomoč revizorju pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov; revizorjev veščak je lahko ali revizorjev notranji veščak (ki je partner³ ali član strokovnega osebja, vključno z začasnim članom

² MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavki A34–A48.

³ Kjer je to smiselno, je treba izraza »partner« in »podjetje« brati kot ustrezni sopomenki za javni sektor.

strokovnega osebja, revizorjevega podjetja ali podjetja v mreži) ali revizorjev zunanji veščak (glej odstavke A1–A3).

- b) poglobljeno znanje – spretnosti, znanje in izkušnje na posameznem področju.
- c) veščak posloводства – posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega ali katere delo na tem področju uporablja revidirana organizacija kot pomoč organizaciji pri pripravi računovodskih izkazov.

Zahteve

Ugotavljanje potrebe po revizorjem veščaku

- 7. Če je za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov potrebno poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, revizor odloči, ali uporabi delo revizorjevega veščaka (glej odstavke A4–A9).

Vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov

- 8. Vrsta, čas in obseg revizorjevih postopkov se bodo glede na zahteve v odstavkih 9–13 tega MSR-ja razlikovali v odvisnosti od okoliščin. Pri določanju vrste, časa in obsega teh postopkov upošteva revizor zadeve, ki vključujejo (glej odstavek A10):
 - a) vrsto zadeve, na katero se nanaša delo tega veščaka;
 - b) tveganja pomembno napačne navedbe v zadevi, na katero se nanaša delo tega veščaka;
 - c) bistvenost dela tega veščaka v kontekstu revizije;
 - d) revizorjevo poznavanje predhodnega dela, ki ga je opravil ta veščak, in izkušnje z njim;
 - e) ali je ta veščak podvržen usmeritvam in postopkom za obvladovanje kakovosti revizorjevega podjetja (glej odstavke A11–A13).

Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost revizorjevega veščaka

- 9. Revizor ovrednoti, ali ima revizorjev veščak potrebne usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost za revizorjeve namene. V primeru revizorjevega zunanjega veščaka vključuje

ovrednotenje nepristranskosti poizvedovanje glede interesov in odnosov, ki lahko ustvarijo nevarnost za nepristranskost tega veščaka (glej odstavke A14–A20).

Spoznavanje področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka

10. Revizor dovolj spozna področje poglobljenega znanja revizorjevega veščaka, da lahko (glej odstavka A21–A22):
 - a) določi vrsto, področje in cilje dela tega veščaka za revizorjeve namene in
 - b) ovrednoti ustreznost tega dela za revizorjeve namene.

Dogovor z revizorjevim veščakom

11. Revizor se dogovori, če je primerno, tudi pisno, z revizorjevim veščakom o naslednjih zadevah (glej odstavke A23–A26):
 - a) vrsti, področju in ciljeh dela tega veščaka (glej odstavek A27);
 - b) vlogah in odgovornosti, ki se nanašajo na revizorja in tega veščaka (glej odstavka A28–A29);
 - c) vrsti, času in obsegu obveščanja med revizorjem in tem veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil, ki naj jih ta veščak predloži (glej odstavek A30); in
 - d) potrebi, da se revizorjev veščak drži zahtev po zaupnosti (glej odstavek A31).

Ovrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka

12. Revizor ovrednoti ustreznost dela revizorjevega veščaka za revizorjeve namene (glej odstavek A32):
 - a) vključno s primernostjo in sprejemljivostjo ugotovitev ali sklepov tega veščaka ter njihovo skladnostjo z drugimi revizijskimi dokazi (glej odstavka A33–A34);
 - b) če vključuje delo tega veščaka uporabo bistvenih predpostavk in metod, vključno s primernostjo in sprejemljivostjo teh predpostavk in metod glede na okoliščine (glej odstavke A35–A37); in
 - c) če vključuje delo tega veščaka uporabo izvirnih podatkov, ki so bistveni za njegovo delo, vključno s primernostjo,

popolnostjo in točnostjo teh izvirnih podatkov (glej odstavka A38–A39).

13. Če revizor ugotovi, da delo revizorjevega veščaka ni ustrezno revizorjevim namenom, tedaj (glej odstavek A40):
 - a) se revizor dogovori s tem veščakom o vrsti in obsegu nadaljnjega dela, ki naj ga opravi ta veščak, ali
 - b) revizor izvede dodatne revizijske postopke, primerne okoliščinam.

Sklicevanje na revizorjevega veščaka v revizorjevem poročilu

14. Revizor se ne sklicuje na delo revizorjevega veščaka v revizorjevem poročilu, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, če tega ne zahteva zakon ali drug predpis. Če tako sklicevanje zahteva zakon ali drug predpis, revizor v svojem poročilu navede, da sklicevanje ne zmanjšuje revizorjeve odgovornosti za revizorjevo mnenje (glej odstavek A41).
15. Če se revizor sklicuje na delo revizorjevega veščaka v revizorjevem poročilu, ker je tako sklicevanje pomembno za razumevanje prilagoditve revizorjevega mnenja, revizor v svojem poročilu navede, da to sklicevanje ne zmanjšuje revizorjeve odgovornosti za revizorjevo mnenje (glej odstavek A42).

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Opredelitev pojma revizorjev veščak (glej odstavek 6(a))

- A1. Poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, lahko vključuje poglobljeno znanje glede zadev, kot so:
 - vrednotenje zapletenih finančnih instrumentov, zemljišč in stavb, obratov in strojev, dragih kamnov, umetniških del, starin, neopredmetenih sredstev, v poslovnih združitvah pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti ter sredstev, ki bi utegnili biti oslABLJENA;
 - aktuarski izračuni obveznosti v zvezi zavarovalniškimi pogodbami ali s programi zaslužkov zaposlenih;
 - ocenjevanje geoloških zalog nafte in plina;

- vrednotenje okoljskih obveznosti in stroškov za očiščenje zemljišča;
- tolmačenje pogodb, zakonov in drugih predpisov;
- analize zapletenih ali nenavadnih vprašanj v zvezi z izpolnjevanjem davčnih obveznosti.

A2. V mnogih primerih bo razlikovanje med poglobljenim znanjem računovodstva ali revidiranja in poglobljenim znanjem na drugem področju enostavno, tudi kadar to vključuje kakšno posebno področje računovodstva ali revidiranja. Na primer, osebo s poglobljenim znanjem uporabe metod za knjiženje odloženega davka na dobiček se da z lahkoto razlikovati od veščaka za davčno zakonodajo. Prva oseba ni veščak za namene tega MSR-ja, ker je to poglobljeno znanje računovodstva; druga oseba pa je veščak za namene tega MSR-ja, ker je to poglobljeno pravniško znanje. Podobna razlikovanja se da narediti tudi na drugih področjih, na primer med poglobljenim znanjem iz računovodskih metod obračunavanja finančnih instrumentov in med poglobljenim poznavanjem sestavljenih modelov za vrednotenje finančnih instrumentov. Vendar pa je v nekaterih primerih, zlasti tistih, ki vključujejo nova področja računovodskih in revizijskih znanj, razlikovanje med poglobljenim znanjem računovodstva in revidiranja ter med poglobljenim znanjem na nekem drugem področju stvar strokovne presoje. Pri izvajanju take presoje utegnejo revizorju pomagati ustrezna poklicna pravila in standardi glede izobraževanja in zahtev za usposobljenost računovodskih strokovnjakov in revizorjev.⁴

A3. Presojo je treba uporabiti tudi pri premisleku, kako vpliva na zahteve tega MSR-ja dejstvo, da utegne biti revizorjev veščak ali posameznik ali organizacija. Na primer, pri ovrednotenju usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti revizorjevega veščaka je lahko revizorjev veščak organizacija, ki jo je revizor predhodno že uporabil, a revizor ne pozna dela posameznika, ki ga organizacija dodeli za zadevni posel; ali pa je lahko položaj obraten, to je, da lahko revizor pozna delo posameznega veščaka, ne pa organizacije, kateri se je veščak pridružil. V obeh primerih utegnejo biti za revizorjevo ovrednotenje pomembne tako osebne lastnosti posameznika kot vodstvene lastnosti

⁴ Kot pomoč lahko služi na primer Mednarodni izobraževalni standard (IES) 8 – *Zahteve za usposobljenost revizijskih strokovnjakov*.

organizacije (kot so sistemi za obvladovanje kakovosti, ki jih uporablja organizacija).

Ugotavljanje potrebe po revizorjevem veščaku (glej odstavek 7)

- A4. Revizor utegne potrebovati pomoč revizorjevega veščaka za eno ali več naslednjih zadev:
- spoznavanje organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji;
 - prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe;
 - določanje in izvajanje splošnih odzivov na ocenjena tveganja na ravni računovodskih izkazov;
 - načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov kot odziv na ocenjena tveganja na ravni uradnih trditev, vključno s preizkusi kontrol ali postopki preizkušanja podatkov;
 - ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov, pridobljenih pri oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih.
- A5. Tveganja pomembno napačne navedbe se utegnejo povečati, če poslovodstvo za pripravo računovodskih izkazov potrebuje poglobljeno znanje na kakšnem področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, ker lahko to na primer kaže na zapletenost ali ker morda poslovodstvo nima znanja s tega področja. Če poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov nima potrebnega poglobljenega znanja, lahko uporabi za obvladovanje teh tveganj veščaka poslovodstva. Tudi primerne kontrole, vključno s kontrolami v zvezi z delom veščaka poslovodstva, če je bil vključen, lahko zmanjšajo tveganja pomembno napačne navedbe.
- A6. Če priprava računovodskih izkazov vključuje uporabo poglobljenega znanja s področja, različnega od računovodstva ali revidiranja, utegne revizorju, ki obvlada računovodstvo in revidiranje, primanjkovati potrebno znanje za revizijo teh računovodskih izkazov. Od partnerja, zadolženega za posel, se zahteva, da se prepriča, da ima delovna skupina kot celota, vključno z morebitnimi revizorjevimi veščaki, ki sicer niso del delovne skupine za posel, ustrezno usposobljenost in zmožnosti

za izvedbo revizijskega posla.⁵ Poleg tega se od revizorja zahteva, da zagotovi vrsto, čas in obseg potrebnih virov za izvajanje posla.⁶ Revizorjeva odločitev, ali bo uporabil delo revizorjevega veščaka, in če ga bo, kdaj in v kakšnem obsegu, pomaga revizorju pri izpolnjevanju teh zahtev. Ko revizija napreduje, ali če se okoliščine spremenijo, bo morda revizor moral spremeniti že sprejeto odločitev glede uporabe dela revizorjevega veščaka.

A7. Revizor, ki ni veščak na nekem pomembnem področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, utegne kljub temu dovolj spoznati to področje, da izvede revizijo brez revizorjevega veščaka. To poznavanje lahko pridobi na primer:

- z izkušnjami pri revidiranju organizacij, ki zahtevajo tako poglobljeno znanje pri pripravi svojih računovodskih izkazov;
- z izobraževanjem ali strokovnim izpopolnjevanjem na določenem področju; to lahko vključuje formalne tečaje ali razprave z osebami, ki imajo poglobljeno znanje na področju, ustreznem za namen povečanja revizorjevih lastnih zmožnosti za obravnavo zadev s tega področja; taka razprava se razlikuje od posvetovanja z revizorjevim veščakom glede posebnega spleta okoliščin, na katere naleti pri poslu, kjer so bila revizorjevemu veščaku dana vsa pomembna dejstva, ki mu omogočajo pripraviti utemeljeno poročilo o določeni zadevi;⁷
- z razpravljanjem z revizorji, ki so izvajali podobne posle.

A8. V drugih primerih pa lahko revizor ugotovi, da je potrebno, ali pa se lahko odloči, da uporabi revizorjevega veščaka kot pomoč pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Pri odločanju, ali naj uporabi revizorjevega veščaka, lahko upošteva naslednje:

- ali je poslovodstvo uporabilo veščaka poslovodstva pri pripravi računovodskih izkazov (glej še odstavek A9);
- vrsto in bistvenost zadeve, vključno z njeno zapletenostjo;

⁵ MSR 220, odstavek 14.

⁶ MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavek 8(e).

⁷ MSR 220, odstavek A21.

- tveganja pomembno napačne navedbe pri zadevi;
- pričakovano vrsto postopkov kot odziv na prepoznana tveganja, vključno z revizorjevim poznavanjem dela veščaka in izkušnjami z njim v zvezi s takimi zadevami, ter razpoložljivost nadomestnih drugih virov za revizijske dokaze.

A9. Kadar je poslovodstvo uporabilo veščaka poslovodstva pri pripravi računovodskih izkazov, lahko na revizorjevo odločitev, ali naj uporabi revizorjevega veščaka, vplivajo tudi naslednji dejavniki:

- vrsta, področje in cilji dela veščaka poslovodstva;
- ali je veščak poslovodstva zaposlen v organizaciji, ali pa je oseba, ki jo je organizacija najela za ustrezne storitve;
- obseg, do katerega lahko poslovodstvo izvaja nadzor nad delom ali vpliva na delo veščaka poslovodstva;
- usposobljenost in zmožnosti veščaka poslovodstva;
- ali je veščak poslovodstva zavezan strokovnim standardom kakovosti ali drugim poklicnim ali panožnim zahtevam;
- morebitne kontrole glede dela veščaka poslovodstva v organizaciji.

MSR 500⁸ obsega zahteve in navodila glede vpliva usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti veščakov poslovodstva na zanesljivost revizijskih dokazov.

Vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov (glej odstavek 8)

A10. Vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov v zvezi z zahtevami v odstavkih 9–13 tega MSR-ja se bodo razlikovali v odvisnosti od okoliščin. Na primer, naslednji dejavniki utegnejo nakazovati potrebo po drugačnih ali obširnejših postopkih, kot bi bili sicer uporabljeni:

- delo revizorjevega veščaka se nanaša na bistveno zadevo, ki vključuje subjektivne in kompleksne presoje;
- revizor predhodno ni uporabljal dela revizorjevega veščaka in ne pozna od prej usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti tega revizorjevega veščaka;

⁸ MSR 500, odstavek 8.

- revizorjev veščak opravlja postopke, ki so neločljiv del revizije, in ni samo vprašan za nasvet o posamezni zadevi;
- veščak je revizorjev zunanji veščak in zato ni podvržen usmeritvam in postopkom za obvladovanje kakovosti revizorjevega podjetja.

Usmeritve in postopki revizorjevega podjetja za obvladovanje kakovosti
(glej odstavek 8(e))

- A11. Revizorjev notranji veščak je lahko partner ali član strokovnega osebja, vključno z začasnim osebjem, v revizorjevem podjetju ter je zato podvržen usmeritvam in postopkom za obvladovanje kakovosti tega podjetja v skladu z MSOK 1⁹ ali z nacionalnimi zahtevami, če so strožje.¹⁰ V drugem primeru pa je lahko revizorjev notranji veščak partner ali član strokovnega osebja, vključno z začasnim osebjem, v podjetju v mreži, ki lahko z revizorjevim podjetjem deli skupne usmeritve in postopke za obvladovanje kakovosti.
- A12. Revizorjev zunanji veščak ni član delovne skupine za posel in ni zavezan usmeritvam in postopkom za obvladovanje kakovosti v skladu z MSOK 1.¹¹ V nekaterih pravnih ureditvah pa zakon ali drug predpis lahko zahteva, da je revizorjev zunanji veščak obravnavan kot član delovne skupine za posel in je lahko zato zavezan ustreznim etičnim zahtevam, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost, ter drugim poklicnim zahtevam, kot jih določa tak zakon ali drug predpis.
- A13. Delovne skupine za posel so upravičene, da se zanašajo na sistem za obvladovanje kakovosti v podjetju, če informacije, ki jih dobijo od podjetja ali drugih strank ne narekujejo drugače.¹² Obseg zanašanja bo različen glede na okoliščine in utegne vplivati na vrsto, čas in obseg revizorjevih postopkov v zvezi z zadevami, kot so:
- usposobljenost in zmožnosti – pri zaposlovanju in prek programov izobraževanja;

⁹ MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, odstavek 12(f).

¹⁰ MSR 220, odstavek 2.

¹¹ MSOK 1, odstavek 12(f).

¹² MSR 220, odstavek 4.

- nepristranskost – revizorjevi notranji veščaki so zavezani etičnim zahtevam, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost;
- revizorjevo ovrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka – program izobraževanja v podjetju lahko na primer zagotovi revizorjevim notranjim veščakom poznavanje medsebojnih povezav njihovega poglobljenega znanja s potekom revizije; zanašanje na tako izobraževanje in druge postopke v podjetju, kot so protokoli za opredelitev dela revizorjevih notranjih veščakov, utegne vplivati na vrsto, čas in obseg revizorjevih postopkov za ovrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka;
- spoštovanje regulativnih in zakonskih zahtev – s postopki spremljanja;
- dogovor z revizorjevim veščakom.

Tako zanašanje ne zmanjša revizorjeve odgovornosti za izpolnjevanje zahtev tega MSR-ja.

Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost revizorjevega veščaka (glej odstavek 9)

- A14. Usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost revizorjevega veščaka so dejavniki, ki bistveno vplivajo na to, ali bo delo revizorjevega veščaka ustrezalo revizorjevim namenom. Usposobljenost se nanaša na vrsto in raven poglobljenega znanja revizorjevega veščaka. Zmožnosti se nanašajo na sposobnost revizorjevega veščaka, da uporabi usposobljenost v okoliščinah posla. Med dejavniki, ki vplivajo na zmožnost, je lahko na primer geografska lokacija ter razpoložljivost časa in drugih virov. Nepristranskost se nanaša na možne učinke, ki jih imajo lahko predsodki, nasprotje interesov ali vpliv drugih na poklicno ali strokovno presojo revizorjevega veščaka.
- A15. Informacije glede usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti revizorjevega veščaka lahko prihajajo iz različnih virov, kot so:
- osebne izkušnje s prejšnjim delom tega veščaka;
 - razprave s tem veščakom;
 - razprave z drugimi revizorji ali drugimi osebami, ki poznajo delo tega veščaka;

- poznavanje spričeval, članstva v poklicnih in panožnih združenjih, licence za delo ali drugih oblik javnih priznanj tega veščaka;
 - objavljeni članki ali knjige, ki jih je napisal ta veščak;
 - usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti revizorjevega podjetja (glej odstavke A11–A13).
- A16. Zadeve, pomembne za ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti revizorjevega veščaka, vključujejo tudi, ali je delo tega veščaka podvrženo strokovnim standardom kakovosti ali drugim poklicnim ali panožnim zahtevam, na primer etičnim standardom in drugim zahtevam za člane poklicne organizacije ali panožnega združenja, standardom za akreditacijo organa za licenciranje ali zahtevam, ki jih določa zakon ali drug predpis.
- A17. Druge zadeve, ki utegnejo biti pomembne, vključujejo:
- primernost usposobljenosti revizorjevega veščaka za zadevo, za katero bo delo revizorjevega veščaka uporabljeno, vključno z morebitnimi posebnimi področji znanja s področja revizorjevega veščaka; na primer, določen aktuar je lahko specializiran za zavarovanja lastnine in za nezgodno zavarovanje, vendar ima omejeno znanje glede izračunov pokojnin;
 - usposobljenost revizorjevega veščaka v povezavi s pomembnimi zahtevami iz računovodstva in revizije, na primer poznavanje predpostavk in metod, vključno z morebitnimi modeli, ki so skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja;
 - presojo, ali nepričakovani dogodki, spremembe okoliščin ali revizijski dokazi, pridobljeni z izidi revizijskih postopkov, nakazujejo, da bi utegnilo biti potrebno ponovno pretehtati začetno ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti revizorjevega veščaka, ko revizija napreduje.
- A18. Širok razpon okoliščin lahko ogroža nepristranskost, na primer nevarnost zasledovanja lastnih interesov, nevarnost zastopanja, nevarnost domačnosti, nevarnost pregledovanja lastnega dela in nevarnost ustrahovanja. Take nevarnosti se lahko obravnava z odstranitvijo okoliščin, ki povzročajo nevarnosti, ali z uporabo varoval za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven.

Obstajajo lahko tudi posebni zaščitni mehanizmi za revizijski posel.

A19. Ovrednotenje, ali so nevarnosti za nepristranskost na sprejemljivi ravni, je odvisno od vloge revizorjevega veščaka in bistvenosti veščakovega dela v kontekstu revizije. V nekaterih primerih morda ne bo mogoče odstraniti okoliščin, ki povzročajo nevarnosti, ali uporabiti zaščitnih mehanizmov (varoval) za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, na primer, če je predlagani revizorjev veščak oseba, ki je imela pomembno vlogo pri pripravljanju informacij, ki so predmet revidiranja, to je, če je revizorjev veščak tudi veščak posloводства.

A20. Pri vrednotenju nepristranskosti revizorjevega zunanjega veščaka utegne biti pomembno:

- a) poizvedeti pri organizaciji o morebitnih poznanih interesih ali povezavah, ki jih ima organizacija z revizorjevim zunanjim veščakom in bi lahko vplivali na nepristranskost tega veščaka;
- b) razpravljati s tem veščakom o morebitnih primernih zaščitnih mehanizmih, vključno z morebitnimi poklicnimi zahtevami, ki se nanašajo na tega veščaka; in ovrednotiti, ali so ti zaščitni mehanizmi ustrezni za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven; interesi in povezave, o katerih utegne biti pomembno razpravljati z revizorjevim veščakom, vključujejo:
 - finančne interese,
 - poslovne in osebne povezave,
 - nudenje drugih storitev veščaka, vključno s storitvami organizacije, če je zunanji veščak organizacija.

V nekaterih primerih utegne biti primerno tudi, da revizor pridobi od revizorjevega zunanjega veščaka pisno predstavitev o morebitnih interesih ali povezavah z organizacijo, ki jih ta veščak pozna.

Spoznavanje področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka (glej odstavek 10)

A21. Revizor lahko spoznava področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka na načine, ki so opisani v odstavku A7, ali v razgovorih s tem veščakom.

A22. Vidiki področja znanja revizorjevega veščaka, ki so pomembni za revizorjevo poznavanje, lahko vključujejo:

- ali obsega veščakovo področje znanja posebna ožja področja, ki so pomembna za revizijo (glej odstavek A17);
- ali veljajo kakšni poklicni ali drugi standardi in regulativne ali zakonske zahteve;
- katere predpostavke in metode, vključno z modeli, kjer je to primerno, uporablja revizorjev veščak in ali so te splošno priznane na področju znanja tega veščaka ter ali so primerne za namene računovodskega poročanja;
- vrsto notranjih in zunanjih podatkov ali informacij, ki jih uporablja revizorjev veščak.

Dogovor z revizorjevim veščakom (glej odstavek 11)

A23. Glede na okoliščine se utegnejo znatno razlikovati vrsta, področje in cilji dela revizorjevega veščaka kot tudi pripadajoče vloge in odgovornosti revizorja in revizorjevega veščaka ter vrsta, čas in obseg medsebojnega obveščanja med revizorjem in revizorjevim veščakom. Zato se zahteva, da se o teh zadevah revizor in revizorjev veščak dogovorita, ne glede na to, ali je veščak revizorjev zunanji veščak ali revizorjev notranji veščak.

A24. Zadeve, navedene v odstavku 8, lahko vplivajo na stopnjo podrobnosti in uradnosti dogovora med revizorjem in revizorjevim veščakom, vključno s tem, ali je primerno, da je dogovor pisen. Na primer, naslednji dejavniki lahko napovedujejo potrebo po podrobnejšem dogovoru, kot bi bil sicer, ali po sestavljanju pisnega dogovora:

- revizorjev veščak bo imel dostop do občutljivih ali zaupnih informacij organizacije;
- pripadajoče vloge in odgovornosti revizorja in revizorjevega veščaka so različne od navadno pričakovanih;
- veljajo zakonske in regulativne zahteve iz več pravnih ureditev;
- zadeva, na katero se nanaša delo revizorjevega veščaka, je zelo zapletena;
- revizor predhodno ni uporabljal dela, ki bi ga opravil ta veščak;

- velik obseg dela revizorjevega veščaka in njegov pomen v kontekstu revizije.
- A25. Dogovor med revizorjem in revizorjevim zunanjim veščakom je pogosto v obliki listine o poslu. V Dodatku so navedene zadeve, ki jih lahko revizor upošteva za vključitev v tako listino o poslu ali kakšno drugo obliko dogovora z revizorjevim zunanjim veščakom.
- A26. Če ni pisnega dogovora med revizorjem in revizorjevim veščakom, so lahko dokazila o dogovoru vključena na primer v:
- zabeležke o načrtovanju ali s tem povezano delovno gradivo, kot je program revizije;
 - usmeritve in postopke revizorjevega podjetja; v primeru revizorjevega zunanjega veščaka lahko ustaljene usmeritve in postopki, katerim je zavezan ta veščak, vključujejo posebne usmeritve in postopke v zvezi z delom tega veščaka; obseg dokumentacije v revizorjevem delovnem gradivu je odvisen od narave takih usmeritev in postopkov; na primer, lahko ni nobene zahteve po dokumentaciji v revizorjevem delovnem gradivu, če ima revizorjevo podjetje podrobne protokole, ki obravnavajo okoliščine, v katerih se uporablja delo takega veščaka.

Vrsta, področje in cilji dela (glej odstavek 11(a))

- A27. Pri dogovarjanju o vrsti, področju in ciljih dela revizorjevega veščaka je pogosto lahko pomembno vključiti razpravo o morebitnih ustreznih strokovnih standardih kakovosti ali drugih poklicnih ali panožnih zahtevah, po katerih se bo veščak ravnal.

Pripadajoče vloge in odgovornosti (glej odstavek 11(b))

- A28. Dogovor o vlogah in odgovornosti, ki se nanašajo na revizorja in revizorjevega veščaka, lahko vključuje:
- ali bosta revizor in revizorjev veščak izvajala podrobno preizkušanje izvornih podatkov;
 - privolitev, da revizor razpravlja o ugotovitvah ali sklepih revizorjevega veščaka z organizacijo in drugimi ter da vključi podrobnosti iz teh ugotovitev ali sklepov revizorjevega veščaka v osnovo za prilagojeno mnenje v revizorjevem poročilu, če bo to potrebno (glej odstavek A42);

- morebitni dogovor o obveščanju revizorjevega veščaka o revizorjevih sklepnih ugotovitvah, ki se nanašajo na delo tega veščaka.

Delovno gradivo

A29. Dogovor o vlogah in odgovornosti revizorja in revizorjevega veščaka lahko vključuje tudi dogovor glede dostopa vsakega od njiju do delovnega gradiva drugega ter o obdržanju le-tega. Kadar je revizorjev veščak član delovne skupine za posel, tvori delovno gradivo tega veščaka del revizijske dokumentacije. Če pa je dogovorjeno nasprotno, je delovno gradivo revizorjevih zunanjih veščakov njihova last in ni del revizijske dokumentacije.

Obveščanje (glej odstavek 11(c))

A30. Uspešno obojestransko obveščanje olajša pravilno vključevanje vrste, časa in obsega postopkov revizorjevega veščaka v ostalo delo pri reviziji ter ustrezno prilagajanje ciljev revizorjevega veščaka med trajanjem revizije. Kadar je na primer delo revizorjevega veščaka povezano z revizorjevimi ugotovitvami glede bistvenega tveganja, utegnejo biti primerna tako uradno pisno poročilo ob koncu dela revizorjevega veščaka kot tudi sprotna ustna poročanja. Določitev posebnih partnerjev ali članov strokovnega osebja za povezavo z revizorjevim veščakom ter postopkov za medsebojno obveščanje med tem veščakom in organizacijo pripomore k pravočasnemu in uspešnemu obveščanju, zlasti pri večjih revizijskih poslih.

Zaupnost (glej odstavek 11(d))

- A31. Potrebno je, da določbe v zvezi z zaupnostjo iz ustreznih etičnih zahtev, ki veljajo za revizorja, veljajo tudi za revizorjevega veščaka. Dodatne zahteve utegne postavljati zakon ali drug predpis. Lahko je tudi organizacija želela, da se z revizorjevimi zunanjimi veščaki dogovori o posebnih določilih glede zaupnosti.

Ovrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka (glej odstavek 12)

- A32. Revizorjevo ovrednotenje usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti revizorjevega veščaka, revizorjevo poznavanje področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka ter vrsta dela, ki ga opravlja revizorjev veščak, vplivajo na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov za ovrednotenje ustreznosti dela tega veščaka za revizorjeve namene.

Ugotovitve in sklepi revizorjevega veščaka (glej odstavek 12(a))

- A33. Posebni postopki za ovrednotenje ustreznosti dela revizorjevega veščaka za revizorjeve namene lahko vključujejo:
- poizvedovanja pri revizorjevem veščaku;
 - pregledovanje delovnega gradiva in poročil revizorjevega veščaka;
 - postopke za potrditev, kot so:
 - opazovanje dela revizorjevega veščaka;
 - preiskovanje objavljenih podatkov, kot so statistična poročila iz priznanih in uglednih virov;
 - potrditev pomembnih zadev pri tretjih osebah;
 - izvajanje podrobnih analitičnih postopkov; in
 - ponovno izvajanje preračunov;
 - razpravo z drugim veščakom, ki ima ustrezno poglobljeno znanje, če na primer ugotovitve ali sklepi revizorjevega veščaka niso skladni z drugimi revizijskimi dokazi;
 - razpravo o poročilu revizorjevega veščaka s poslovodstvom.
- A34. Pomembni dejavniki pri ovrednotenju primernosti in sprejemljivosti ugotovitev in sklepov revizorjevega veščaka, bodisi v

poročilu bodisi v drugi obliki, utegnejo vključevati presojo o tem, ali so:

- predstavljeni na način, ki je skladen z vsemi standardi stroke revizorjevega veščaka ali panoge;
- jasno izraženi, vključno z navajanjem ciljev, dogovorjenih z revizorjem, področja opravljenega dela ter uporabljenih standardov;
- temelječi na ustreznem obdobju z upoštevanjem kasnejših dogodkov, kjer je to primerno;
- podvrženi morebitnim pridržkom, omejitvam ali prepovedim uporabe, in če je tako, ali ima to posledice za revizorja; in
- temelječi na primernem upoštevanju napak ali odklonov, na katere je naletel revizorjev veščak.

Predpostavke, metode in izvirni podatki

Predpostavke in metode (glej odstavek 12(b))

A35. Kadar je delo revizorjevega veščaka, da ovrednoti predpostavke in metode, vključno z modeli, kjer je tak primer, ki jih je uporabilo poslovodstvo kot osnovo pri pripravi računovodske ocene, so revizorjevi postopki verjetno usmerjeni predvsem v ovrednotenje, ali je revizorjev veščak ustrezno pregledal te predpostavke in metode. Kadar je delo revizorjevega veščaka, da pripravi revizorjevo točkovno oceno ali revizorjev razpon ocen za primerjavo s točkovno oceno poslovodstva, utegnejo biti revizorjevi postopki usmerjeni predvsem v ovrednotenje predpostavk in metod, vključno z modeli, kjer ja to primerno, ki jih je uporabil revizorjev veščak.

A36. MSR 540¹³ obravnava predpostavke in metode, ki jih uporablja poslovodstvo pri pripravi računovodskih ocen, vključno z uporabo v nekaterih primerih zelo specializiranih, v organizaciji razvitih modelov. Čeprav je ta obravnava napisana v kontekstu revizorjevega, pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede poslovodskih predpostavk in metod, lahko revizorju pomaga tudi pri ovrednotenju predpostavk in modelov revizorjevega veščaka.

¹³ MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*, odstavki 8, 13 in 15.

A37. Kadar delo revizorjevega veščaka vključuje uporabo bistvenih predpostavk in metod, obsegajo dejavniki, pomembni za revizorjevo ovrednotenje teh predpostavk in metod, presojo, ali so:

- splošno priznane na področju znanja revizorjevega veščaka;
- skladne z zahtevami primerne okvira računovodskega poročanja;
- odvisne od uporabe specializiranih modelov; in
- skladne s tistimi, ki jih je uporabil poslovodstvo, in če niso, razlog za razlike ter posledice tega.

Izvirni podatki, ki jih je uporabil revizorjev veščak (glej odstavek 12(c)).

A38. Kadar vključuje delo revizorjevega veščaka uporabo izvirnih podatkov, ki so bistveni za delo tega veščaka, se lahko uporabijo za preskušanje teh podatkov postopki, kot so:

- preverjanje vira podatkov, vključno s spoznavanjem in, če je primerno, preizkušanjem notranjih kontrol nad podatki, ter njihovega prenosa do veščaka, kadar je to pomembno;
- pregledovanje popolnosti in notranje skladnosti podatkov.

A39. V mnogih primerih utegne revizor preizkusiti vir podatkov. V drugih primerih, ko je narava izvirnih podatkov, ki jih uporablja revizorjev veščak, zelo strokovna v zvezi s področjem znanja revizorjevega veščaka, pa lahko ta veščak preizkusi izvirne podatke. Če je izvirne podatke preizkusil revizorjev veščak, je lahko revizorjevo poizvedovanje pri tem veščaku ali nadziranje ali pregled preizkusov tega veščaka ustrezen način, kako revizor ovrednoti primernost, popolnost in točnost teh podatkov.

Neustreznost dela (glej odstavek 13)

A40. Če revizor ugotovi, da delo revizorjevega veščaka ne ustreza revizorjevim namenom, in če revizor ne more razrešiti zadeve z dodatnimi revizijskimi postopki, kot jih zahteva odstavek 13, kar bi lahko pomenilo nadaljnje delo tako veščaka kot tudi revizorja ali zaposlitev ali najetje drugega veščaka, utegne biti potrebno, da revizor v skladu z MSR-jem 705 izrazi v

revizorjevem poročilu prilagojeno mnenje, ker ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.¹⁴

Sklicevanje na revizorjevega veščaka v revizorjevem poročilu

(glej odstavka 14–15)

- A41. V nekaterih primerih utegne zakon ali drug predpis zahtevati sklicevanje na delo revizorjevega veščaka, na primer zaradi preglednosti v javnem sektorju.
- A42. V nekaterih okoliščinah utegne biti primerno sklicevati se na revizorjevega veščaka v revizorjevem poročilu, ki vsebuje prilagojeno mnenje, da bi pojasnili naravo prilagoditve. V takih okoliščinah utegne revizor, preden navede tako sklicevanje, potrebovati dovoljenje revizorjevega veščaka.

¹⁴ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 6(b).

Dodatek

(Glej odstavek A25.)

Premisleki za dogovor med revizorjem in revizorjevim zunanjim veščakom

Ta Dodatek navaja zadeve, ki jih lahko revizor upošteva za vključitev v morebitni dogovor z revizorjevim zunanjim veščakom. V nadaljevanju navedeni seznam ponazarja možnosti, a ne navaja vseh; namenjen je le kot vodilo, ki se uporabi v povezavi s premisleki, nakazanimi v tem MSR-ju. Od okoliščin posla je odvisno, ali bodo določene zadeve vključene v dogovor ali ne. Seznam utegne biti koristen tudi pri razmišljanju, katere zadeve vključiti v dogovor z revizorjevim notranjim veščakom.

Vrsta, področje in cilji dela revizorjevega zunanjega veščaka

- Vrsta in področje postopkov, ki naj jih opravi revizorjev zunanji veščak.
- Cilji dela revizorjevega zunanjega veščaka v kontekstu proučevanja pomembnosti in tveganja v zvezi z zadevo, na katero se nanaša delo revizorjevega zunanjega veščaka, in primerne okvira računovodskega poročanja, kjer je to primerno.
- Vsi ustrezni strokovni standardi kakovosti ali druge poklicne ali panožne zahteve, po katerih se bo revizorjev zunanji veščak ravnal.
- Predpostavke in metode, vključno z modeli, kjer je to primerno, ki jih bo revizorjev zunanji veščak uporabil, ter njihova veljava.
- Datum veljavnosti zadeve, ki jo obravnava delo revizorjevega zunanjega veščaka, ali njeno preizkusno razdobje, kjer je to primerno, in zahteve glede naknadnih dogodkov.

Vloge in odgovornost, ki se nanašajo na revizorja in revizorjevega veščaka

- Ustrezni revizijski in računovodski standardi ter ustrezne regulativne ali zakonske zahteve.
- Soglasje revizorjevega zunanjega veščaka za predvideno revizorjevo uporabo poročila tega veščaka, vključno z morebitnim sklicevanjem nanj, ali za njegovo razkritje drugim, na primer

sklicevanje na to poročilo pri utemeljitvi za prilagojeno mnenje v revizorjevem poročilu, če je to potrebno, ali njegovo razkritje poslovodstvu ali revizijski komisiji.

- Vrsta in obseg revizorjevega pregleda dela revizorjevega zunanjskega veščaka.
- Ali bo revizor ali revizorjev zunanji veščak preizkusil izvirne podatke?
- Dostop revizorjevega zunanjskega veščaka do evidenc, spisov in osebja organizacije ter do veščakov, ki jih je najela organizacija.
- Postopki za medsebojno obveščanje med revizorjevim zunanjim veščakom in organizacijo.
- Dostop revizorja in revizorjevega zunanjskega veščaka do delovnega gradiva enega in drugega.
- Lastništvo delovnega gradiva in nadzor nad njim med trajanjem posla in po njem, vključno z morebitnimi zahtevami za obdržanje spisa.
- Odgovornost revizorjevega zunanjskega veščaka za izvršitev dela z dolžnima strokovnostjo in skrbnostjo.
- Usposobljenost in zmožnosti revizorjevega zunanjskega veščaka za opravljanje dela.
- Pričakovanje, da bo revizorjev zunanji veščak uporabil vse svoje znanje, ki je pomembno za revizijo, ali pa bo v nasprotnem primeru obvestil revizorja.
- Kakršnekoli omejitve glede povezovanja revizorjevega zunanjskega veščaka z revizorjevim poročilom.
- Morebitni dogovor za obveščanje revizorjevega zunanjskega veščaka o revizorjevih sklepih v zvezi z delom tega veščaka.

Obveščanje in poročanje

- Načini in pogostost medsebojnega obveščanja, kar vključuje:
 - kako bo revizorjev zunanji veščak sporočal svoje ugotovitve in sklepe (na primer s pisnim poročilom, z ustnim poročanjem ali s sprotnimi obvestili delovni skupini za posel);
 - imenovanje določenih oseb iz delovne skupine za posel, ki bodo v stiku z revizorjevim zunanjim veščakom;

- kdaj bo revizorjev zunanji veščak dokončal delo in poročal revizorju o ugotovitvah in sklepih;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o možni zamudi pri dokončanju dela in o možnih pridržkih ali omejitvah pri ugotovitvah in sklepih tega veščaka;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o primerih, v katerih organizacija omejuje dostop tega veščaka do evidenc, spisov in osebja organizacije ter do veščakov, ki jih je najela organizacija;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o vseh informacijah, za katere ta veščak meni, da utegnejo biti pomembne za revizijo, vključno z morebitnimi spremembami predhodno sporočenih okoliščin;
- odgovornost revizorjevega zunanjega veščaka za takojšnje obvestilo o okoliščinah, ki utegnejo povzročiti nevarnosti za nepristranskost tega veščaka, ter o vseh pomembnih zaščitnih ukrepih, ki lahko odpravijo ali zmanjšajo take nevarnosti na sprejemljivo raven.

Zaupnost

- Potreba, da se revizorjev veščak drži zahtev po zaupnosti, vključno z:
 - določbami v zvezi z zaupnostjo iz ustreznih etičnih zahtev, ki veljajo za revizorja;
 - morebitnimi dodatnimi zahtevami, ki jih postavlja zakon ali drug predpis;
 - morebitnimi posebnimi določbami v zvezi z zaupnostjo, ki jih želi organizacija.