



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

Računsko sodišče Republike Slovenije
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana

T: 01 478 58 00
E: sloaud@rs-rs.si
www.rs-rs.si

ZAGOTAVLJANJE KAKOVOSTI V VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJAH MSVRI 140

Mednarodne standarde vrhovnih revizijskih institucij (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI) izdaja Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI). Za dodatne informacije obiščite www.issai.org.

Standardi INTOSAI 2023

1. Prej MSVRI 40
2. Odobreni leta 2010
3. Z ustanovitvijo foruma organizacije INTOSAI za strokovne razglase (FIPP) preimenovani v MSVRI 140, redakcijske spremembe v letu 2019
4. Ta standard nadomešča prejšnjo različico MSVRI 140 in stopi v veljavo z dne 1. 1. 2025

MSVRI 140 so na voljo v vseh uradnih jezikih INTOSAI: arabskem, angleškem, francoskem, nemškem in španskem jeziku.

(verzija september 2025)

Kazalo

1. Uvod	3
2. Obseg	3
3. Načela, na katerih temelji standard	4
4. Definicije	5
5. Organizacijske zahteve, ki predstavljajo podlago za sistem zagotavljanja kakovosti v VRI	6
Vzpostavitev sistema zagotavljanja kakovosti	6
Organizacijska zahteva 1	6
Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 1	6
Zastavljanje ciljev s področja zagotavljanja kakovosti	7
Organizacijska zahteva 2	7
Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 2	7
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pri zagotavljanju kakovosti	10
Organizacijska zahteva 3	10
Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 3	10
Oblikovanje in izvajanje odzivov na prepoznana tveganja	11
Organizacijska zahteva 4	11
Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 4	11
Spremljanje sistema zagotavljanja kakovosti in odpravljanje ugotovljenih pomanjkljivosti	13
Organizacijska zahteva 5	13
Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 5	13
Ovrednotenje in poročanje o učinkovitosti sistema zagotavljanja kakovosti	14
Organizacijska zahteva 6	14
Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 6	15
Dokumentiranje sistema zagotavljanja kakovosti	16
Organizacijska zahteva 7	16
Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 7	16

1. Uvod

1. Da bi vrhovne revizijske institucije (VRI) lahko dosegale svoje strateške cilje in izvrševale svoje revizijske pristojnosti, je bistvenega pomena, da se vse njihove aktivnosti izvajajo na visoki kakovostni ravni, kar posledično vodi tudi do visokokakovostnih rezultatov. Kakovost mora biti vgrajena v strategijo VRI, organizacijsko kulturo, usmeritve in postopke. Kakovost izvedenih nalog in izdelkov VRI vpliva na njihov ugled in verodostojnost ter nenazadnje tudi na njihovo sposobnost, da učinkovito izvajajo naloge v okviru njihovih pristojnosti.
2. Z izvajanjem svojih nalog na dosledno visoki kakovostni ravni lahko VRI najboljše zadosti javnemu interesu. Zasnova, vzpostavitev in delovanje sistema zagotavljanja kakovosti omogočajo doseči ta cilj, saj dajejo VRI sprejemljivo zagotovilo, da so njeni procesi v skladu z Mednarodnimi standardi vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju: MSVRI) in z ustreznimi zakonskimi in drugimi zahtevami.
3. MSVRI spodbujajo neodvisnost in učinkovitost VRI pri revidiranju in s tem podpirajo verodostojnost, kakovost, strokovnost in zanesljivost revidiranja v javnem sektorju.
4. Standard MSVRI 140 – Zagotavljanje kakovosti v vrhovnih revizijskih institucijah se uporablja v povezavi z drugimi MSVRI, pri tem pa naj VRI same presodijo, kako naj upoštevajo te usmeritve glede na svoje pristojnosti, zakonodajo, vrsto organiziranosti, velikost in vrste revizij, ki jih izvajajo. Ta standard jim omogoča ustrezno raven prilagodljivost pri njegovi uporabi glede na organizacijske zahteve, saj upošteva posebnosti posamezne VRI.

2. Obseg

5. Namen MSVRI 140 je določiti organizacijske zahteve, ki jih morajo VRI upoštevati pri zagotavljanju kakovosti¹.
6. MSVRI 140 obravnava vlogo in odgovornosti VRI na organizacijski ravni in se uporablja za vse vrste revizij, ki jih pokrivajo MSVRI. MSVRI 140 se lahko uporablja tudi za izvrševanje sodne pristojnosti in drugih dejavnosti, ki jih izvaja VRI.
7. MSVRI 140 se dopolnjuje z drugimi usmeritvami INTOSAI, ki se nanašajo na zagotavljanje kakovosti pri posebnih vrstah revizij.

¹ MSVRI 140 temelji na temeljnih načelih Mednarodnega standarda upravljanja kakovosti (MSUK) 1, ki je bil prilagojen tako, da ustreza VRI in okolju javnega sektorja, v katerem delujejo. MSUK 1 – Upravljanje kakovosti za podjetja, ki opravljajo revizije ali preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev, [<https://www.si-revizija.si/datoteke/standardi/2835/msuk-1-slo-cistopis.pdf>]. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB).

3. Načela, na katerih temelji standard

8. MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju določa, da vsaka VRI zasnuje, vzpostavi in zagotavlja delovanje sistema zagotavljanja kakovosti, da bi pridobila sprejemljivo zagotovilo, da VRI svoje revizije in druge naloge izvaja dosledno na visoki kakovostni ravni ter skladno z MSVRI ali drugimi ustreznimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in drugimi zahtevami². Sistem zagotavljanja kakovosti v VRI običajno zajema naslednje med seboj povezane elemente, ki delujejo neprekinjeno in ponavljajoče:

- proces ocenjevanja tveganj;
- upravljanje in vodenje;
- ustrezne etične zahteve;
- določitev, začetek izvajanja in potek revizij;
- izvajanje revizij;
- viri VRI;
- informacije in komunikacija;
- proces spremljanja in odprave pomanjkljivosti.

Usmeritve in postopki zagotavljanja kakovosti v VRI morajo vsebovati določila, ki se nanašajo na dodelitev in določitev pristojnosti ter odgovornosti za kakovost in za zagotavljanje kakovosti posameznih revizij.

9. Ta standard določa organizacijske zahteve standardov MSVRI, ki temeljijo na načelu MSVRI 100. VRI mora zadostiti vsem organizacijskim zahtevam iz MSVRI 140, da bi lahko v revizijskih poročilih zatrdila, da je revizije izvedla v skladu z MSVRI. Zahteve za obvezno spoštovanje MSVRI so dodatno opredeljene v MSVRI 100³.

MSVRI 140 določa zahteve na naslednjih področjih:

- Vzpostavitev sistema zagotavljanja kakovosti,
- Določitev ciljev kakovosti,
- Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj za doseganje ciljev kakovosti (tveganja kakovosti);
- Zasnova in izvajanje odzivov na prepoznana tveganja kakovosti;
- Spremljanje sistema zagotavljanja kakovosti in odpravljanje ugotovljenih pomanjkljivosti,
- Ovrednotenje in oblikovanje zaključkov o učinkovitosti sistema zagotavljanja kakovosti,
- Dokumentiranje sistema zagotavljanja kakovosti.

² MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju, odstavek 36.

³ MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju, odstavki 7–12.

4. Definicije

10. Pomanjkljivost (v okviru sistema zagotavljanja kakovosti v VRI) – obstaja, kadar:
 - a) ustrezen cilj kakovosti ni določen ali je določen nepravilno;
 - b) tveganje kakovosti ali kombinacija tveganj ni prepoznana ali pravilno ocenjena;
 - c) odziv ali kombinacija odzivov ne zmanjšuje verjetnosti nastanka povezanega tveganja kakovosti na sprejemljivo nizko raven, ker odziv(i) ni(so) ustrezno zasnovan(i), izveden(i) ali ne deluje(jo) učinkovito, ali
 - d) je odsoten določen vidik sistema zagotavljanja kakovosti ali je neustrezno zasnovan, vzpostavljen ali ne deluje učinkovito, tako da zahteva tega standarda ni upoštevana.
11. Revizija ali reviziji sorodna storitev – delo, ki ga VRI opravi in sodi v okvir, ki ga urejajo MSVRI.
12. Ocenjevanje kakovosti revizije – nepristransko ovrednotenje pomembnih ugotovitev (presoj), ki jih je podala revizijska delovna skupina, in sklepov, ki jih je sprejela na njihovi podlagi, ki ga izvede strokovni ocenjevalec kakovosti revizije in je zaključeno pred datumom izdaje revizijskega poročila.
13. Ocenjevalec kakovosti revizije – posameznik ali skupina v okviru VRI ali izven nje, ki ima ustrezne izkušnje, strokovna znanja za izvedbo ocene kakovosti revizije in ki pregled opravi neodvisno od delovne skupine, ki je revizijo izvedla.
14. Revizijska skupina – posamezniki, ki opravijo revizijo, in drugi posamezniki, ki so odgovorni za izvajanje postopkov neke revizije, pri tem pa del skupine nista morebitni zunanji izvedenec in notranji revizor revidiranja, ki zagotavljata neposredno pomoč pri reviziji.
15. Ugotovitve, ki se nanašajo na delovanje sistema zagotavljanja kakovosti, so informacije o zasnovi, izvajanju in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti in kažejo na to, da morda obstaja ena ali več pomanjkljivosti v zvezi s sistemom zagotavljanja kakovosti.
16. Vodstvo VRI – posameznik ali skupina ljudi na najvišjih položajih, ki vodi ali upravlja institucijo in je pristojna za podeljevanje pooblastil in razporejanje virov v okviru institucije.
17. Cilji na področju kakovosti – želeni izidi in rezultati, ki si jih VRI prizadeva doseči glede posameznih elementov sistema zagotavljanja kakovosti.
18. Tveganje kakovosti – je tveganje, ki ima sprejemljivo oziroma precejšnjo možnost, da:
 - a) se pojavi in
 - b) da kot posamezno tveganje ali skupaj v povezavi z drugimi tveganji resno ogrozi doseganje enega ali več ciljev na področju kakovosti.
19. Odziv – usmeritve in postopki, ki jih VRI zasnuje in izvede v okviru sistema zagotavljanja kakovosti, za obravnavanje enega ali več tveganj kakovosti.
 - a) usmeritve so izjave o tem, kaj je treba storiti in česa ni treba storiti za obravnavanje tveganj(a) kakovosti;
 - b) postopki so ukrepi za izvajanje usmeritev.

5. Organizacijske zahteve, ki predstavljajo podlago za sistem zagotavljanja kakovosti v VRI

Vzpostavitev sistema zagotavljanja kakovosti

Organizacijska zahteva 1

20. VRI zasnuje, vzpostavi in zagotavlja delovanje (izvajanje) sistema zagotavljanja kakovosti, pri čemer upošteva spremenljivo naravo in okoliščine, v katerih VRI deluje, in spremembe, ki vplivajo na revizije, ki jih izvaja. Sistem mora zajemati vse vrste revizijskih in sorodnih storitev, ki jih obravnavajo MSVRI, in se lahko nanašajo tudi na morebitne sodne pristojnosti in druge aktivnosti, ki jih VRI izvaja. Sistem zagotavljanja kakovosti mora biti vgrajen v redno delovanje VRI.
21. Vodstvo VRI mora prevzeti popolno odgovornost za sistem zagotavljanja kakovosti.
22. VRI mora zasnovati in vzpostaviti proces ocenjevanja tveganja, da bi:
 - a) določila cilje kakovosti;
 - b) prepoznala in ocenila tveganja za doseganje ciljev kakovosti;
 - c) zasnovala in izvajala ukrepe kot odgovor na zaznana tveganja kakovosti.
23. VRI mora v sistem zagotavljanja kakovosti vključiti cilje, ki so pomembni za zagotavljanje njene neodvisnosti in sposobnosti, da izvaja revizije na visoki kakovostni ravni, v skladu z načeli in organizacijskimi zahtevami standardov: MSVRI 130 – Kodeks etike organizacije INTOSAI in MSVRI 150 – Usposobljenost revizorjev in drugih MSVRI, ki so ustrezni za posamezne vrste revizij.

Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 1

24. Zagotavljanje kakovosti ni ločena funkcija VRI, ampak je sestavni del organizacijske kulture, ki odraža zavezanost h kakovosti, kot je opredeljena v strategiji VRI, njenem delovanju in njenih procesih. Zato lahko oblikovanje sistema zagotavljanja kakovosti na tak način, da ta predstavlja sestavni del rednega delovanja in procesov VRI, prispeva k izboljšanju uspešnosti delovanja sistema zagotavljanja kakovosti. Močna organizacijska kultura prav tako vpliva na zasnovo, vzpostavitev in delovanje sistema zagotavljanja kakovosti pri doseganju ciljev kakovosti posamezne VRI.
25. Odgovornost za sistem zagotavljanja kakovosti vključuje razumevanje njegovega namena v VRI in vzpostavitev ustreznega sistema upravljanja, s katerim se nadzira njegovo izvajanje.
26. Za nemoteno delovanje sistema zagotavljanja kakovosti mora vodstvo VRI določiti pristojnosti posameznikov za njegovo izvajanje, pri čemer te osebe s tem prevzemajo tudi odgovornost za izvrševanje podeljenih jim pristojnosti. To lahko na primer vključuje določanje, da:
 - a) oseba ali skupina oseb, kot je višje vodstvo ali skupina funkcionarjev, prevzame odgovornost za izvrševanje dodeljenih jim pristojnosti v sistemu zagotavljanja kakovosti,
 - b) oseba ali skupina oseb prevzame pristojnost za delovanje posebnih vidikov sistema, kot so spoštovanje zahtev po neodvisnosti in procesov spremljanja ter odpravljanja ugotovljenih pomanjkljivosti.

Vse te pristojnosti so lahko dodeljene eni in isti osebi.

27. Pri določanju pristojnosti in odgovornosti v sistemu zagotavljanja kakovosti ali njegovih posebnih vidikov mora vodstvo VRI zagotoviti, da ima imenovani posameznik ali skupina posameznikov ustrezne izkušnje, znanje, vpliv in pooblastila ter dovolj časa, da izpolni dodeljene naloge, kakor tudi, da razume naloge, ki so mu bile zaupane, ter razume, na kakšen način je za svoja dejanja tudi odgovoren.
28. Neodvisnost VRI je predpogoj za izvajanje visokokakovostnih nalog. Načela INTOSAI o neodvisnosti so predstavljena v Temeljnih načelih INTOSAI (dokumenti, ki so označeni s P v angleščini in z N v slovenščini), in sicer predvsem v INTOSAI N-10 Mehiška deklaracija o neodvisnosti VRI.

Zastavljanje ciljev s področja zagotavljanja kakovosti

Organizacijska zahteva 2

29. VRI mora določiti takšne cilje sistema zagotavljanja kakovosti, ki so ustrezni glede na organizacijsko pravno obliko VRI in okoliščine, v katerih VRI deluje, kar bo skozi zastavljene cilje tudi razvidno. Cilji kakovosti se morajo nanašati na vsak posamezen element upravljanja in vodenja, kot so ustrezne etične zahteve, uvrstitev revizije v program dela, začetek izvajanja in potek izvajanja revizije, vire VRI ter informacije in komunikacijo.
30. Če bi prišlo do sprememb v organizacijsko-pravni obliki VRI in okoliščinah, v katerih VRI deluje, in/ali sprememb v vrsti nalog, ki jih VRI izvaja, mora VRI oceniti potrebo po spremembi ciljev v sistemu zagotavljanja kakovosti. Če so take spremembe potrebne, mora VRI opredeliti dodatne cilje zagotavljanja kakovosti ali pa preoblikovati obstoječe.

Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 2

31. Poleg MSVRI lahko zakonodaja, podzakonski predpisi in drugi standardi narekujejo posebne cilje kakovosti.
32. Za VRI, ki svoje revizije izvaja v skladu z MSVRI, ti standardi predstavljajo pomembno podlago za oblikovanje ciljev zagotavljanja kakovosti. Na primer, MSVRI 130 opredeljuje načela integritete, neodvisnosti in objektivnosti, usposobljenosti, profesionalnega vedenja in zaupnosti ter transparentnosti v kontekstu etičnega delovanja. MSVRI 150 pa opredeljuje organizacijske zahteve glede usposobljenosti revizorjev. Uskladitev s temi načeli in organizacijskimi zahtevami samo po sebi predstavlja pomemben cilj tudi pri vzpostavitvi sistema zagotavljanja kakovosti v VRI. V okviru MSVRI se različne zahteve nanašajo na raven posameznih vrst revizij, kot so revizije računovodskih izkazov, revizije pravilnosti poslovanja in revizije smotrnosti poslovanja. Sistem zagotavljanja kakovosti mora VRI omogočiti pridobivanje zagotovil, da so vse prej navedene vrste revizij opravljene v skladu s pripadajočimi MSVRI standardi.
33. Priporočljivo je, da VRI upošteva tudi kontekst, v katerem se revizije izvajajo, tako da ovrednoti njegov vpliv na zastavljanje ciljev kakovosti.
34. VRI lahko cilje kakovosti razdeli na pod-cilje, tako da bi bolje prepoznala in ocenila tveganja za doseganje ciljev kakovosti ter da bi se na ta tveganja tudi ustrezno odzvala.
35. VRI se samostojno odloča o pogostosti ocenjevanja potreb po spremembi ciljev kakovosti.

Upravljalvska in vodstvena struktura

36. Cilji kakovosti, ki se nanašajo na upravljanje in vodenje VRI, lahko vključujejo enega ali več spodaj navedenih elementov:
- VRI odraža predanost kakovosti v organizacijski kulturi VRI;
 - vodstvo je pristojno in prevzema odgovornost za doseganje ciljev kakovosti;
 - vodstvo svojo predanost doseganju ciljev kakovosti izkazuje s svojimi dejanji in vedenjem;
 - organizacijska struktura in delitev vlog, odgovornosti in pristojnosti so ustrezne, ko omogočajo ustrezno oblikovanje (zasnovo), vzpostavitev in delovanje sistema zagotavljanja kakovosti v VRI;
 - potrebe po virih so načrtovane, viri so pridobljeni, razporejeni in dodeljeni na način, ki odraža predanost VRI k doseganju ciljev kakovosti.
37. Vodstvena struktura ne zajema nujno zgolj najvišje ravni vodstva in predsedujočega VRI.

Pomembne etične zahteve

38. Cilji kakovosti, ki se nanašajo na etične zahteve, lahko potrjujejo, da VRI in njeni zaposleni razumejo in izpolnjujejo svoje obveznosti v zvezi z ustreznimi zakonskimi in etičnimi zahtevami (kot so tiste v MSVRI 130), vključno z zahtevo po neodvisnosti.

Uvrstitev revizije v program dela, začetek njenega izvajanja in potek izvajanja

39. Cilji kakovosti, ki se nanašajo na uvrstitev revizij v program dela, začetek izvajanja in potek revizije, lahko določajo, da bo običajno VRI določeno revizijo uvrstila v program, začela in nadaljevala z njenim izvajanjem, samo če:
- je to skladno z MSVRI in drugimi ustreznimi standardi in za to obstaja zakonska podlaga ter je uvrstitev skladana z etičnimi zahtevami;
 - s tem deluje v okviru svojih pristojnosti in
 - ima zmožnosti za to, vključno s časom in viri (strokovno znanje in človeški viri).
40. Revizije VRI lahko izhajajo iz (1) njene revizijske pristojnosti, (2) pobud zakonodajnih ali nadzornih teles in (3) njene diskrecijske pravice uvrstitve revizij v program dela. V primeru izvrševanja revizijske pristojnosti in prejetih pobud drugih teles bo morda VRI morala izvesti posamezno revizijo in ne bo mogla zavrniti njene uvrstitve v program dela, kakor je tudi ne bo mogla prenehati izvajati ali odstopiti od njenega dokončanja.

Izvajanje revizij

41. Cilji zagotavljanja kakovosti, ki se nanašajo na izvajanje revizij, lahko vplivajo na pričakovanja:
- da delovne skupine razumejo in izvajajo svoje naloge znotraj svojih pooblastil v zvezi s posamezno revizijo, vključno s splošno pristojnostjo posameznika, ki je zadolžen:
 - za vodenje in doseganje kakovosti na tej reviziji in
 - za lastno zadostno in ustrezno vključenost skozi posamezne faze izvajanja revizije;

- b) da vsebina (narava), časovni okvir, obseg podanih usmeritev in izvedeni nadzor nad delovno skupino ter pregled opravljenega dela ustrezno temeljijo na posebnih značilnostih posamezne revizije in virih, ki so razporejeni ter dodeljeni delovni skupini;
- c) da revizijska delovna skupina izvaja ustrezne strokovne presoje, ki jih izvaja s potrebno poklicno nezaupljivostjo;
- d) da so omogočena posvetovanja o pomembnih zadevah, posebej pri težjih ali spornih vprašanjih, in da so opravljene sklepne presoje, ki so tudi ustrezno dokumentirane;
- e) da so različna mnenja (na primer v revizijski skupini ali med revizijsko skupino in ocenjevalcem kakovosti ali drugimi posamezniki, ki izvajajo naloge sistema zagotavljanja kakovosti v VRI) proučena s strani pristojne osebe na ustrezni vodstveni ravni VRI, da so razrešena in ustrezno dokumentirana;
- f) da so revizijska poročila ustrezna in zadostijo pričakovanjem deležnikov, ne da bi bila s tem ogrožena neodvisnost VRI, in
- g) da je vsa revizijska dokumentacija zbrana pravočasno in je ustrezno vzdrževana ter shranjena tako, da zadosti potrebam VRI in je skladna z MSVRI ter drugimi zahtevami, ki jih narekujejo zakonodaja, drugi predpisi in morebitni drugi standardi.

Viri VRI

42. Cilji sistema zagotavljanja kakovosti, ki se nanašajo na vire VRI, lahko vključujejo naslednje zahteve:
- a) zaposleni se od njihove zaposlitve naprej usposablajo in se jih v instituciji obdrži, če so izkazali ustrezno usposobljenost za izvajanje nalog na visoki kakovostni ravni ali izvajajo naloge, ki se nanašajo na delovanje sistema zagotavljanja kakovosti v VRI;
 - b) zaposleni razvijajo in ohranjajo ustrezno usposobljenost za izvajanje svojih nalog, njihovo delo se ocenjuje in so sposobni prevzemati odgovornost za opravljeno delo ter so za uspešnost svojega dela tudi nagrajeni z ustreznimi spodbudami;
 - c) posamezniki, ki so določeni za izvajanje revizij ali aktivnosti v okviru sistema zagotavljanja kakovosti, so za te naloge ustrezno usposobljeni in imajo na razpolago zadosten obseg odobrenega časa za izvedbo njihovih nalog;
 - d) ustrezni tehnološki viri (običajno so to informacijske rešitve, infrastruktura in procesi), ki se bodisi pridobijo od zunanjih izvajalcev ali se jih samostojno razvije, vzpostavi, izvaja, vzdržuje in uporablja, da tako omogočajo delovanje sistema zagotavljanja kakovosti in izvajanje revizij;
 - e) ustrezni strokovni viri (na primer metodologije, priročniki, smernice, standardizirani dokumenti, baze podatkov), ki so bodisi pridobljeni od zunanjih izvajalcev ali samostojno razviti, vzpostavljeni in vzdrževani in uporabljeni, da omogočajo delovanje sistema zagotavljanja kakovosti ter dosledno izvajanje revizij na visoki kakovostni ravni;
 - f) človeški, tehnološki ali strokovni viri, ki so pridobljeni od zunanjih ponudnikov storitev, so primerni za uporabo v sistemu zagotavljanja kakovosti in za izvajanje revizij VRI.
43. VRI je odgovorna za kakovost tudi, ko uporablja vire, ki ji jih zagotavljajo zunanji izvajalci storitev.

Informacije in komunikacija

44. Cilji zagotavljanja kakovosti, povezani z informacijami in komuniciranjem, lahko vključujejo naslednje:
- a) informacijski sistem prepoznava, zajema, obdeluje in vzdržuje ustrezne ter zanesljive informacije, ki podpirajo sistem zagotavljanja kakovosti;
 - b) organizacijska kultura prepoznava in krepi odgovornost zaposlenih za izmenjavo znanja znotraj VRI;
 - c) ustrezne in zanesljive informacije o sistemu zagotavljanja kakovosti se posredujejo zaposlenim in revizijskim skupinam, da lahko razumejo in izpolnjujejo svoje naloge in pristojnosti v okviru sistema zagotavljanja kakovosti;
 - d) zaposleni in revizijske skupine komunicirajo znotraj VRI pri izvajanju nalog v okviru sistema zagotavljanja kakovosti ali izvajanja revizij;
 - e) ustrezne in zanesljive informacije o sistemu zagotavljanja kakovosti se posredujejo deležnikom in drugim zunanjim pristojnim subjektom.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pri zagotavljanju kakovosti

Organizacijska zahteva 3

45. VRI mora prepoznavati in ocenjevati tveganja, povezana z doseganjem ciljev kakovosti.
46. VRI mora oceniti, ali so zaradi sprememb v vsebini (naravi) in okoliščinah, v katerih deluje ali izvaja revizije, potrebne spremembe glede vrste prepoznanih tveganj, povezanih z doseganjem ciljev kakovosti, ali glede same ocene istovrstnih tveganj. Če so take spremembe potrebne, mora VRI prepoznati in oceniti nova tveganja za doseganje ciljev kakovosti ali preoblikovati ocene že prepoznanih tveganj.

Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 3

47. VRI določi potrebno pogostost pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj, povezanih z doseganjem ciljev kakovosti.
48. Pri ocenjevanju dejanskih stanj, dogodkov, okoliščin, dejanj ali opustitev dejanj, ki bi lahko negativno vplivali na doseganje ciljev kakovosti, in ugotavljanju, kako bi se ta tveganja lahko uresničila, si lahko VRI pomagajo z analizo naslednjih dejavnikov:
- a) kompleksnost in drugi dejavniki organizacijskega in delovnega okolja VRI na operativni ravni;
 - b) strateški in operativni procesi VRI;
 - c) značilnosti in slog vodenja vodstva VRI;
 - d) viri, ki so VRI na voljo;
 - e) MSVRI standardi, zakonodaja in drugi predpisi ter drugi ustrezni standardi, ki veljajo v okolju, v katerem deluje VRI;
 - f) morebitna partnerstva v okviru delovanja VRI;

- g) vsebina (narava) nalog, ki jih izvaja VRI;
 - h) vrste poročil, ki jih VRI izdaja;
 - i) uporabniki javnih sredstev, ki jih VRI revidira.
49. Pri ocenjevanju, v kolikšni meri lahko tveganje – naj gre za posamezno tveganje ali v kombinaciji z drugimi tveganji – negativno vpliva na doseganje ciljev kakovosti, si lahko VRI pomaga naslednji elementi:
- a) kako bi neko dejansko stanje, dogodki, okoliščine, dejanja ali opustitev dejanja lahko vplivali na doseganje ciljev kakovosti;
 - b) kako pogosto se pričakuje, da se bodo dejanska stanja, dogodki, okoliščine, dejanja ali opustitev dejanja pojavili;
 - c) koliko časa bi preteklo od nastanka dejanskega stanja, dogodka, okoliščine, dejanja ali opustitve dejanja do trenutka, ko bi se izkazali njihovi učinki, in ali bi VRI v vmesnem času lahko ukrepala tako, da bi ublažila te učinke;
 - d) kako dolgo bi dejanska stanja, dogodki, okoliščine, dejanja ali opustitev dejanja lahko vplivali na doseganje ciljev kakovosti, potem ko bi do njih prišlo.
50. VRI lahko pri razvrščanju tveganj uporabi ocene ali točkovanje.

Oblikovanje in izvajanje odzivov na prepoznana tveganja

Organizacijska zahteva 4

- 51. VRI mora oblikovati (zasnovati) in izvajati takšne odzive, s katerimi naslavlja prepoznana tveganja za doseganje ciljev kakovosti, da odzivi temeljijo na ocenah teh tveganj in se nanje ustrezno odzivajo.
- 52. VRI mora oceniti, ali so zaradi sprememb vsebine (narave) in okoliščin, v katerih VRI deluje in/ali izvaja revizije, potrebne spremembe njenih odzivov na prepoznana tveganja. Če so take spremembe potrebne, mora VRI oblikovati in izvajati dodatne odzive ali prilagoditi že izvedene odzive.

Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 4

- 53. VRI samostojno določi ustrezno pogostost ocenjevanja o tem, ali so spremembe odzivov na prepoznana tveganja potrebne.
- 54. Odzivi za obvladovanje tveganj pri doseganje ciljev kakovosti so ustrezni, če so v sorazmerju z oceno teh tveganj. Pri ugotavljanju, ali so odzivi sorazmerni z vplivom dejanskih stanj, dogodkov in okoliščin ter dejanj ali opustitve dejanj na doseganje enega ali več ciljev kakovosti, si VRI pomaga s strokovno presojo.
- 55. Pri oblikovanju (zasnovi) in izvajanju odzivov za obvladovanje tveganj zagotavljanja kakovosti lahko VRI upošteva naslednje:
 - a) vsebino (naravo), časovni okvir in obseg odziva;
 - b) ustrezno raven, na kateri naj se odzivi izvajajo (na primer na ravni institucije, ravni posamezne revizije ali na obeh ravneh hkrati);

- c) potrebo po dokumentiranju in sporočanju odzivov za zagotovitev njihovega doslednega izvajanja.
56. V nadaljevanju so predstavljeni primeri odzivov na tveganja zagotavljanja kakovosti, ki jih VRI lahko oblikuje in izvaja za obvladovanje prepoznanih tveganj:
- a) VRI vzpostavi usmeritve in postopke za:
- i. prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje dejavnikov, ki ogrožajo delovanje v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami,
 - ii. prepoznavanje, sporočanje, ovrednotenje in poročanje o morebitnih kršitvah etičnih zahtev ter ustrezno in pravočasno odzivanje na vzroke in posledice teh kršitev;
- b) VRI pridobi, vsaj enkrat letno, dokumentirano potrditev ravnanja v skladu z zahtevami po neodvisnosti od vsakega zaposlenega, ki mora biti neodvisno v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami;
- c) VRI oblikuje in vzpostavi usmeritve in postopke za sprejem, preiskovanje in reševanje pritožb in obtožb o neskladnostih izvajanja revizij v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zahtevami;
- d) VRI oblikuje in vzpostavi usmeritve in postopke za obravnavanje primerov, ko mora VRI opraviti revizije, ki jih zakon od nje zahteva, ali za obravnavanje prejetih pobud za izvedbo revizije;
- e) VRI oblikuje in vzpostavi usmeritve in postopke za ugotavljanje, ali in kdaj pomeni pregled kakovosti pri določeni reviziji ustrezen odziv na eno ali več prepoznanih tveganj za zagotavljanje kakovosti⁴. Te usmeritve in postopki lahko naslavlajo področja, kot so navedena spodaj, vendar ne zgolj samo teh:
- i. opredelitev posameznih revizij ali vrst revizij, pri katerih je ocenjevanje kakovosti obvezno;
 - ii. pogoji za imenovanje osebe, ki lahko opravljanja dela ocenjevalca (pregledovalca) kakovosti;
 - iii. ovire, ki vplivajo na upravičenost (primernost) ocenjevalca (pregledovalca) kakovosti za izvedbo ocenjevanja (pregleda) kakovosti na posamezni reviziji;
 - iv. izvajanje ocenjevanja (pregleda) kakovosti pri posamezni reviziji.

⁴ Več informacij je v MSUK 2, Ocenjevanje kakovosti posla (revizije)- IFAC – Priročnik Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti – Slovenski inštitut za revizijo (angl.: ISQM 2 - Engagement Quality Reviews International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)).

Spremljanje sistema zagotavljanja kakovosti in odpravljanje ugotovljenih pomanjkljivosti

Organizacijska zahteva 5

57. VRI mora vzpostaviti proces spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti, da bi:
- pridobila ustrezne, zanesljive in pravočasne informacije o oblikovanju (zasnovi), izvajanju in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti;
 - prepoznala potencialne dobre plati in pomanjkljivosti pri oblikovanju (zasnovi), izvajanju in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti;
 - ustrezno ukrepala kot odziv na prepoznane pomanjkljivosti, da bi jih lahko pravočasno odpravila;
 - omogočila presojo skladnosti z MSVRI in ustreznimi zakonskimi zahtevami, usmeritvami, postopki, ki jih je sprejela, da bi obvladovala tveganja, povezana z doseganjem ciljev kakovosti.
58. Spremljanje in odpravljanje pomanjkljivosti lahko vključuje:
- ovrednotenje ugotovitev, da bi ugotovili, če pomanjkljivosti obstajajo;
 - ovrednotenje resnosti, razširjenosti in temeljnih vzrokov za nastanek ugotovljenih pomanjkljivosti;
 - oblikovanje (zasnova) in izvajanje ustreznih popravljalnih ukrepov za odpravo teh pomanjkljivosti;
 - ovrednotenje, če so bili popravljalni ukrepi ustrezno oblikovani, izvedeni in če uspešno odpravljajo pomanjkljivosti.
59. VRI se mora odzvati na okoliščine, ko ugotovitve zagotavljanja kakovosti kažejo, da so bili med izvajanjem revizij zahtevani postopki opuščeni ali pa izdano poročilo ni v skladu z MSVRI, ustrezno zakonodajo in drugimi predpisi.
60. Spremljanje in odpravljanje pomanjkljivosti lahko vključuje pregled zaključenih revizij. Na podlagi prepoznanih tveganj mora VRI določiti kriterije za izbor zaključenih revizij, ki bodo vključene v pregled zagotavljanja kakovosti.
61. VRI mora vzpostaviti usmeritve in postopke, s katerimi naslavlja nepristranskost posameznikov, ki izvajajo naloge spremljanja in odprave ugotovljenih pomanjkljivosti.

Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 5

62. Proces spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti omogoča proaktivno in neprekinjeno izboljševanje kakovosti izvajanja revizij in sistema zagotavljanja kakovosti, poleg tega da ta omogoča tudi ocenjevanje sistema zagotavljanja kakovosti.
63. Vzpostavitev procesa spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti lahko vključuje:
- oblikovanje aktivnosti spremljanja za prepoznavanje pozitivnih plati v oblikovanju (zasnovi) in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti;
 - oblikovanje aktivnosti spremljanja za prepoznavanje, ocenjevanje in odpravljanje pomanjkljivosti pri zasnovi in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti;

- c) določitev meril za izbor revizij, ki bodo vključene v pregled, pogostost pregledov in kdo naj te preglede izvaja.
64. Pri določanju predmeta, časovnega okvira in obsežnosti aktivnosti spremljanja lahko VRI upošteva:
 - a) svojo velikost, strukturo (pristojnosti) in organizacijo;
 - b) razloge, ki so pripeljali do ocene tveganj s področja kakovosti;
 - c) oblikovanje (zasnova) ukrepov kot odgovor na zaznana tveganja kakovosti;
 - d) oblikovanje procesa ocenjevanja tveganj v VRI;
 - e) spremembe v sistemu zagotavljanja kakovosti;
 - f) rezultate predhodnih aktivnosti spremljanja.
 65. Spremembe v sistemu zagotavljanja kakovosti lahko vključujejo:
 - a) spremembe, s katerimi VRI naslavlja ugotovljene pomanjkljivosti sistema zagotavljanja kakovosti;
 - b) spremembe ciljev kakovosti, tveganj kakovosti ali odzivov, s katerimi VRI naslavlja tveganja kakovosti, ki izhajajo iz sprememb v vsebini (naravi) in okoliščinah, v katerih VRI deluje, in spremembe pri izvajanju svojih revizij.
 66. Ko pride do sprememb v sistemu zagotavljanja kakovosti, prejšnje aktivnosti spremljanja VRI morda ne bodo več zadoščale, saj ne bodo več omogočale pridobivanja informacij, ki bi podpirale ovrednotenje sistema zagotavljanja kakovosti. Zato je priporočljivo, da VRI v svoje aktivnosti spremljanja vključi tudi spremljanje teh sprememb.
 67. Aktivnosti spremljanja lahko vključujejo kombinacijo stalnih aktivnosti spremljanja in obdobjnih aktivnosti spremljanja. Stalne aktivnosti spremljanja so običajno rutinske aktivnosti, vgrajene v procese VRI, in se izvajajo sproti, kot odziv na spreminjajoče se okoliščine. Obdobjne aktivnosti spremljanja se izvajajo v rednih časovnih presledkih.
 68. Za izboljšanje spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti lahko VRI redno ali občasno pridobiva povratne informacije, ki ji lahko pomagajo pri razvoju kakovosti in sistema zagotavljanja kakovosti skozi čas. Primeri virov povratnih informacij so lahko deležniki, medsebojni pregledi drugih VRI ali orodja, ki jih zagotavlja INTOSAI, kot so Okvir za merjenje uspešnosti VRI.
 69. Pravočasno poročanje o odkritih pomanjkljivosti in popravljalnih ukrepih tistih, ki so odgovorni za posamezne elemente v sistemu zagotavljanja kakovosti, lahko omogoči zaposlenim, da ukrepajo v skladu s svojimi pristojnostmi in tako odpravijo ugotovljene pomanjkljivosti.

Ovrednotenje in poročanje o učinkovitosti sistema zagotavljanja kakovosti

Organizacijska zahteva 6

70. Posameznik ali skupina posameznikov, ki so pristojni za delovanje sistema zagotavljanja kakovosti, morajo ovrednotiti in pripraviti sklepne ugotovitve o sistemu zagotavljanja kakovosti. Ovrednotenje mora vključevati navedbo obdobja, na katero se nanaša, in mora biti izvedeno vsaj enkrat letno.

Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 6

71. Posamezniku ali skupini posameznikov, ki so pristojni za delovanje sistema zagotavljanja kakovosti, lahko pri tem vrednotenju sistema pomagajo drugi sodelavci. Kljub delegiranju posameznih nalog pa nosilci pristojnosti ostanejo odgovorni za celotno ovrednotenje sistema.
72. Sklepne ugotovitve o opravljenem ovrednotenju se pripravijo v obliki, ki jo določi VRI. Pristojni posameznik ali skupina posameznikov lahko poda raven zagotovila z jasno razlago, katere informacije so bile pridobljene, kako so bile uporabljene pri ocenjevanju in kakšni zaključki so bili oblikovani ter zakaj. Sklepne ugotovitve lahko vključujejo oziroma so podprte s posameznimi ugotovitvami in priporočili.
73. Če so sklepne ugotovitve podane v bolj standardizirani obliki oziroma v obliki mnenja, lahko pristojna oseba sklepne ugotovitve poda na enega izmed naslednjih načinov:
 - a) sistem zagotavljanja kakovosti v VRI daje sprejemljivo zagotovilo, da je cilj sistema zagotavljanja kakovosti dosežen;
 - b) razen dejstev, ki se nanašajo na ugotovljene pomanjkljivosti, ki imajo pomemben vendar ne prevladujoč učinek na njegovo zasnovo, izvajanje in delovanje, sistem zagotavljanja kakovosti daje VRI sprejemljivo zagotovilo, da je cilj sistema zagotavljanja kakovosti dosežen;
 - c) sistem zagotavljanja kakovosti ne daje VRI sprejemljivega zagotovila, da je cilj sistema zagotavljanja kakovosti dosežen.
74. Informacije, ki so podlaga za ovrednotenje uspešnosti sistema zagotavljanja kakovosti, je mogoče pridobiti na več načinov. Pri oblikovanju teh procesov mora VRI upoštevati kompleksnost svoje organizacije, delovno okolje in vrste revizij, ki jih izvaja. Pri manjših VRI so osebe, ki izvajajo vrednotenje, lahko neposredno vključene tudi v spremljanje in izvajanje popravljalnih ukrepov in bodo zato že poznale informacije, ki podpirajo ocenjevanje sistema zagotavljanja kakovosti. V večjih VRI pa bodo osebe, ki izvajajo vrednotenje, morale vzpostaviti procese za zbiranje, povzemanje, sporočanje informacij, ki so potrebne za vrednotenje sistema zagotavljanja kakovosti.
75. Pri oblikovanju sklepnih ugotovitev o sistemu zagotavljanja kakovosti morajo posameznik ali posamezniki, pristojni za sistem zagotavljanja kakovosti, upoštevati:
 - a) procese ocenjevanja tveganj v okviru zagotavljanja kakovosti v VRI, vključno s cilji kakovosti, tveganji za kakovost in opisom odzivov in opredelitvijo, v kolikšni meri ti odzivi naslavlajo tveganja kakovosti;
 - b) rezultate procesa spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti vključno:
 - i. z ugotovljenimi pozitivnimi platmi v zasnovi in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti;
 - ii. z resnostjo (pomembnostjo) in razširjenostjo ugotovljenih pomanjkljivosti ter njihovim vplivom na doseganje ciljev sistema zagotavljanja kakovosti;
 - iii. s tem, ali je VRI oblikovala in izvedla ustrezne popravljalne ukrepe za odpravo pomanjkljivosti ter ali so ti popravljalni ukrepi do trenutka ocenjevanja kakovosti uspešni;
 - iv. s tem, ali je bil vpliv ugotovljenih pomanjkljivosti na sistem zagotavljanja kakovosti ustrezno odpravljen, na primer ali so bili po potrebi izvedeni dodatni ukrepi.

76. Veljavna zakonodaja, predpisi in drugi dejavniki lahko ustvarijo okoliščine, ko je treba zaključke o uspešnosti delovanja sistema zagotavljanja kakovosti sporočiti zunanjim deležnikom. V takšnih primerih je priporočljivo, da VRI vzpostavi postopke o tem, kako take zaključke predstaviti.

Dokumentiranje sistema zagotavljanja kakovosti

Organizacijska zahteva 7

77. VRI mora pripraviti dokumentacijo o svojem sistemu zagotavljanja kakovosti, ki omogoča:
- a) zagotavljanje dokazov o oblikovanju (zasnovi), izvajanju in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti;
 - b) podporo sistematičnemu razumevanju sistema zagotavljanja kakovosti s strani zaposlenih, vključno z njihovimi pristojnostmi (vlogami in odgovornostmi) v okviru sistema zagotavljanja kakovosti in izvajanja revizij;
 - c) podporo sistematičnemu uvajanju in delovanju sistema zagotavljanja kakovosti;
 - d) podporo spremljanju in ocenjevanju sistema zagotavljanja kakovosti.
78. VRI mora opredeliti roke hrambe dokumentacije o sistemu zagotavljanja kakovosti, pri tem mora upoštevati ustrezne standarde, zakonodajo in druge predpise.

Usmeritve za uporabo organizacijske zahteve 7

79. Presoje VRI o obliki, vsebini in obsegu dokumentacije so lahko odvisne od dejavnikov, povezanih z naravo (na primer vrsto organiziranosti) in kompleksnostjo VRI ter revizij, ki jih izvaja. Področja z večjim tveganjem za zagotavljanje kakovosti, zadeve, ki vključujejo zahtevnejše presoje, ter spremembe posameznih vidikov sistema zagotavljanja kakovosti lahko bolj vplivajo na obliko, vsebino in obseg dokumentacije.
80. VRI lahko v dokumentacijo svojega sistema zagotavljanja kakovosti vključi:
- a) cilje in tveganja za doseganje ciljev kakovosti v VRI;
 - b) opis ukrepov in kako ti ukrepi VRI naslavljajo tveganja, povezana z doseganjem ciljev kakovosti;
 - c) informacije v zvezi s postopkom spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti, vključno z dokazi o izvedenih aktivnostih spremljanja, ovrednotenjem ugotovitev in ugotovljenimi pomanjkljivostmi, njihovimi temeljnimi vzroki, popravljivimi ukrepi za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti, oceno zasnove in izvajanja teh popravljivih ukrepov ter sporočanjem o spremljanju in odpravljanju pomanjkljivosti;
 - d) informacije o podlagah za sprejete zaključke glede ocene sistema zagotavljanja kakovosti.