

Odbor za
mednarodne
standarde
revidiranja in
dajanja zagotovil

MSR 300
December 2009

Mednarodni standard revidiranja

MSR 300

**NAČRTOVANJE REVIZIJE
RAČUNOVODSKIH
IZKAZOV**



**International Federation
of Accountants**

MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov* izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in upravljanja 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. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja MSR-ja 300 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 300 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR-jem 300 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 300, *Planning an Audit of Financial Statements*, 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 300 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 300 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 300 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 300 © 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 300**NAČRTOVANJE REVIZIJE
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV**

(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
Datum uveljavitve	3
Cilj	4
Zahteve	
Udeležba ključnih članov delovne skupine za posel	5
Pripravljalna dela pri poslu	6
Načrtovanje revizije	7–11
Dokumentacija	12
Dodatna proučevanja pri začetnih revizijskih poslih	13
Gradivo za uporabo in druga pojasnila	
Vloga in časovno usklajevanje načrtovanje	A0–A3
Udeležba ključnih članov delovne skupine za posel	A4
Pripravljalna dela pri poslu	A5–A7
Načrtovanje revizije	A8–A17
Dokumentacija	A18–A21
Dodatna proučevanja pri začetnih revizijskih poslih	A22
Dodatek: Premisleki pri določitvi celotne revizijske strategije	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov* – 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 za načrtovanje revizije računovodskih izkazov. Ta MSR je napisan v povezavi s ponavljajočimi se revizijami. Dodatna proučevanja, ki jih revizor opravi pri začetnem revizijskem poslu, so opredeljena posebej.
2. Načrtovanje revizije vključuje določitev celotne revizijske strategije za posel in razvijanje revizijskega načrta. Upravljanje kakovosti na ravni posla v skladu s prenovljenim MSR 220 v povezavi z ustreznim načrtovanjem v skladu s tem MSR-jem, koristi reviziji računovodskih izkazov na več načinov, vključno z naslednjimi (glej odstavke A0–A3):
 - pomaga revizorju posvetiti ustrezno pozornost pomembnim področjem revizije;
 - pomaga revizorju pravočasno prepoznati in razrešiti možne probleme;
 - pomaga revizorju primerno organizirati revizijski posel in ga voditi tako, da je izveden na uspešen in učinkovit način;
 - pomaga pri izboru članov delovne skupine za posel s primerno ravniyo sposobnosti in pristojnosti za odzive na predvidena tveganja ter pri pravilnem dodeljevanju dela članom delovne skupine;
 - olajšuje usmerjanje in nadziranje članov delovne skupine za posel ter pregledovanje njihovega dela in
 - pomaga pri usklajevanju dela, ki ga opravijo revizorji sestavnih delov in veččaki, kadar pride do takega primera.

Datum uveljavitve

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

Cilj

4. Revizorjev cilj je načrtovati revizijo tako, da bo uspešno potekala.

Zahteve**Udeležba ključnih članov delovne skupine za posel**

5. Partner, zadolžen za posel, in drugi ključni člani delovne skupine za posel so vključeni v načrtovanje revizije, vključno z načrtovanjem razprav in udeležbo na razpravah s člani delovne skupine za posel (glej odstavek A4).

Pripravljalna dela pri poslu

6. Revizor opravi na začetku potekajočega revizijskega posla naslednje delo:
 - a) izvajanje postopkov, ki jih zahteva prenovljeni MSR 220 glede sprejema in ohranjanja razmerja z naročnikom in revizijskega posla¹;
 - b) ovrednotenje skladnosti z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno z neodvisnostjo, kot to zahteva prenovljeni MSR 220²; in
 - c) zagotovitev razumevanja določb sprejetega posla, kot to zahteva MSR 210³ (glej odstavke A5–A7).

¹ MSR 220 (prenovljen) – *Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavka 22-24.

² MSR 220 (prenovljen), odstavki 16-21.

³ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavki 9–13.

Načrtovanje revizije

7. Revizor določi celotno revizijsko strategijo, ki predpisuje obseg, čas in usmeritev revizije in je podlaga za razvoj revizijskega načrta.
8. Pri določanju celotne revizijske strategije revizor prouči informacije, pridobljene pri izpolnjevanju zahtev prenovljenega MSR-ja 220:
 - a) prepozna značilnosti revizijskega posla, ki določajo njegov obseg,
 - b) potrdi cilje poročanja o poslu zaradi načrtovanja časa revizije in vrste potrebnih komunikacij,
 - c) upošteva dejavnike, ki so po revizorjevi poklicni presoji bistveni pri usmerjanju prizadevanj delovne skupine za posel,
 - d) upošteva izide pripravljanih del pri poslu in po potrebi ustrezno poznavanje organizacije, ki ga je pri drugih poslih pridobil partner, zadolžen za posel, in
 - e) potrdi vrsto, čas in obseg dejavnikov, ki so potrebni za izvajanje posla⁴ (glej odstavke A8–A11).
9. Revizor sestavi revizijski načrt, ki vsebuje opise:
 - a) vrste, časa in obsega načrtovanega usmerjanja in nadziranja članov delovne skupine za posel in pregledovanja njihovega dela (glej odstavka A16–A17)
 - b) vrste, časa in obsega načrtovanih postopkov ocenjevanja tveganja, kot določa prenovljeni MSR 315 (prenovljen 2019)⁵,
 - c) vrste, časa in obsega načrtovanih nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradne trditve, kot določa MSR 330⁶, in

⁴ MSR 220 (prenovljen), odstavek 25

⁵ MSR 315 (prenovljen 2019) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

⁶ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.*

- d) drugih načrtovanih revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti, da bi bila zagotovljena skladnost z MSR-ji (glej odstavke A12-A14).
- 10. Celotno revizijsko strategijo in revizijski načrt revizor med revizijo po potrebi posodobi in spremeni (glej odstavke A15).
- 11. Partner zadolžen za posel mora pregledati celotno revizijsko strategijo in revizijski načrt.

Dokumentacija

- 12. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo:⁷
 - a) celotno revizijsko strategijo,
 - b) revizijski načrt in
 - c) kakršnekoli bistvene spremembe celotne revizijske strategije ali revizijskega načrta, vključno s pomembnimi spremembami vrste, časa in obsega načrtovanega usmerjanja in nadziranja članov delovne skupine za posel in pregledovanja njihovega dela⁸ do katerih je prišlo med revizijskim poslom, in razloge zanje (glej odstavke A18–A21).

Dodatna proučevanja pri začetnih revizijskih poslih

- 13. Pred začetkom prve revizije opravi revizor naslednja dela:
 - a) izvede postopke, ki jih zahteva prenovljeni MSR 220 v zvezi z odobritvijo razmerij z naročnikom in sprejemom revizijskega posla⁹; in
 - b) če je prišlo do menjave revizorjev, se poveže s prejšnjim revizorjem v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami (glej odstavke A22).

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

⁷ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in odstavek A6.

⁸ MSR 220 (prenovljen) – odstavki 30 in A91 – A92

⁹ MSR 220 (prenovljen), odstavka 22-24.

A0. Prenovljeni MSR 220 obravnava posebne revizorjeve odgovornosti glede upravljanja kakovosti na ravni posla za revizijo računovodskih izkazov in s tem povezane odgovornosti partnerja, zadolženega za posel. Informacije, pridobljene z izpolnjevanjem zahtev prenovljenega MSR-ja 220, so pomembne za ta MSR. V skladu s prenovljenim MSR-jem 220 mora partner, zadolžen za posel, na primer, ugotoviti, ali so bili delovni skupini za posel dodeljeni ali na voljo zadostni in ustrezni viri za izvedbo posla, ob upoštevanju vrste in okoliščin revizijskega posla. Taka ugotovitev je neposredno pomembna pri ugotavljanju vrste, časa in obsega virov, potrebnih za izvedbo posla v okviru splošne strategije, kot zahteva odstavek 8 tega MSR-ja.

Vloga in časovno usklajevanje načrtovanja (glej odstavek 2)

- A1. Vrsta in obseg načrtovalnih del se razlikujeta glede na obseg in zapletenost organizacije, glede na prejšnje izkušnje ključnih članov delovne skupine za posel s to organizacijo in glede na spremembe okoliščin, ki se pojavijo med revizijskim poslom. Pri načrtovanju revizije lahko revizor uporabi tehnike in orodja upravljanja projektov. Prenovljeni MSR 220¹⁰ opisuje, kako lahko take tehnike in orodja podpirajo delovno skupino za posel pri upravljanju kakovosti posla.
- A2. Načrtovanje ni ločena stopnja posamezne revizije, temveč nenehen in ponavljajoč se proces, ki se pogosto začne takoj po dokončanju (ali v povezavi z dokončanjem) prejšnje revizije in se nadaljuje, dokler ni dokončan tekoč revizijski posel. Načrtovanje vključuje tudi upoštevanje časovne uskladitve določenih dejavnosti in revizijskih postopkov, ki morajo biti dokončani pred izvajanjem nadaljnjih revizijskih postopkov. Na primer, načrtovanje zahteva še pred revizorjevo opredelitvijo in ocenitvijo tveganj pomembno napačne navedbe upoštevanje takih zadev, kot so:
- analitični postopki, ki jih je treba uporabiti kot postopke ocenjevanja tveganja,
 - pridobivanje splošnih spoznanj o pravnem in regulativnem okviru, ki se nanaša na organizacijo, in o usklajenosti organizacije s tem okvirom,

¹⁰ MSR 220 (prenovljen), odstavek A73-A74.

- določanje pomembnosti,
 - vključevanje veščakov in
 - izvajanje drugih postopkov ocenjevanja tveganja.
- A3. Revizor se lahko odloči za razpravo o sestavinah načrtovanja s poslovodstvom organizacije, kar revizorju pomaga upravljati in dosegati kakovost na ravni posla (na primer, da bi uskladal nekatere načrtovane revizijske postopke z delom osebja organizacije). Čeprav so takšne razprave pogoste, pa sta celotna revizijska strategija in revizijski načrt odgovornost revizorja. Pri razpravi o zadevah, ki so vključene v celotno revizijsko strategijo ali revizijski načrt, je potrebna previdnost, da ne bi bila ogrožena uspešnost revizije. Na primer, razpravljanje s poslovodstvom o vrsti in času podrobnih revizijskih postopkov lahko ogrozi uspešnost revizije, s tem da postanejo revizijski postopki preveč predvidljivi.

Udeležba ključnih članov delovne skupine za posel (glej odstavek 5)

- A4. Sodelovanje partnerja, zadolženega za posel, in drugih ključnih članov delovne skupine pri načrtovanju omogoča izkoriščanje njihovih izkušenj in spoznanj ter poveča uspešnost in učinkovitost načrtovanja.¹¹

Pripravljalna dela pri poslu (glej odstavek 6)

- A5. Izvajanje pripravljalnih del pri poslu, ki so navedena v 6. odstavku, pomaga revizorju na začetku potekajočega revizijskega posla pri prepoznavanju in ovrednotenju dogodkov ali okoliščin, ki bi lahko neugodno vplivali na revizorjevo zmožnost upravljanja in doseganja kakovosti na ravni posla v skladu s prenovljenim MSR-jem 220.
- A6. Izvajanje pripravljalnih del omogoča revizorju načrtovati tak revizijski posel, da lahko na primer:

¹¹ MSR 315 v odstavku 10 postavlja zahteve in daje navodila za razpravo delovne skupine za posel o doveznosti organizacije za pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov* – daje v 15. odstavku navodila za pozornost, ki jo je treba nameniti med to razpravo doveznosti računovodskih izkazov organizacije za pomembno napačno navedbo zaradi prevare.

- ohranja potrebno neodvisnost in zmožnost opraviti posel,
 - ugotovi, da ni spornih vprašanj o neoporečnosti posloводства, ki lahko vplivajo na revizorjevo pripravljenost ohranjati posel,
 - ugotovi, da ni nesporazumov z naročnikom glede določb sprejetega posla.
- A7. Izvajanje začetnih postopkov tako v zvezi z ohranitvijo naročnika kot z ocenjevanjem etičnih zahtev (vključno z neodvisnostjo) na začetku potekajočega revizijskega posla pomeni, da so ti postopki dokončani pred izvajanjem drugih pomembnih dejavnosti pri potekajočem revizijskem poslu. Pri ponavljajočih se revizijskih poslih se takšni začetni postopki pogosto opravijo takoj po dokončanju (ali v povezavi z dokončanjem) prejšnje revizije.

Načrtovanje revizije

Celotna revizijska strategija (lej odstavka 7–8)

- A8. Postopek določitve celotne revizijske strategije lahko – v odvisnosti od zaključenih revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganja – vključuje zadeve, kot so:
- vrsta virov (človeški, tehnološki ali intelektualni), ki jih je treba razporediti na posebna revizijska področja. Na primer, razporeditev izkušenih članov delovne skupine za posel na področja z visokim tveganjem ali dodelitev veščakov za obravnavo zapletenih zadev;
 - obseg virov, ki jih je treba dodeliti posebnim revizijskim področjem. Na primer, število članov skupine, ki jim je dodeljeno, da so prisotni pri štetju fizičnih zalog na več lokacijah, vrsta in obseg usmeritev in nadzora revizorjev sestavnega dela in pregledovanja njihovega dela pri revizijah skupin ali revizijski predračun ur, dodeljenih področjem z visokim tveganjem;
 - kdaj naj bodo ti viri na voljo, na primer na neki stopnji vmesne revizije ali na ključne presečne datume; in
 - kako te vire usmerjati, nadzirati ali uporabljati. Na primer, kdaj bodo predvidoma potekali sestanki delovne skupine

- za dajanje navodil in za poročanje, kako bosta po pričakovanih partner, zadolžen za posel, in vodja skupine izvajala preglede (npr. na kraju samem ali zunaj njega) .
- A8A. Prenovljeni MSR 220 vsebuje zahteve in navodila o virih posla in izvedbi posla (vključno z usmerjanjem in nadziranjem članov delovne skupine za posel in pregledovanjem njihovega dela).
- A9. Dodatek navaja primere presoje pri določitvi celotne revizijske strategije.
- A10. Ko je postavljena celotna revizijska strategija, se lahko razvije revizijski načrt, ki obravnava različne zadeve iz celotne revizijske strategije, pri čemer upošteva potrebo po doseganju revizijskih ciljev z učinkovito uporabo revizorjevih virov. Določitev celotne revizijske strategije in podrobnega revizijskega načrta nista nujno ločena ali zaporedna postopka, temveč sta tesno povezana, kajti spremembe v enem lahko povzročijo posledične spremembe v drugem.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A11. Pri revizijah majhnih organizacij lahko celotno revizijo opravi zelo majhna revizijska skupina. Številne revizije majhnih organizacij vključujejo partnerja, zadolženega za posel (lahko je samostojni podjetnik), ki dela z le enim članom delovne skupine za posel (ali brez njega). Pri majhni delovni skupini je usklajevanje in komuniciranje med člani delovne skupine lažje. Določitev celotne revizijske strategije pri revidiranju majhne organizacije ni nujno zapletena ali zamudna naloga; odvisna je od velikosti organizacije, zapletenosti revizije in velikosti delovne skupine za posel. Na primer, kratek zaznamek, ki je izdelan ob dokončanju prejšnje revizije in zasnovan na pregledu delovnega gradiva ter poudarja zaključke dokončane revizije, posodobljen in spremenjen v tekočem obdobju na podlagi razprav z lastnikom – poslovođjo, lahko služi kot dokumentirana revizijska strategija za potekajoči revizijski posel pod pogojem, da obsega zadeve, navedene v odstavku 8.

Revizijski načrt (glej odstavek 9)

- A12. Revizijski načrt je podrobnejši od celotne revizijske strategije in zajema vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, ki jih morajo opraviti člani delovne skupine za posel. Načrtovanje takšnih revizijskih postopkov poteka med revizijo, ko se

razvija revizijski načrt za posel. Na primer, načrtovanje revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganja poteka v zgodnji fazi procesa revidiranja. Načrtovanje vrste, časa in obsega posameznih nadaljnjih revizijskih postopkov pa je odvisno od izida postopkov ocenjevanja tveganja. Poleg tega lahko revizor začne izvajati nadaljnje revizijske postopke za nekatere vrste poslov, salde na kontih in razkritja pred načrtovanjem vseh preostalih nadaljnjih revizijskih postopkov.

A13. Določanje vrste, časa in obsega načrtovanih postopkov ocene tveganja in nadaljnjih revizijskih postopkov, ki se nanašajo na razkritja, je pomembno tako v luči širokega razpona informacij kot na ravni podrobnosti, ki so lahko zajete v teh razkritjih. Poleg tega lahko določena razkritja vsebujejo zadeve, pridobljene zunaj glavne knjige in pomožnih poslovnih knjig, kar tudi lahko vpliva na ocenjena tveganja ter vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov za njihovo obravnavanje.

A14. Proučevanje razkritij že zgodaj med revizijo pomaga revizorju, da nameni ustrezno pozornost in načrtuje primeren čas za obravnavo razkritij na enak način, kot za posamezne vrste poslov, dogodke in stanja na kontih. Zgodnje proučevanje lahko tudi pomaga revizorju ugotoviti, kakšne učinke imajo na revizijo:

- bistvena nova ali spremenjena razkritja, zahtevana zaradi sprememb v okolju organizacije, finančnih razmer ali dejavnosti (na primer sprememba zahtevanega ugotavljanja odsekov in poročanje o informacijah po odsekih, ki izhajajo iz bistvenih poslovnih združitve);
- bistvena nova ali spremenjena razkritja, ki izhajajo iz sprememb v primernem okviru računovodskega poročanja;
- potreba po vključevanju revizorjevega veččaka v revizijske postopke, povezane z določenimi razkritji (na primer razkritja, povezana z obveznostmi za pokojnine ali druge ugodnosti ob upokojitvi); in

- zadeve v zvezi z razkritji, o katerih revizor morda želi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.¹²

Spremembe načrtovanih odločitev med revizijo (glej odstavek 10)

A15. Zaradi nepričakovanih dogodkov, sprememb okoliščin ali revizijskih dokazov, pridobljenih iz izidov revizijskih postopkov, utegne revizor spremeniti celotno revizijsko strategijo in revizijski načrt ter s tem povezane načrtovane vrste, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki so zasnovani na popravljeni presoji ocenjenih tveganj. To lahko nastopi v primeru, ko revizor pridobi informacije, ki se pomembno razlikujejo od tistih, ki so bile na voljo pri načrtovanju revizijskih postopkov. Na primer, revizijski dokazi, pridobljeni pri izvajanju postopkov preizkušanja podatkov, lahko nasprotujejo revizijskim dokazom, pridobljenim pri preizkušanju kontrol.

Usmerjanje, nadziranje in pregledovanje (glej odstavek 11)

A16. Prenovljeni MSR 220 obravnava odgovornost partnerja, zadolženega za posel, za vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadziranja članov delovne skupine za posel ter pregledovanja njihovega dela.¹³

Dokumentacija (glej odstavek 12)

A17. Dokumentacija o celotni revizijski strategiji je zapis ključnih odločitev o upravljanju kakovosti na ravni posla in sredstvo za sporočanje pomembnih zadev delovni skupini za posel. Na primer, revizor lahko povzame celotno revizijsko strategijo v obliki zapisa, ki vsebuje ključne odločitve v zvezi s celotnim področjem, časom in izvajanjem revizije.

A18. Dokumentacija o revizijskem načrtu je zapis načrtovane vrste, časa in obsega postopkov ocenjevanja tveganja ter nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradne trditve kot odziv na ocenjena tveganja. Služi tudi kot zapis primernega načrtovanja revizijskih postopkov, tako da jih je mogoče pregledati in odobriti pred njihovim izvajanjem. Revizor lahko uporablja standardne revizijske programe ali revizijske kontrolne

¹² MSR 260 (prenovljen), – *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*, odstavek A12.

¹³ MSR 220 (prenovljen), odstavki 29-31

sezname, ki jih ustrezno prilagodi, da ustrezajo posebnostim okoliščin posla.

A19. Zapis bistvenih sprememb celotne revizijske strategije in revizijskega načrta ter iz tega izvirajočih sprememb načrtovane vrste, časa in obsega revizijskih postopkov pojasnjuje, zakaj je prišlo do bistvenih sprememb ter celotno strategijo in revizijski načrt, ki sta bila končno sprejeta za revizijo. Prav tako kaže ustrezen odziv na bistvene spremembe, do katerih je prišlo med revizijo.

A20. Dokumentacija o usmerjanju in nadziranju članov delovne skupine za posel in pregledovanju njihovega dela v skladu s prenovljenim MSR-jem 220 lahko zagotovi zapis o pomembnih spremembah načrtovane vrste, časa in obsega usmerjanja, nadziranja in pregledovanja.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A21. Kot je bilo obravnavano v odstavku A11, lahko ustrezen kratek zapis služi kot dokumentirana strategija za revizijo v manjši organizaciji. Za revizijski načrt je mogoče uporabiti standardne revizijske programe ali kontrolne sezname (Glej odstavek A19.), sestavljene ob predpostavki majhnega števila kontrol¹⁴, kar je običajno značilno za manjše organizacije, pod pogojem, da so prilagojeni okoliščinam posla, vključno z revizorjevo oceno tveganj.

Dodatna proučevanja pri začetnih revizijskih poslih (glej odstavek 13)

A22. Namen in cilj načrtovanja revizije sta enaka ne glede na to, ali je revizija začetni ali ponavljajoči se posel. Toda pri začetni reviziji utegne biti potrebno, da revizor razširi načrtovalne dejavnosti, ker običajno še nima predhodnih izkušenj z organizacijo, ki se upoštevajo pri načrtovanju ponavljajočih se poslov. Pri začetnem revizijskem poslu so med dodatnimi zadevami, ki jih revizor lahko upošteva pri določanju celotne revizijske strategije in revizijskega načrta, naslednje:

- dogovor s prejšnjim revizorjem, na primer pregled delovnega gradiva prejšnjega revizorja, razen če to zakon ali drug predpis prepoveduje;

¹⁴ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 26(a).

- vse važnejše zadeve (vključno z uporabo računovodskih načel ali revizijskih standardov in standardov poročanja), obravnavane s poslovodstvom v povezavi z začetno izbiro revizorja, poročanje o teh zadevah pristojnim za upravljanje in vpliv teh zadev na celotno revizijsko strategijo ter revizijski načrt;
- revizijski postopki, potrebni za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z začetnimi saldi¹⁵;
- drugi odzivi, ki jih podjetje oblikuje in izvaja za začetne revizijske posle (tj. sistem upravljanja kakovosti v podjetju lahko vključuje odzive, ki zahtevajo drugega partnerja ali sodelavca, z ustreznimi pristojnostmi za pregled celotne revizijske strategije, preden se začnejo bistveni revizijski postopki, ali za pregled poročil, preden so izdana).

¹⁵ MSR 510 – Začetni revizijski posli – Začetna stanja.

Dodatek

(Glej odstavke 7–8 in A8–A11.)

Premisleki pri določitvi celotne revizijske strategije

Ta dodatek navaja primere zadev, ki jih revizor lahko upošteva pri upravljanju kakovosti na ravni posla. Mnoge od teh zadev bodo vplivale na revizorjevo celotno revizijsko strategijo in podroben revizijski načrt. Navedeni primeri pokrivajo širok razpon zadev, uporabnih za številne posle. Medtem ko utegnejo izvedbo nekaterih zadev v nadaljevanju zahtevati drugi MSR-ji, vse zadeve niso primerne za vsak revizijski posel, pa tudi seznam ni nujno popoln.

Značilnosti revizijskega posla

- Okvir računovodskega poročanja, na podlagi katerega so bile pripravljene računovodske informacije, ki naj bi bile revidirane, vključno s kakršnokoli potrebo po uskladitvah s kakim drugim okvirom računovodskega poročanja;
- za panogo značilne zahteve pri poročanju, kot so poročila, ki jih zahtevajo panožni regulatorji;
- pričakovani obseg revizijskega delovanja, vključno s sestavnimi deli, pri katerih se pričakuje revizijsko delo za namene revizije skupine in obseg vključitve revizorjev sestavnih delov;
- vrsta kontrolnih povezav med obvladujočo družbo in njenimi organizacijami ali poslovnimi enotami, ki določajo, kako je treba opraviti konsolidacijo skupine;
- vrsta poslovnih odsekov, ki jih je treba revidirati, vključno s potrebo po specializiranem znanju;
- valuta poročanja, ki jo je treba uporabiti, vključno s kakršnokoli potrebo po prevedbi valut za revidirane računovodske informacije;
- zahteva po reviziji računovodskih izkazov za zakonske, regulatorne ali druge namene poleg opravljenega revizijskega dela za namene revizije skupine;
- ali ima organizacija vzpostavljeno službo notranje revizije, in če jo ima, ali in na katerih področjih ter v kakšnem obsegu je

delo notranje revizije mogoče uporabiti, in ali je mogoče uporabiti notranje revizorje za neposredno pomoč za namene revizije;

- uporaba storitvenih organizacij v revidirani organizaciji in način, na katerega lahko revizor pridobi dokaze, ki se nanašajo na vzpostavitev ali delovanje kontrol, ki jih izvajajo;
- pričakovana uporaba revizijskih dokazov, pridobljenih pri predhodnih revizijah, na primer revizijskih dokazov, ki se nanašajo na postopke ocenjevanja tveganja in preizkuse kontrol;
- vpliv informacijske tehnologije na revizijske postopke, vključno z razpoložljivostjo podatkov in pričakovano uporabo računalniško podprtih revizijskih metod;
- usklajevanje pričakovanega področja delovanja in časa revizijskega dela s kakršnimkoli preiskovanji medletnih računovodskih informacij in vpliv informacij, pridobljenih pri takšnih preiskovanjih, na revizijo;
- razpoložljivost naročnikovega osebja in podatkov.

Cilji poročanja, čas revizije in vrsta komunikacij

- Roki poročanja organizacije, na primer medletno in letno poročanje;
- organiziranje sestankov s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje, da bi razpravljali o vrsti, obsegu in času revizijskega dela;
- razpravljanje s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje o pričakovani vrsti in času izdaje poročil ter o drugih komunikacijah, tako pisnih kot ustnih, vključno z revizorjevim poročilom, pismi poslovodstva in obveščanjem pristojnih za upravljanje;
- razpravljanje s poslovodstvom o pričakovanih komunikacijah o stanju revizijskega dela med poslom;
- komuniciranje z revizorji sestavnih delov o pričakovanih vrstah in času komunikacij, povezanih z opravljenim revizijskim delom za namene revizije skupine;
- pričakovana vrsta in čas komunikacij med člani delovne skupine za posel, vključno z vrsto in časom sestankov skupine in časom pregleda opravljenega revizijskega dela;

- obstoj kakršnihkoli drugih pričakovanih komunikacij s tretjimi osebami, vključno s kakršnimikoli zakonskimi ali pogodbenimi poročevalskimi obveznostmi, ki izhajajo iz revizije.

Bistveni dejavniki, pripravljala dela pri poslu in znanje, pridobljeno pri drugih poslih

- Določitev pomembnosti v skladu z MSR-jem 320¹⁶ in kadar je uporabno:
 - določitev pomembnosti sestavnih delov organizacije in obveščanje revizorjev sestavnih delov o tem v skladu s prenovljenim MSR-jem 600¹⁷,
 - začetna pričakovanja o vrstah transakcij, saldov na kontih in razkritij, ki bi lahko bili bistveni;
- predhodna opredelitev revizijskih področij, na katerih utegne biti tveganje pomembno napačne navedbe večje;
- vpliv ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe na ravni celotnih računovodskih izkazov na usmerjanje, nadziranje in pregledovanje;
- način, kako revizor pri članih delovne skupine spodbuja potrebo po poizvedovalnem razmišljanju in po uporabi poklicne nezaupljivosti pri zbiranju in presojanju revizijskih dokazov;
- izidi predhodnih revizij, ki vključujejo presojo uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja, vključno z vrsto prepoznanih pomanjkljivosti in s sprejetimi ukrepi za njihovo odpravo;
- razprava z osebjem, ki je odgovorno za opravljanje drugih storitev za organizacijo, o zadevah, ki lahko vplivajo na revizijo;
- dokazi o zavezanosti posloводства k zasnovi, vzpostavitvi in vzdrževanju dobrega notranjega kontroliranja, vključno z dokazi o ustreznem dokumentiranju takšnega notranjega kontroliranja;
- spremembe v primernem okviru računovodskega poročanja, kot so spremembe v računovodskih standardih, ki utegnejo vključevati bistvena nova ali spremenjena razkritja;

¹⁶ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.*

¹⁷ MSR 600 (prenovljen) – *Posebna proučevanja – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjevih sestavnih delov).*

- obseg poslov, ki lahko določajo, ali je učinkoviteje za revizorja, da se opira na notranje kontroliranje;
- pomen, ki ga na splošno v organizaciji pripisujejo notranjemu kontroliranju, za uspešno izvajanje njenega poslovanja;
- postopki, ki jih uporablja poslovodstvo za ugotavljanje in pripravo razkritij, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, vključno z razkritji, ki vsebujejo informacije, pridobljene zunaj glavne knjige in pomožnih poslovnih knjig;
- bistvene smeri razvoja poslovanja, ki vplivajo na organizacijo, vključno s spremembami v informacijski tehnologiji in poslovnih procesih, z menjavami ključnega posloводства ter s prevzemi, z združitvami in odcepitvami;
- bistvene smeri razvoja v panogi, kot so spremembe v panožnih predpisih in nove zahteve pri poročanju;
- druge zadevne bistvene smeri razvoja, kot so spremembe v pravnem okolju, ki vpliva na organizacijo.

Vrsta, časovna razpoložljivost in obseg virov

- Človeški, tehnološki in intelektualni viri, ki so dodeljeni ali dani na voljo za posel (npr. dodelitev delovne skupine za posel in dodelitev revizijskega dela članom delovne skupine, vključno z dodelitvijo primerno izkušenih članov delovne skupine na področja, kjer utegnejo obstajati višja tveganja pomembno napačne navedbe);
- predračunavanje posla, vključno z upoštevanjem ustreznega rezervnega časa za področja, kjer utegnejo obstajati višja tveganja pomembno napačne navedbe.