

Odbor za
mednarodne
standarde
revidiranja in
dajanja zagotovil

MSR 230
December 2009

Mednarodni standard revidiranja

MSR 230

**REVIZIJSKA
DOKUMENTACIJA**



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, 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 230 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 230 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR-jem 230 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 230, *Audit Documentation*, 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 230 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 230 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 230 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 230 © 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 230**REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Vrste in namen revizijske dokumentacije	2–3
Datum uveljavitve	4
Cilj	5
Opredelitev pojmov	6
Zahteve	
Pravočasna priprava revizijske dokumentacije	7
Dokumentiranje opravljenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov	8–13
Sestavljanje končnega revizijskega spisa	14–16
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Pravočasna priprava revizijske dokumentacije	A1
Dokumentiranje opravljenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov	A2–A20
Sestavljanje končnega revizijskega spisa	A21–A24
Dodatek: Posebne zahteve za revizijsko dokumentacijo v drugih MSR-jih	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 230 – *Revizijska dokumentacija* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost za pripravo revizijske dokumentacije pri reviziji računovodskih izkazov. Dodatek navaja druge MSR-je, ki vsebujejo posebne zahteve za dokumentacijo in z njimi povezana navodila. Posebne zahteve za dokumentacijo iz drugih MSR-jev ne omejujejo uporabe tega MSR-ja. Zakon ali predpis lahko postavi dodatne zahteve za dokumentacijo.

Vrste in nameni revizijske dokumentacije

2. Revizijska dokumentacija, ki izpolnjuje zahteve tega MSR-ja in posebne zahteve v zvezi z dokumentacijo iz drugih primernih MSR-jev zagotavlja:
 - a) dokaze za revizorjevo osnovo za sklep o izpolnitvi revizorjevega glavnega cilja¹ in
 - b) dokaze, da je bila revizija načrtovana in izvedena v skladu z MSR-ji ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.
3. Revizijska dokumentacija se uporablja še za vrsto drugih namenov, vključno z naslednjimi:
 - pomaga delovni skupini za posel pri načrtovanju in izvajanju revizije;
 - pomaga članom delovne skupine za posel, ki so odgovorni za nadzor, pri usmerjanju in nadziranju revizijskega dela ter pri izpolnjevanju nalog pregledovanja v skladu z MSR-jem 220²;
 - omogoča delovni skupini za posel, da lahko svoje delo obrazloži;
 - ohranja zapisa o zadevah trajnega pomena za bodoče revizije;

¹ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 11.

² MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavki 15–17.

- omogoča opravljanje pregledov in nadzora z namenom obvladovanja kakovosti v skladu z MSOK 1³ ali z zahtevami v državi, če so strožje,⁴ in
- omogoča opravljanje zunanjega nadzora v skladu s primernimi zakonskimi, regulativnimi in drugimi zahtevami.

Datum uveljavitve

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

Cilj

5. Revizorjev cilj je pripraviti dokumentacijo, ki zagotavlja:
 - a) zadosten in ustrezen zapis osnov za revizorjevo poročilo in
 - b) dokaze, da je bila revizija načrtovana in opravljena v skladu z MSR-ji ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.

Opredelitev pojmov

6. Za namene MSR-jev imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) revizijska dokumentacija – zapis opravljenih revizijskih postopkov, pridobljenih ustreznih revizijskih dokazov ter sklepov, ki jih je sprejel revizor (včasih se uporablja tudi izraz »delovno gradivo« ali »delovni papirji«);
 - b) revizijski spis – ena ali več map ali drugačnih fizičnih ali elektronskih sredstev za shranjevanje, ki vsebujejo zapise, ki sestavljajo revizijsko dokumentacijo za določen posel;
 - c) izkušen revizor – posameznik (zaposlen v revizijskem podjetju ali zunanji sodelavec), ki ima izkušnje iz revizijske prakse in primerno pozna:
 - i. revizijske postopke,

³ MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, odstavki 32–33, 35–38 in 48.

⁴ MSR 220, odstavek 2.

- ii. MSR-je ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve,
- iii. poslovno okolje, v katerem deluje organizacija, in
- iv. problematiko revidiranja in računovodskega poročanja v zvezi z dejavnostjo organizacije.

Zahteve

Pravočasna priprava revizijske dokumentacije

7. Revizor pripravi revizijsko dokumentacijo pravočasno (glej odstavek A1).

Dokumentacija o opravljenih revizijskih postopkih in o pridobljenih revizijskih dokazih

Oblika, vsebina in obseg revizijske dokumentacije

8. Revizor pripravi zadostno revizijsko dokumentacijo, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da spozna (glej odstavke A2–A5, A16–A17):
 - a) vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, opravljenih v skladu z zahtevami MSR-jev ter z ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami (glej odstavka A6–A7);
 - b) izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze in
 - c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov (glej odstavke A8–A11).
9. Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega opravljenih revizijskih postopkov revizor zapiše:
 - a) določevalne značilnosti posebnih vprašanj ali zadev, ki so predmet preizkušanja (glej odstavek A12);
 - b) kdo je opravil revizijsko delo in datum, ko je bilo dokončano, ter
 - c) kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo in datum ter obseg takega pregleda (glej odstavek A13).
10. Revizor dokumentira razprave o bistvenih zadevah s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugimi,

vključno z vrsto obravnavanih bistvenih zadev ter kdaj in s kom je bila opravljena razprava (glej odstavek A14.)

11. Če je revizor odkril informacijo, ki je v neskladju z revizorjevim končnim sklepom v zvezi z bistveno zadevo, revizor dokumentira način, kako je obravnaval to neskladje (glej odstavek A15).

Odmik od pomembne zahteve

12. Če revizor v izjemnih okoliščinah presodi, da je treba odstopiti od ustrezne zahteve v kakem MSR-ju, dokumentira način, kako opravljeni alternativni revizijski postopki izpolnjujejo cilj te zahteve, in razloge za odmik (glej odstavka A18–A19).

Zadeve, ki se pojavijo po datumu revizorjevega poročila

13. Če v izjemnih okoliščinah revizor opravi nove ali dodatne revizijske postopke ali sprejme nove sklepe po datumu revizorjevega poročila, dokumentira (glej odstavek A20):
 - a) nastale okoliščine,
 - b) opravljene nove ali dodatne revizijske postopke, pridobljene revizijske dokaze ter sprejete sklepe in njihove posledice za revizorjevo poročilo ter
 - c) kdaj in kdo je opravil posledične spremembe v revizijski dokumentaciji ter kdaj in kdo jih je pregledal.

Sestavljanje končnega revizijskega spisa

14. Revizor zbere revizijsko dokumentacijo v revizijski spis in zaključi administrativni postopek sestavljanja končnega revizijskega spisa kmalu po datumu revizorjevega poročila (glej odstavka A21–A22).
15. Po zaključku sestavljanja končnega revizijskega spisa revizor ne sme uničiti ali izločiti revizijske dokumentacije katerekoli vrste pred koncem roka njenega hranjenja (glej odstavek A23).
16. Če v določenih okoliščinah, razen predvidenih v 13. odstavku, revizor meni, da je treba prilagoditi obstoječo revizijsko dokumentacijo ali dodati novo revizijsko dokumentacijo, ko je bilo že zaključeno sestavljanje končnega revizijskega spisa, revizor ne glede na vrsto prilagoditev ali dodatkov dokumentira (glej odstavek A24):

- a) posebne razloge zanje in
- b) kdaj in kdo jih je pripravil ter kdaj in kdo jih je pregledal.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Pravočasna priprava revizijske dokumentacije (glej odstavek 7)

- A1. Pravočasna priprava zadostne in ustrezne revizijske dokumentacije pripomore k povečanju kakovosti revizije in olajša učinkovit pregled ter ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov ter sprejetih zaključkov, še preden je revizorjevo poročilo dokončno izoblikovano. Dokumentacija, ki je pripravljena po izvajanju revizije, je verjetno manj točna od tiste, ki je pripravljena med opravljanjem dela.

Dokumentacija o opravljenih revizijskih postopkih in o pridobljenih revizijskih dokazih

Oblika, vsebina in obseg revizijske dokumentacije (glej odstavek 8)

- A2. Oblika, vsebina in obseg revizijske dokumentacije so odvisni od dejavnikov, kot so:
 - velikost in sestavljenost organizacije,
 - vrsta nameravanih revizijskih postopkov,
 - prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe,
 - bistvenost pridobljenih revizijskih dokazov,
 - vrsta in obseg ugotovljenih razhajanj,
 - potreba po dokumentiranju zaključka ali osnove za zaključek, ki se ga ne da brez težav ugotoviti iz dokumentacije o opravljenem delu ali iz pridobljenih revizijskih dokazov, in
 - revizijska metodologija ter uporabljena orodja.
- A3. Revizijska dokumentacija je lahko zapisana na papirju ali na elektronskem ali kakem drugem nosilcu. Primeri revizijske dokumentacije vključujejo:
 - revizijske programe,
 - analize,

- opomnike posameznih vprašanj,
- povzetke pomembnih zadev,
- potrdila in predstavitve,
- kontrolne sezname in
- dopise (vključno z elektronsko pošto) v zvezi z bistvenimi zadevami.

Revizor lahko med revizijsko dokumentacijo vključi povzetke ali kopije dokumentov organizacije (na primer bistvenih in posebnih pogodb in sporazumov). Vendar pa revizijska dokumentacija ni nadomestek za računovodske evidence organizacije.

- A4. Revizorju ni treba v revizijsko dokumentacijo vključiti naknadno nadomeščenih osnutkov delovnega gradiva in računovodskih izkazov, zabeležk z nepopolnimi ali začasnimi pogledi, predhodnih in drugih dokumentov, ki so bili popravljeni zaradi tipkarskih ali drugih napak, ter dvojnikov dokumentov.
- A5. Revizorjeve ustne razlage same po sebi niso primerna podpora delu, ki ga je opravil revizor, ali sklepom, ki jih je sprejel, lahko pa služijo kot razlaga ali pojasnilo informacij, ki jih vsebuje revizijska dokumentacija.

Dokumentacija o skladnosti z MSR-ji (glej odstavek 8(a))

- A6. V načelu je posledica skladnosti s tem MSR-jem zadostna in ustrezna revizijska dokumentacija v danih okoliščinah. Drugi MSR vsebujejo določene dokumentacijske zahteve, katerih namen je pojasnjevati izvajanje tega MSR-ja v posebnih okoliščinah teh drugih MSR-jev. Posebne dokumentacijske zahteve drugih MSR-jev ne omejujejo uporabe tega MSR-ja. Poleg tega pa odsotnost dokumentacijskih zahtev v kateremkoli posameznem MSR-ju ne pomeni, da za skladnost s tem MSR-jem ni treba pripraviti nobene dokumentacije.
- A7. Revizijska dokumentacija zagotavlja dokaze, da je revizija skladna z MSR-ji. Vendar pa ni niti potrebno niti izvedljivo, da revizor dokumentira vsako proučevano zadevo ali vsako strokovno presojo, opravljeno med revizijo. Poleg tega je nepotrebno, da revizor ločeno dokumentira (na primer po kontrolnem seznamu) skladnost z zadevami, za katere je skladnost izkazana z dokumenti, ki so vključeni v revizijski spis. Primeri:

- Obstoj primerno dokumentiranega načrta revizije dokazuje, da je revizor načrtoval revizijo.
- Obstoj podpisane listine o poslu v revizijskem spisu dokazuje, da se je revizor dogovoril o pogojih revizijskega posla s poslovodstvom ali, kjer je to ustrezno, s pristojnimi za upravljanje.
- Revizorjevo poročilo, ki vsebuje mnenje o računovodskih izkazih z ustreznimi pridržki, dokazuje, da je revizor ravnal skladno z zahtevo, da izrazi mnenje s pridržki v okoliščinah, določenih v MSR-jih.
- Glede zahtev, ki se na splošno uporabljajo ves čas revizije, je lahko več načinov, na katere se lahko v revizijskem spisu dokazuje skladnost z njimi.
 - Na primer, ni nujno en sam način, kako je dokumentirana revizorjeva poklicna nezaupljivost. Vendar pa revizijska dokumentacija lahko sama zagotavlja dokaze, da je revizor ravnal s poklicno nezaupljivostjo v skladu z MSR-ji. Na primer, v zvezi z računovodskimi ocenami, kadar pridobljeni revizijski dokazi vključujejo dokaze, ki potrjujejo in nasprotujejo uradnim trditvam poslovodstva, se dokumentira, kako je revizor ovrednotil te dokaze, vključno s strokovnimi presojami za oblikovanje sklepa o zadostnosti in primernosti pridobljenih revizijskih dokazov.
 - Podobno je lahko na več načinov v revizijski dokumentaciji dokazano, da je partner, zadolžen za posel, prevzel odgovornost za usmerjanje, nadzor in izvajanje revizije v skladu z MSR-ji. To lahko vključuje dokumentacijo o pravočasnem vključevanju partnerja, zadolženega za posel, v določene revizijske postopke, kot na primer o udeležbi v razpravah delovne skupine, kot jih zahteva MSR 315.⁵

Dokumentacija o bistvenih zadevah in o bistvenih strokovnih presojah v zvezi z njimi (glej odstavek 8(c))

⁵ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 10.

- A8. Presoja bistvenosti zadeve zahteva objektivno razčlenitev dejstev in okoliščin. Primeri bistvenih zadev vključujejo:
- zadeve, ki povzročijo bistvena tveganja (kot je opredeljeno v MSR-ju 315⁶)
 - izsledke revizijskih postopkov, ki nakazujejo, (a) da bi bila lahko računovodska informacija navedena pomembno napačno, ali (b) da je treba na novo pregledati in popraviti predhodno revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe in revizorjeve odzive na ta tveganja;
 - okoliščine, ki povzročajo revizorju bistvene težave pri uporabi potrebnih revizijskih postopkov, in
 - ugotovitve, ki bi lahko povzročile prilagoditev revizijskega mnenja ali vključitev odstavka o poudarjanju zadeve v revizorjevo poročilo.
- A9. Pomemben dejavnik pri določanju oblike, vsebine in obsega revizijske dokumentacije o bistvenih zadevah je obseg strokovne presoje, uporabljene pri opravljanju dela in ovrednotenju rezultatov. Dokumentacija opravljene strokovne presoje se uporablja, kjer je to bistveno, za razlago revizorjevih sklepov in za okrepitev kakovosti presoje. Take zadeve so posebej zanimive za tiste, ki so odgovorni za pregled revizijske dokumentacije, pa tudi za tiste, ki opravljajo kasnejše revizije, ko pregledujejo zadeve trajnega pomena (na primer pri opravljanju pregleda računovodskih ocen v preteklosti).
- A10. Nekateri primeri okoliščin, v katerih je v skladu z odstavkom 8 primerno pripraviti revizijsko dokumentacijo glede uporabe strokovne presoje, vključujejo pri bistvenih zadevah in presojah:
- osnovo za revizorjev sklep, kadar neka zahteva določa, da revizor upošteva določeno informacijo ali dejavnike ter da je to v povezavi s posameznim poslom bistveno;
 - temelj za revizorjev sklep o upravičenosti področij subjektivne presoje, ki jih pripravi poslovodstvo.

⁶ MSR 315, odstavek 4(e).

- temelj za revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodska ocena in z njo povezana razkritja sprejemljivi v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja ali so napačno navedeni;
- temelj za revizorjev sklep o verodostojnosti nekega dokumenta, kadar sklene izvesti nadaljnjo preiskavo (kot na primer ustrezno uporabo veščaka ali postopkov za potrditev) kot odziv na razmere, ugotovljene med revizijo, ki pri revizorju vzbujajo sum, da morda dokument ni pristen;
- kadar se uporablja MSR 701,⁷ revizorjevo določitev ključnih revizijskih zadev ali ugotovitev, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev, o katerih je treba obveščati.

A11. Revizor lahko ocenjuje za koristno, da pripravi in shrani kot del revizijske dokumentacije povzetek (včasih imenovan tudi zaključni memorandum), ki opisuje bistvene zadeve, ugotovljene med revizijo, in način njihovega obravnavanja, ali ki vključuje sklicevanje na drugo ustrezno podporno revizijsko dokumentacijo, ki daje take informacije. Tak povzetek lahko olajša uspešne in učinkovite preglede in nadzore revizijske dokumentacije, zlasti pri obsežnih in zapletenih revizijah. Poleg tega lahko priprava takega povzetka podpira revizorjevo presojo o bistvenih zadevah. Prav tako lahko pomaga revizorju pri presoji, ali obstaja glede na opravljene revizijske postopke in sprejete sklepe kakršenkoli posamezen primeren cilj MSR-ja, ki ga revizor ne more doseči in ki bi mu lahko preprečil izpolnitev glavnih revizorjevih ciljev.

Opredelitev preizkušenih posebnih vprašanj ali zadev ter oseb, ki so opravile preizkuse in pregled (glej odstavek 9)

A12. Zapisovanje določevalnih značilnosti je večnamensko. Na primer, omogoča delovni skupini za posel, da pojasni svoje delo, in olajša raziskovanje razhajanj ali neskladnosti. Določevalne značilnosti se bodo razlikovale glede na vrsto revizijskega postopka in glede na postavko ali zadevo, ki jo revizor preizkuša. Primeri:

⁷ MSR 701, *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu.*

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

A13. MSR 220 zahteva, da revizor pregleda opravljeno revizijsko delo s pregledom revizijske dokumentacije.⁸ Zahteva za dokumentiranje, kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo, ne pomeni, da bi moral vsak posamezen delovni dokument vsebovati dokazilo o pregledu. Vendar pa ta zahteva pomeni, da se dokumentira, katero revizijsko delo je bilo pregledano, kdo ga je pregledal in kdaj ga je pregledal.

Dokumentiranje razprav o pomembnih zadevah s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugimi (glej odstavek 10)

A14. Dokumentacija ni omejena na zapiske, ki jih pripravi revizor, ampak lahko vključuje tudi druge ustrezne zapise, kot na primer zapisnike sestankov, ki jih pripravi osebje organizacije in s katerimi soglaša revizor. Druge osebe, s katerimi lahko

⁸ MSR 220, odstavek 17.

revizor razpravlja o pomembnih zadevah, lahko vključujejo drugo osebje organizacije in zunanje stranke, kot na primer osebe, ki dajejo organizaciji strokovne nasvete.

Dokumentiranje načina, kako so bila obravnavana neskladja (glej odstavek 11.)

A15. Zahteva za dokumentiranje načina, kako je revizor obravnaval neskladja med informacijami, ne pomeni, da mora revizor ohraniti dokumentacijo, ki je napačna ali nadomeščena z drugo.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij (glej odstavek 8)

A16. Revizijska dokumentacija pri revizijah manjših organizacij je na splošno manj obsežna kot pri revizijah večjih organizacij. Pri reviziji, kjer partner, zadolžen za posel, opravi vse revizijsko delo, dokumentacija ne bo vključevala zadev, ki bi jih bilo treba morda dokumentirati samo zaradi informiranja ali usmerjanja članov delovne skupine za posel ali zaradi zagotavljanja dokazil o pregledu dela, opravljenega od drugih članov delovne skupine (na primer ne bo zadev, ki bi jih bilo treba dokumentirati v zvezi z razpravami v delovni skupini ali zaradi nadzora). Vseeno pa partner, zadolžen za posel, upošteva prednostno zahtevo iz odstavka 8, da pripravi revizijsko dokumentacijo, ki jo lahko razume izkušeni revizor, ker lahko revizijsko dokumentacijo pregledajo zunanje stranke zaradi regulativnih ali drugih namenov.

A17. Pri pripravi revizijske dokumentacije lahko revizor manjše organizacije ocenjuje za koristno in učinkovito, da zabeleži različne vidike revizije skupaj na enem dokumentu, z navedbo medsebojnih povezav na podporno delovno gradivo, če je primerno. Primeri zadev, ki so pri reviziji manjše organizacije lahko dokumentirane skupaj, vključujejo spoznavanje organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja organizacije, celovito revizijsko strategijo in revizijski načrt, pomembnost, določeno v skladu z MSR-jem 320,⁹ ocenjena tveganja, med revizijo zaznane bistvene zadeve ter sprejete sklepe.

⁹ MSR 320 – Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.

Odmik od ustrezne zahteve (glej odstavek 12)

- A18. Zahteve v MSR-jih so zasnovane tako, da omogočajo revizorju doseči cilje, ki so naštetih v MSR-jih, in s tem glavne revizorjeve cilje. Zato MSR-ji zahtevajo, razen v izrednih okoliščinah, ravnanje skladno z vsako zahtevo, ki pri reviziji ustreza danim okoliščinam.
- A19. Zahteva za dokumentiranje velja samo za zahteve, ki so ustrezne glede na okoliščine. Zahteva ni ustrezna¹⁰ samo v primerih, ko:
- a) celoten MSR ni ustrezen (na primer, če v organizaciji ni notranje revizije, ni nobena zahteva iz prenovljenega MSR 610¹¹ ustrezna) ali
 - b) je zahteva pogojna in pogoj ni izpolnjen (na primer, zahteva za prilagoditev revizorjevega mnenja, kadar ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, pa take nezmožnosti ni).

Zadeve, ki se pojavijo po datumu revizorjevega poročila (glej odstavek 13)

- A20. Primeri izrednih okoliščin vključujejo dejstva, za katera revizor izve šele po datumu revizorjevega poročila, a so takrat že obstajala, in ki bi lahko, če bi bila takrat poznana, povzročila popravke računovodskih izkazov ali pa prilagoditev mnenja v revizorjevem poročilu.¹² Posledične spremembe v revizijski dokumentaciji pregleda skladno z obveznostjo pregleda iz MSR-ja 220¹³ partner, zadolžen za posel, in prevzame končno odgovornost za spremembe.

Sestavljanje končnega revizijskega spisa (glej odstavke 14–16)

- A21. MSOK 1 (ali zahteve v državi, če so strožje) zahteva od podjetij, da določijo usmeritve in postopke za pravočasen zaključek sestavljanja revizijskih spisov¹⁴. Primerna časovna omejitve, v okviru katere se zaključi sestavljanje končnega

¹⁰ MSR 200, odstavek 22.

¹¹ MSR 610 (prenovljen) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*, odstavek 2.

¹² MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavek 14.

¹³ MSR 220, odstavek 16.

¹⁴ MSOK 1, odstavek 45.

revizijskega spisa, ponavadi ne presega 60 dni po datumu revizorjevega poročila.¹⁵

A22. Zaključek sestavljanja končnega revizijskega spisa po datumu revizorjevega poročila je administrativni postopek, ki ne vsebuje izvajanja novih revizijskih postopkov ali sprejemanja novih sklepov. Vendar lahko med postopkom zaključnega sestavljanja pride do sprememb v revizijski dokumentaciji, če so te administrativnega značaja. Primeri takih sprememb vključujejo:

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

A23. MSOK 1 (ali zahteve v državi, ki so strožje) zahteva od podjetij, da določijo usmeritve in postopke za hranjenje dokumentacije poslov.¹⁶ Rok hranjenja za revizijske posle navadno ni krajši od 5 let od datuma revizorjevega poročila ali od datuma poročila revizorja skupine, če je ta kasnejši.¹⁷

A24. Primer okoliščin, v katerih utegne revizor oceniti, da je treba prilagoditi obstoječo revizijsko dokumentacijo ali dodati novo revizijsko dokumentacijo, ko je bilo že zaključeno sestavljanje končnega revizijskega spisa, je potreba po pojasnjevanju obstoječe revizijske dokumentacije zaradi sprejetih pripomb na podlagi pregledov, ki so jih opravile notranje ali zunanje stranke.

¹⁵ MSOK 1, odstavek A54.

¹⁶ MSOK 1, odstavek 47.

¹⁷ MSOK 1, odstavek A61.

Dodatek

(Glej odstavek 1.)

Posebne zahteve za revizijsko dokumentacijo v drugih MSR-jih

Ta dodatek navaja odstavke v drugih MSR-jih, ki vsebujejo posebne zahteve za dokumentacijo. Seznam ni nadomestilo za proučevanje zahtev in z njimi povezane uporabe in za drugega pojasnjevalnega gradiva v MSR-jih.

- MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavki 10–12.
- MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavek 24–25.
- MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavki 44–47.
- MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 29.
- MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 23.
- MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavek 12.
- MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 32.
- MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavek 14.
- MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavki 28–30.
- MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 15.
- MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, in z njimi povezanih razkritij*, odstavek 39.
- MSR 550 – *Povezane stranke*, odstavek 28.
- MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*, odstavek 50.

- MSR 610 (prenovljen 2013), *Uporaba dela notranjih revizorjev*, odstavka 36–37.
- MSR 720 (prenovljen), *Revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami*, odstavek 25.