



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**RAČUNSKO SODIŠČE**

Računsko sodišče Republike Slovenije  
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana

T: 01 478 58 00  
E: [sloaud@rs-rs.si](mailto:sloaud@rs-rs.si)  
[www.rs-rs.si](http://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](http://www.issai.org)

# Kazalo

<b>1. Uvod</b>	<b>3</b>
<b>2. Področje MSVRI 140</b>	<b>4</b>
<b>3. Pregled MSOK 1</b>	<b>5</b>
<b>4. Kaj je ureditev obvladovanja kakovosti</b>	<b>5</b>
<b>5. Struktura MSVRI 140</b>	<b>6</b>
<b>6. Okvir za sistem zagotavljanja kakovosti vrhovnih revizijskih institucij</b>	<b>6</b>
<b>7. Opredelitve pojmov</b>	<b>16</b>

# 1. Uvod

Ta dokument je namenjen vrhovnim revizijskim institucijam kot pomoč pri vzpostavitvi in vzdrževanju ustreznega sistema zagotavljanja kakovosti na vseh področjih njihovega delovanja. Dokument naj bi vrhovnim revizijskim institucijam pomagal pri zasnovi takšnega sistema zagotavljanja kakovosti, ki ustreza njihovim pristojnostim in okoliščinam ter omogoča obvladovanje tveganja na področju kakovosti.

Eden izmed glavnih izzivov, s katerim se soočajo vse vrhovne revizijske institucije, je nenehno izvajanje visokokakovostnih revizij ter drugih nalog. Kakovost izvedenih nalog vrhovnih revizijskih institucij vpliva na njihov ugled in verodostojnost ter zato tudi na njihovo sposobnost izvajanja nalog v okviru njihovih pristojnosti.

Sistem zagotavljanja kakovosti je učinkovit, če je ključni del strategije, kulture, usmeritev in postopkov posamezne vrhovne revizijske institucije, kot je to predstavljeno v usmeritvah teh standardov. Na ta način je kakovostno tudi izvajanje nalog in priprava poročil vsake vrhovne revizijske institucije in ne predstavlja zgolj dodatnega postopka, ko je posamezno poročilo že pripravljeno.

Ta dokument je sestavni del mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju: MSVRI), smernice tega standarda pa naj bi se uporabljale v povezavi z drugimi standardi.

Vrhovne revizijske institucije lahko same najbolje presodijo, kako naj upoštevajo te usmeritve glede na svoje pristojnosti in organizacijo, tveganja in naloge, ki jih izvajajo.

## 2. Področje MSVRI 140

MSVRI 140 temelji na temeljnih načelih Mednarodnega standarda zagotavljanja kakovosti MSOK 1 (ISQC 1)<sup>1</sup>, ki so prilagojena vrhovnim revizijskim institucijam. Čeprav MSOK 1 obravnava revizijske institucije v javnem sektorju in je v mnogih pogledih ustrezen tudi za vrhovne revizijske institucije, je treba temeljna načela za uporabo v vrhovnih revizijskih institucijah posebej pojasniti. MSVRI 140 odraža pristojnosti vrhovnih revizijskih institucij, ki so pogosto širše od pristojnosti revizijskih družb, ter zagotavlja usmeritve, ki so vrhovnim revizijskim institucijam v pomoč pri celoviti uporabi temeljnih načel MSOK 1 v skladu z njihovimi pristojnostmi in okoliščinami. Ta dokument opisuje ukrepe za zagotavljanje kakovosti, pomembne za doseganje visoke kakovosti v javnem sektorju.

Glavni namen in temeljna načela MSVRI 140 so sicer v skladu z MSOK 1, vendar pa so zahteve tega MSVRI prilagojene tako, da so primerne za vrhovne revizijske institucije in zato niso identične zahtevam MSOK 1.

MSVRI 140 z uporabo in upoštevanjem temeljnih načel MSOK 1 vrhovnim revizijskim institucijam vzpostavlja celovit okvir za zagotavljanje kakovosti. Ta okvir je namenjen vzpostavitvi sistema zagotavljanja kakovosti, ki zajema vse naloge, ki jih izvajajo vrhovne revizijske institucije (na primer revizije računovodskih izkazov, revizije pravilnosti in revizije smotrnosti poslovanja ali katere koli druge naloge, ki jih izvaja vrhovna revizijska institucija).

MSVRI 140 se osredotoča na organizacijske vidike zagotavljanja kakovosti revizij vrhovne revizijske institucije in predstavlja okvir, ki dopolnjuje druge smernice INTOSAI, vključno s smernicami za zagotavljanje kakovosti na ravni posamezne naloge (na primer posamezna revizija računovodskih izkazov, revizija pravilnosti, revizija smotrnosti poslovanja ali katera koli druga naloga, ki jo izvaja vrhovna revizijska institucija).

Smernice za zagotavljanje kakovosti na ravni posamezne naloge je mogoče najti v naslednjih standardih:

- revizije računovodskih izkazov; MSVRI 2220 in 2620 zajemata smernice za zagotavljanje kakovosti revizij računovodskih izkazov
- revizije smotrnosti poslovanja; MSVRI 3000/79 zajema smernice za zagotavljanje kakovosti za revizije smotrnosti poslovanja
- revizije pravilnosti poslovanja; MSVRI 14000/80-88 zajema smernice za zagotavljanje kakovosti revizij pravilnosti poslovanja]

Če želi vrhovna revizijska institucija zagotoviti svoje delovanje v skladu z MSOK 1 in mednarodnimi standardi revidiranja (v nadaljevanju: MSR), mora upoštevati zahteve MSOK 1. Zahteve pri uporabi MSR so opisane v smernicah za revizije računovodskih izkazov.

---

<sup>1</sup> MSOK 1, zagotavljanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preglede računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev, Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov – MZRS (International Federation of Accountants – IFAC).

MSOK 1 je dosegljiv na spletni strani IFAC.

Nekateri pojmi, uporabljeni v MSOK 1, potrebujejo posebno pojasnilo. Pojasnila so v 7. poglavju tega dokumenta.

### 3. Pregled MSOK 1

MSOK 1 obravnava odgovornosti podjetja v povezavi z njegovo ureditvijo zagotavljanja kakovosti revizij in pregleda računovodskih izkazov ter drugih poslov dajanja zagotovil in sorodnih storitev.

MSOK 1 določa, da je *"cilj podjetja, da vzpostavi in vzdržuje ureditev obvladovanja kakovosti za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da:*

- a) *podjetje in njegovo osebje izpolnjujeta strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve ter da*
- b) *so poročila, ki jih izdaja podjetje ali partnerji, zadolženi za posle, primerna glede na okoliščine."*<sup>2</sup>.

Okvir v MSVRI 140 je namenjen izpolnitvi enakega namena v povezavi s pristojnostjo in okoliščinami vsake vrhovne revizijske institucije.

### 4. Kaj je ureditev obvladovanja kakovosti

MSVRI 140 uporablja elemente okvira zagotavljanja kakovosti, določenega v MSOK 1, in obravnava vprašanja, ki so posebej pomembna za revizijsko okolje v javnem sektorju in vplivajo na ureditev zagotavljanja kakovosti posamezne vrhovne revizijske institucije. Elementi sistema zagotavljanja kakovosti v skladu z MSOK 1 so:

- a) odgovornost vodstva za kakovost v podjetju,
- b) ustrezne etične zahteve,
- c) sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebni posli,
- d) človeški viri,
- e) izvajanje posla,
- f) spremljanje.

MSOK 1 poleg navedenih elementov izpostavlja tudi potrebo po dokumentiranju usmeritev in postopkov zagotavljanja kakovosti podjetja ter obveščanju osebja o teh usmeritvah in postopkih.

Elementi sistema zagotavljanja kakovosti, navedeni v MSOK 1, se uporabljajo za vrsto nalog, ki jih izvajajo vrhovne revizijske institucije (razpon nalog je lahko širši od tistega, ki ga zajema pojem

---

<sup>2</sup> MSOK 1, odstavek 11.

"posli" v MSOK 1), zato mora posamezna vrhovna revizijska institucija pri zasnovi sistema zagotavljanja kakovosti upoštevati temeljna načela MSOK 1.

Kot prednostno načelo mora vsaka vrhovna revizijska institucija proučiti tveganja pri zagotavljanju kakovosti pri svojem delu ter vzpostaviti sistem zagotavljanja kakovosti, ki zagotavlja obvladovanje teh tveganj. Tveganja pri zagotavljanju kakovosti so odvisna od pristojnosti in nalog posamezne vrhovne revizijske institucije ter od pogojev in okoliščin, v katerih deluje. Tveganja pri zagotavljanju kakovosti lahko zadevajo različne vidike dela vrhovne revizijske institucije, na primer strokovno presojo, vzpostavitev in izvajanje usmeritev in postopkov ali metode dela vrhovne revizijske institucije pri poročanju o rezultatih dela.

Vzdrževanje sistema zagotavljanja kakovosti zahteva sprotno spremljanje in zavezanost k nenehnemu izboljševanju.

## 5. Struktura MSVRI 140

V šestem poglavju standarda MSVRI 140 je vsak element iz MSOK 1 predstavljen na naslednji način:

- temeljno načelo v MSOK 1;
- temeljno načelo, prilagojeno za vrhovne revizijske institucije;
- izvedbene usmeritve za vrhovne revizijske institucije.

## 6. Okvir za sistem zagotavljanja kakovosti vrhovnih revizijskih institucij

### (a) Element 1: Odgovornost vodstva za kakovost v vrhovni revizijski instituciji

**Temeljno načelo v MSOK 1:**

*"Podjetje vzpostavi usmeritve in postopke, ki so namenjeni razvijanju notranje kulture, zasnovane na spoznanju, da je kakovost nujna za izvajanje poslov. Takšne usmeritve in postopki zahtevajo od glavnega direktorja (ali enakovrednega vodje) v podjetju, ali če ustreza okoliščinam od upravnega odbora partnerjev v podjetju (ali enakovrednega organa), da prevzame končno odgovornost za ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju."<sup>3</sup>*

---

<sup>3</sup> MSOK 1, odstavek 18.

---

## Temeljno načelo, prilagojeno za vrhovne revizijske institucije

**Vrhovna revizijska institucija mora vzpostaviti usmeritve in postopke za razvijanje notranje kulture, zasnovane na spoznanju, da je kakovost nujna za njeno celotno poslovanje. Takšne usmeritve in postopke mora določiti predstojnik vrhovne revizijske institucije, ki v celoti prevzame odgovornost za sistem zagotavljanja kakovosti.**

---

### Izvedbene usmeritve za vrhovne revizijske institucije

- Predstojnik vrhovne revizijske institucije je lahko posameznik ali skupina, odvisno od pristojnosti in okoliščin vrhovne revizijske institucije.
- Predstojnik vrhovne revizijske institucije mora v celoti prevzeti odgovornost za kakovost celotnega poslovanja vrhovne revizijske institucije<sup>4</sup>.
- Predstojnik vrhovne revizijske institucije lahko pristojnost za vodenje sistema zagotavljanja kakovosti vrhovne revizijske institucije dodeli osebi ali osebam z zadostnimi in ustreznimi izkušnjami za prevzem te vloge.
- Vrhovne revizijske institucije si morajo prizadevati za razvoj kulture, ki priznava in nagraduje njihovo visoko kakovostno delo. Predstojnik vrhovne revizijske institucije mora tako vzpostaviti ustrezen "glas z vrha"<sup>5</sup> (*tone at the top*), ki poudarja pomembnost kakovosti celotnega delovanja vrhovne revizijske institucije, vključno z delom, ki ga opravijo zunanji sodelavci. Taka kultura je odvisna tudi od jasnih, doslednih in pogostih dejanj na vseh ravneh vodenja vrhovne revizijske institucije, ki poudarjajo pomembnost kakovosti.
- Strategija posamezne vrhovne revizijske institucije mora izhajati iz temeljne zahteve, da vrhovna revizijska institucija doseže kakovost svojega celotnega poslovanja, tako da politični, gospodarski in drugi vidiki ne ogrožajo kakovosti izvedenega dela.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da so usmeritve in postopki zagotavljanja kakovosti jasno sporočeni osebju in zunanjim sodelavcem vrhovne revizijske institucije.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti zadostne vire za vzdrževanje svojega sistema zagotavljanja kakovosti.
- Strategija posamezne vrhovne revizijske institucije mora vsebovati temeljno zahtevo, ki jo želi vrhovna revizijska institucija uresničiti.

---

<sup>4</sup> V skladu z MSVRI 20, Načela preglednosti in odgovornosti, načelo 5.

<sup>5</sup> Glas z vrha in kakovost revidiranja (*Tone at the Top and Audit Quality*) – Mednarodni odbor revizorjev, Podjetniški forum, Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (december 2007) – [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## **(b) Element 2: Ustrezne etične zahteve**

### **Temeljno načelo v MSOK 1:**

*"Podjetje vzpostavi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da podjetje in njegovo osebje izpolnjujeta ustrezne etične zahteve."*<sup>6</sup>

---

### **Temeljno načelo, prilagojeno za vrhovne revizijske institucije**

**Vrhovna revizijska institucija mora vzpostaviti usmeritve in postopke za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da vrhovna revizijska institucija, vključno z vsem njenim osebjem in vsemi zunanjimi sodelavci, izpolnjuje ustrezne etične zahteve.**

---

#### Izvedbene usmeritve za vrhovne revizijske institucije

- Vrhovne revizijske institucije morajo poudarjati pomembnost izpolnjevanja etičnih zahtev pri opravljanju svojega dela.
- Pri vsem osebju in vseh zunanjih sodelavcih vrhovne revizijske institucije je potrebno etično vedenje.
- Predstojnik vrhovne revizijske institucije in njeno vodstveno osebje morajo dajati zgled za etično vedenje.
  - a) Ustrezne etične zahteve morajo vključevati zahteve, določene v predpisih, ki urejajo delovanje vrhovne revizijske institucije.
- Etične zahteve za vrhovne revizijske institucije lahko vključujejo ali pa temeljijo na Kodeksu etike organizacije INTOSAI (MSVRI 30) in etičnih standardih MZRS (IFAC), kakor ustreza njihovim pristojnostim in okoliščinam ter okoliščinam njihovega strokovnega osebja.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti usmeritve in postopke, ki poudarjajo temeljna načela strokovne etike, kakor so opredeljena v MSVRI 30, in sicer:
  - neoporečnost,
  - neodvisnost, objektivnost in nepristranskost, - poklicna tajnost, - usposobljenost.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da vsi zunanji sodelavci vrhovne revizijske institucije sklenejo ustrezne dogovore o zaupnosti.
- Vrhovne revizijske institucije morajo proučiti primernost uvedbe pisne izjave osebja o delovanju v skladu z etičnimi zahtevami vrhovne revizijske institucije.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti usmeritve in postopke, ki omogočajo, da se predstojnika vrhovne revizijske institucije pravočasno obvesti o kršitvah etičnih zahtev, da lahko sprejme ustrezne ukrepe za odpravo takšnih kršitev.

---

<sup>6</sup> MSOK-1, odstavek 20.



- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti usmeritve in postopke za ohranjanje neodvisnosti predstojnika vrhovne revizijske institucije, svojega osebja in vseh zunanjih sodelavcev.

(Več smernic glede neodvisnosti vrhovnih revizijskih institucij je mogoče najti v MSVRI 10 *Mehiška deklaracija o neodvisnosti vrhovnih revizijskih institucij* in GUID 9030 *Smernice in dobra praksa o neodvisnosti vrhovnih revizijskih institucij*).

Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti usmeritve in postopke, ki poudarjajo pomembnost rotacije ključnega revizijskega osebja, s čimer se zmanjša nevarnost domačnosti z organizacijo, ki se revidira. Vrhovne revizijske institucije lahko proučijo tudi druge ukrepe za zmanjšanje nevarnosti domačnosti.

### **(c) Element 3: Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebni posli**

#### **Temeljno načelo v MSOK 1:**

*"Podjetje vzpostavi usmeritve in postopke za sprejem in ohranjanje razmerij z naročnikom in za posebne posle; usmeritve in postopki so namenjeni zagotavljanju sprejemljivega zagotovila, da bo podjetje začelo ali ohranjalo razmerja in posle le, kadar je podjetje:*

- a) sposobno opraviti posel in ima zanj zmožnosti, vključno s časom in viri, da ga lahko izvede;*
- b) sposobno izpolniti etične zahteve;*
- c) proučilo neoporečnost naročnika in nima informacij, ki bi ga vodile do sklepa, da naročnik ni neoporečen"<sup>7</sup>.*

---

<sup>7</sup> MSOK-1, odstavek 26.

---

## **Temeljno načelo, prilagojeno za vrhovne revizijske institucije**

**Vrhovna revizijska institucija mora vzpostaviti usmeritve in postopke za zagotavljanje sprejemljivega zagotovila, da bo vrhovna revizijska institucija izvajala revizijske in druge naloge le, kadar je:**

- a) sposobna opraviti nalogo in ima zanjo zmožnosti, vključno s časom in viri, da jo lahko izvede;**
- b) sposobna izpolniti etične zahteve;**
- c) proučila integriteto organizacije, ki se revidira, in način obvladovanja nastalega tveganja pri zagotavljanju kakovosti.**

**Usmeritve in postopki morajo odražati razpon nalog, ki jih izvaja posamezna vrhovna revizijska institucija. Pogosto imajo vrhovne revizijske institucije le malo diskrecijske pravice glede izbire nalog, ki jih bodo izvajale. Vrhovne revizijske institucije navadno izvajajo 3 vrste nalog:**

- naloge, ki jih morajo izvesti na podlagi svojih pristojnosti in ustanovitvenega akta ter jih ne smejo zavrni;**
- naloge, ki jih morajo izvesti na podlagi svojih pristojnosti, vendar lahko same odločajo o času izvedbe, cilju in/ali vsebini nalog;**
- naloge, ki jih lahko izberejo po lastni presoji.**

---

## **Izvedbene usmeritve za vrhovne revizijske institucije**

- Vrhovne revizijske institucije morajo za vse revizijske in druge naloge, ki jih izvajajo, vzpostaviti sisteme za obvladovanje tveganj pri zagotavljanju kakovosti, ki nastanejo s prevzemom naloge. Le-ti se razlikujejo glede na vrsto prevzete naloge.**
- Viri vrhovnih revizijskih institucij so običajno omejeni. Vrhovne revizijske institucije morajo proučiti svoj program dela in presoditi, ali imajo na voljo zadostne vire za zagotovitev želene ravni kakovosti pri izvedbi načrtovanih nalog. V ta namen morajo imeti izdelan sistem za prednostno razvrščanje nalog na način, ki zagotavlja zagotavljanje kakovosti. Če virov ni zadosti in zato obstaja tvegane pri zagotavljanju kakovosti, morajo imeti vrhovne revizijske institucije predvidene postopke, s katerimi o tem obvestijo predstojnika vrhovne revizijske institucije in, kadar je treba, zakonodajni ali proračunski organ.**
- Vrhovne revizijske institucije morajo oceniti, ali obstaja pomembno tveganje za zagotavljanje njihove neodvisnosti v skladu z MSVRI 10.**
- Kjer je tako tveganje zaznano, mora vrhovna revizijska institucija določiti in dokumentirati način za obvladovanje takega tveganja in zagotoviti, da obstaja postopek odobritve, ki je tudi ustrezno dokumentiran.**
- Kjer je integriteta revidirane organizacije dvomljiva, mora vrhovna revizijska institucija proučiti tveganja, ki izhajajo iz usposobljenosti osebja, ravni virov in etičnih vprašanj, do katerih bi lahko prišlo pri revidirani organizaciji.**

- Za naloge na podlagi diskrecijske pravice, ki jih izvajajo vrhovne revizijske institucije (same), vključno s tistimi nalogami, ki jih izvajajo zunanji sodelavci, morajo vrhovne revizijske institucije proučiti postopke za njihovo izbiro in izvajanje. Kadar se vrhovna revizijska institucija odloči za izvedbo naloge, mora poskrbeti za odobritev odločitve na ustrezni ravni znotraj vrhovne revizijske institucije ter za pripravo ocene in obvladovanja spremljajočih tveganj.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti ustrezne postopke za obvladovanje tveganj, ki spremljajo prevzem dela. Na tveganja lahko odgovorijo tudi:
  - z natančno razčlenitvijo nalog, ki jih bodo izvajale,
  - z dodelitvijo nalog višjim/bolj izkušenim revizorjem in
  - s podrobnejšim pregledom zagotavljanja kakovosti dela pred osnutkom poročila.
- Vrhovne revizijske institucije morajo proučiti možnost razkrivanja posebnih razlogov v svojih poročilih, zaradi katerih ne morejo prevzeti revizijske ali druge naloge.

## **(d) Element 4: Človeški viri**

### **Temeljno načelo v MSOK 1**

*"Podjetje vzpostavi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da ima dovolj osebja s sposobnostjo, zmožnostjo in zavezanostjo etičnim načelom, ki je potrebno, da:*

*(a) izvede posle v skladu s strokovnimi standardi ter primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;*

*(b) omogoča podjetju ali partnerjem, zadolženim za posle, da izdajajo okoliščinam primerna poročila"<sup>8</sup>.*

### **Temeljno načelo, prilagojeno za vrhovne revizijske institucije**

**Vrhovna revizijska institucija mora vzpostaviti usmeritve in postopke za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da ima dovolj virov (osebja in, kadar je to potrebno, zunanjih sodelavcev) z usposobljenostjo, sposobnostjo in zavezanostjo k etičnim načelom, za:**

- a) izvajanje naloge v skladu s standardi in predpisi;**
- b) omogočanje vrhovni revizijski instituciji, da izdaja okoliščinam primerna poročila.**

<sup>8</sup> MSOK-1, odstavek 29.

## Izvedbene usmeritve za vrhovne revizijske institucije

- Vrhovne revizijske institucije lahko uporabijo različne vire, s čimer si zagotovijo, da imajo na voljo dovolj veščin in strokovnega znanja za izvajanje svojega dela, bodisi znotraj institucije bodisi s pomočjo zunanjih sodelavcev.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da so odgovornosti jasno dodeljene za vse vrste dela, ki ga vrhovna revizijska institucija opravlja.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da je njihovo osebje in zunanji sodelavci (na primer iz pooblaščenih revizijskih ali svetovalnih podjetij) usposobljeno za izvajanje nalog.
- Vrhovne revizijske institucije morajo upoštevati, da ima lahko v določenih okoliščinah njihovo osebje in, kadar je to potrebno, zunanji sodelavci osebne odgovornosti tudi za izpolnjevanje zahtev drugih strokovnih organov poleg zahtev vrhovnih revizijskih institucij.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da je v usmeritvah in postopkih, povezanih s človeškimi viri, ustrezen poudarek na zagotavljanju kakovosti in zavezanosti k etičnim načelom vrhovnih revizijskih institucij. Takšne usmeritve in postopki, povezani s človeškimi viri, so:
  - zaposlovanje (in usposobljenost zaposlenega osebja),
  - ocenjevanje izvajanja nalog, - strokovni razvoj,
  - zmožnosti (vključno s časom, ki je potreben za doseganje zahtevanega kakovostnega standarda izvedenih nalog),
  - usposobljenost (vključno z etično in strokovno usposobljenostjo),
  - karierni razvoj,
  - napredovanje,
  - nagrajevanje,
  - ocenjevanje potreb po osebju.
- Vrhovne revizijske institucije morajo spodbujati izobraževanje in usposabljanje celotnega osebja in s tem njihovega strokovnega razvoja ter poskrbeti, da je osebje usposobljeno v skladu z razvojem stroke.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da njihovo osebje in vsi zunanji sodelavci dobro poznajo okolje javnega sektorja, v katerem delujejo, ter naloge, ki jih morajo izvesti.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da so zagotavljanje kakovosti in etična načela vrhovnih revizijskih institucij ključni dejavniki pri ocenjevanju izvajanja nalog njihovega osebja in vseh zunanjih sodelavcev.

## **(e) Element 5: Izvajanje revizijskih in drugih nalog**

### **Temeljno načelo v MSOK 1:**

*"Podjetje vzpostavi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da se posli izvajajo v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter da podjetje ali partner, zadolžen za posel, izdaja okoliščinam primerna poročila. Take usmeritve in postopki vključujejo:*

- a) zadeve, pomembne za uveljavljanje doslednosti glede kakovosti opravljanja poslov;
  - b) odgovornost za nadziranje;
  - c) odgovornost za pregledovanje<sup>9</sup>.
- 

### **Temeljno načelo, prilagojeno za vrhovne revizijske institucije**

**Vrhovna revizijska institucija mora vzpostaviti usmeritve in postopke za pridobivanje sprejemljivega zagotovila, da se njene revizije in druge naloge izvajajo v skladu s standardi in predpisi ter da vrhovna revizijska institucija izdaja okoliščinam primerna poročila. Take usmeritve in postopki morajo vključevati:**

- a) vsebine, ki so pomembne za uveljavljanje doslednosti glede kakovosti izvedenih nalog;
  - b) odgovornost za nadziranje;
  - c) odgovornost za pregledovanje.
- 

Izvedbene usmeritve za vrhovne revizijske institucije:

- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti usmeritve, postopke in orodja, kot so revizijske metodologije, za izvajanje nalog, za katere so odgovorne, vključno z nalogami, ki jih izvajajo zunanji sodelavci.<sup>10</sup>
- Vrhovne revizijske institucije morajo vzpostaviti usmeritve in postopke, s katerimi bodo spodbujale visoko kakovost ter zavračale oziroma preprečevale nizko kakovost. To vključuje oblikovanje stimulativnega okolja, ki spodbuja strokovno presojo in izboljševanje kakovosti. Vse izvedene naloge morajo biti pregledane, kar prispeva k boljši kakovosti ter spodbuja izobraževanje in razvoj osebja.
- Pri težkih ali spornih zadevah morajo vrhovne revizijske institucije zagotoviti, da se s temi zadevami ukvarjajo ustrezni viri (kot so tehnični strokovnjaki).
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da se pri izvajanju nalog vselej upoštevajo veljavni standardi oziroma da se pri odstopanjih od zahtev standardov odstopanja ustrezno dokumentirajo in odobrijo.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da so različna mnenja znotraj vrhovne revizijske institucije jasno dokumentirana in da je oblikovano enotno stališče pred izdajo poročila.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti usmeritve in postopke zagotavljanja kakovosti (na primer nadzor in pregled odgovornosti in zagotavljanja kakovosti dela) za vse izvedene naloge vrhovne revizijske institucije (vključujoč revizije računovodskih izkazov, revizije smotrnosti poslovanja, revizije pravilnosti poslovanja). Vrhovne revizijske institucije morajo

---

<sup>9</sup> MSOK-1, odstavek 32.

<sup>10</sup> V skladu z MSVRI 20, načelo 3.

upoštevati pomembnost ocenjevanja kakovosti dela, in kjer je bilo ocenjevanje izvedeno, je treba sporne zadeve ustrezno obravnavati pred izdajo poročila.

- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti postopke za odobritev izdajanja poročil. Nekatere naloge vrhovnih revizijskih institucij so lahko zelo zahtevne oziroma pomembne, zato je treba zanje zagotoviti intenzivno izvajanje postopkov za zagotavljanje kakovosti pred izdajo poročila.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da se pri uporabi posebnih postopkov, povezanih s pravili o dokazovanju (na primer vrhovne revizijske institucije s sodno funkcijo), ti postopki dosledno upoštevajo.
- Vrhovne revizijske institucije si morajo prizadevati za pravočasno izvedbo revizijskih nalog in drugih nalog, saj se vrednost dela vrhovnih revizijskih institucij zaradi nepravočasne izvršitve zmanjša.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti pravočasno dokumentiranje vsega opravljenega dela (na primer dokumentiranje revizijskega dela).
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da je vsa dokumentacija (na primer dokumentacija revizijskega dela) v njihovi lasti, ne glede na to, ali je delo izvedlo osebje vrhovne revizijske institucije ali zunanji sodelavci.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti postopke za preverjanje ugotovitev, s čimer zagotovijo, da imajo revidiranci, na katere se njihova poročila nanašajo, možnost da podajo pripombe pred dokončanjem poročila, ne glede na to, ali bo poročilo vrhovna revizijska institucija javno objavila.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti, da hranijo vso dokumentacijo za obdobje, določeno v predpisih, strokovnih standardih in smernicah.
- Vrhovne revizijske institucije morajo uravnotežiti zahtevo po zaupnosti dokumentacije z zahtevo po preglednosti in odgovornosti. Vrhovne revizijske institucije morajo vzpostaviti pregledne postopke v skladu s predpisi za ravnanje z zahtevami po informacijah.

## **(f) Element 6: Spremljanje**

### **Temeljno načelo v MSOK 1:**

*"Podjetje vzpostavi spremljevalne postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da so usmeritve in postopki, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni in zadostni ter da učinkovito delujejo. Ti postopki:*

- a) zajemajo stalno proučevanje in vrednotenje ureditve obvladovanja kakovosti v podjetju, vključno z obdobjim pregledovanjem vsaj enega od dokončanih poslov vsakega partnerja, zadolženega za posel;*
- b) zahtevajo, da je odgovornost za spremljevalne postopke, dodeljena enemu ali več partnerjem ali drugim osebam z zadostnimi in primernimi izkušnjami ter ugledom v podjetju, da lahko prevzamejo odgovornost;*

- c) zahtevajo, da tisti, ki opravljajo posel ali ocenjevanje kakovosti posla, niso vključeni v pregledovanje poslov<sup>11</sup>.
- 

### **Temeljno načelo, prilagojeno za vrhovne revizijske institucije**

**Vrhovna revizijska institucija mora vzpostaviti postopke spremljanja za pridobivanje sprejemljivega zagotovila, da so usmeritve in postopki, povezani s sistemom zagotavljanja kakovosti, ustrezni in zadostni ter da delujejo učinkovito. Postopki spremljanja morajo:**

- a) **zajemati stalno proučevanje in ocenjevanje sistema zagotavljanja kakovosti v vrhovni revizijski instituciji, vključno s pregledom vzorca izvedenih nalog, izbranega s celotnega področja delovanja vrhovne revizijske institucije;**
  - b) **zahtevati, da se odgovornost za postopke spremljanja dodeli posamezniku ali posameznikom z zadostnimi in primernimi izkušnjami ter ugledom v vrhovni revizijski instituciji, da lahko prevzame odgovornost;**
  - c) **zahtevati, da je tisti, ki izvaja pregled, neodvisen, (to je da ni sodeloval pri izvedbi naloge ali morebitnem ocenjevanju kakovosti naloge.**
- 

### Izvedbene usmeritve za vrhovne revizijske institucije

- Vrhovne revizijske institucije morajo v okviru svojega sistema zagotavljanja kakovosti zagotoviti neodvisno spremljanje kontrol, ki jih izvajajo (z uporabo osebja, ki ne sodeluje pri izvajanju revizije).
- Vrhovne revizijske institucije se morajo, če delo opravljajo zunanji izvajalci, prepričati, da imajo podjetja z zunanjimi izvajalci uspešno vzpostavljen sistem zagotavljanja kakovosti.
- Vrhovne revizijske institucije morajo zagotoviti pravočasno poročanje o rezultatih spremljanja sistema zagotavljanja kakovosti predstojniku vrhovne revizijske institucije, da lahko ta ustrezno ukrepa.
- V nekaterih primerih morajo vrhovne revizijske institucije proučiti, ali bi za neodvisno oceno celovitega sistema zagotavljanja kakovosti (na primer *peer review*) zadolžile drugo vrhovno revizijsko institucijo ali drugo ustrezno organizacijo<sup>12</sup>.
- Vrhovne revizijske institucije lahko uporabijo tudi druge načine spremljanja kakovosti svojega dela, kot na primer:
  - neodvisen znanstveni pregled,
  - raziskave zainteresiranih strank,
  - spremljanje danih priporočil,
  - povratne informacije revidirancev (ankete).

---

<sup>11</sup> MSOK-1, odstavek 48.

<sup>12</sup> V skladu z MSVRI 20, načelo 9.

- Vrhovne revizijske institucije morajo imeti izdelane postopke za obravnavo pritožb glede kakovosti njihovega dela.
- Vrhovne revizijske institucije morajo proučiti, ali obstajajo zakonske ali druge zahteve, da postanejo poročila o spremljanju javna ali da se odzovejo na javne pritožbe, povezane z njihovim delom<sup>13</sup>.

## 7. Opredelitve pojmov

Če želi vrhovna revizijska institucija zatrditi, da deluje v skladu z MSOK 1 (in z MSR), mora v celoti proučiti zahteve MSOK 1. MSOK 1 vključuje opredelitve številnih pojmov. Pri uporabi standarda MSVRI 140 pojmi, uporabljeni v MSOK 1, pomenijo naslednje:

### **"Podjetje" (firm)**

Pojem "podjetje" pomeni vrhovno revizijsko institucijo kot celoto. Kadar predstojnik vrhovne revizijske institucije imenuje zaposlenega, pooblaščenega revizorja ali revizijsko družbo ali drugo usposobljeno osebo za izvajanje revizij ali drugih poslov, pomeni "podjetje" kombinacijo predstojnika vrhovne revizijske institucije, osebe, imenovane za izvajanje dela, in podjetja, s katerim je imenovana oseba v razmerju kot partner, član ali zaposleni.

### **"Posel" (engagement)**

Pojem "posel" pomeni naloge v okviru izvajanja pristojnosti vrhovne revizijske institucije (na primer revizija računovodskih izkazov v pristojnosti posamezne vrhovne revizijske institucije).

### **"Partner, zadolžen za posel" (engagement partner)**

Pojem "partner, zadolžen za posel" pomeni zaposlenega, pooblaščenega revizorja ali drugo usposobljeno osebo, ki je odgovorna za izvedeno delo in za poročilo, izdano v imenu predstojnika vrhovne revizijske institucije ter v skladu z usmeritvami in postopki vrhovne revizijske institucije.

### **"Naročnik" (client)**

Pojem "naročnik" pomeni osebo javnega prava ali osebe, ki jih je pristojna revidirati vrhovna revizijska institucija, (to je revidirano organizacijo).

Usmeritve v tem standardu MSVRI so v skladu s temi opredelitvami pojmov.

---

<sup>13</sup> V skladu z MSVRI 130, Kodeks etike, odstavek 11.