

Revizorjevo poročanje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah zaradi COVID-19

Ta objava je bila pripravljena, da poudari ključna področja, pomembna v sedanjih okoliščinah, ki so pomembne za revizorjevo poročanje v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranjaTM (MSRTM) in Mednarodnimi standardi poslov preiskovanja (MSP). Ta objava ne spreminja ali razveljavlja MSR-jev, katerih besedila so merodajna. Branje te objave ne nadomešča branja MRS-jev in MSP-jev.

Namen tega opozorila strokovnemu osebju v revizijski praksi je samo obravnavanje revizorjevega poročanja v zvezi z revizorjevim izvajanjem revizije računovodskih izkazov organizacije v skladu z MSR-ji, ali kadar revizor prevzame posel preiskave medletnih računovodskih informacij iste organizacije v skladu z MSP 2410.¹

Pripravljavcem, pristojnim za upravljanje in uporabnikom računovodskih izkazov lahko ta objava pomaga pri razumevanju možnih vplivov na revizijo in medletna poročila o preiskavi, ki izhajajo iz zadev, ki so postale pomembnejše v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah.

Učinki pandemije virusa COVID-19 imajo pomembne globalne posledice za gospodarstva, trge in podjetja, vključno z nestanovitnostjo in morebitnimi pomembnimi negotovostmi. V takih nepredvidljivih okoliščinah se bodo morali revizorji organizacij, ki jih prizadenejo take okoliščine, osredotočiti na morebitne vplive na revizorja in medletna poročila o preiskavi, ki se uporabijo za obveščanje predvidenih uporabnikov o revizijskih mnenjih ali sklepih preiskovanja. Ustrezni ukrepi bodo odvisni od posebnih okoliščin posla.

To opozorilo strokovnemu osebju v revizijski praksi poudarja morebitne posledice za revizorja in medletna poročila o preiskavi, ki izhajajo iz trenutnih okoliščin, vključno:

- s prilagoditvami revizorjevega mnenja zaradi pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ali nesposobnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze;
- s pomembno negotovostjo v zvezi z delujočim podjetjem;
- z vključitvijo ključnih revizijskih zadev in/ali odstavkov o poudarjanju zadev in
- z vplivi na poročanje o medletnih poslih preiskovanja, ko revizor računovodskih izkazov izvaja tudi te.



Priprava računovodskih izkazov in revizorjevo poročilo o njih

Odgovornosti posloводства za pripravo računovodskih izkazov

Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Posloводство mora presoјati in razviti ocene glede zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. To vključuje

¹ MSP 2410, *Preiskovanje medletnih računovodskih informacij, ki ga izvaja neodvisni revizor organizacije.*

vprašanje, ali podlaga računovodenja za delujoče podjetje ostaja primerna za pripravo računovodskih izkazov.

V trenutnih okoliščinah postajajo razkritja vse pomembnejša. Uporabniki pričakujejo povečano preglednost razkritij v zvezi s pomembnimi učinki pandemije virusa COVID-19. Ta razkritja bi lahko naslovila vpliv nestanovitnosti finančnih trgov, slabšanje situacije, povezane s posojili in likvidnostjo, državnimi ukrepi (kot so državne pomoči) in spremembe, ki med drugim izhajajo iz znižanja proizvodnje in prestrukturiranja.

Pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v podporo revizorjevemu mnenju

Pandemija virusa COVID-19 je preizkusila način, kako revizorji pridobivajo zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Vprašanja glede dostopa (ki so na primer nastala zaradi omejitev potovanj in dogovorov o delu na daljavo) in razpoložljivost osebja pri stranki so običajni izzivi. Revizorji na primer morda ne morejo biti več prisotni pri štetju zalog; revizorji skupine se morda soočajo z izzivi dostopanja do delovnih dokumentov revizorjev sestavnega dela; ali pa se revizorji morda ne morejo spoznati notranjih kontrol in jih preizkusiti zaradi sprememb v načinu delovanja organizacij. V nekaterih primerih lahko revizorji izvedejo druge možne postopke, da bi lahko pridobili zadostne in ustrezne revizijske dokaze, v drugih primerih pa to morda ni možno.

Kadar revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki so potrebni kot podlaga za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, bo moral revizor preučiti vpliv na revizorjevo poročilo, vključno s tem, ali je potrebna prilagoditev mnenja.

V skladu z MSR-ji velja glede pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov enako za razkritja. Nadalje morajo revizorji pri računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, upoštevati celovito predstavitev računovodskih izkazov in dejstvo, ali računovodski izkazi, vključno z razkritji, predstavljajo temeljne posle in dogodke na način, ki omogoča pošteno predstavitev. Če razkritja pomembnih učinkov pandemije virusa COVID-19 ne opisujejo ustrezno (na primer v zvezi s pomembnimi predpostavkami za računovodske ocene, upravljanjem finančnega tveganja ali pomembnimi presojami o delujočem podjetju), je potreben premislek o morebitnem učinku na revizorjevo poročilo. To lahko vključuje tudi vprašanja, ali je potrebna prilagoditev mnenja.

Revizorjevo poročilo

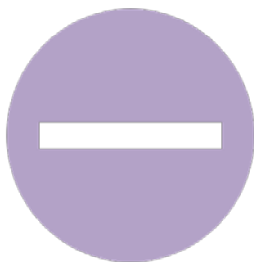
Revizor načrtuje in izvede revizijo, da pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota, vključno z razkritji, ne vsebujejo pomembno napačne navedbe, Revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih v revizorjevem poročilu, ki temelji na pridobljenih revizijskih dokazih.

Naslednji MSR-ji so pomembni za revizorjevo poročanje:

- [Prenovljeni MSR 700, Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih](#), določa zahteve v zvezi z oblikovanjem mnenja revizorja in vsebino revizorjevega poročila. Prenovljeni MSR 700 prav tako navaja zgled poročil za situacije, ko prilagoditve mnenja ali revizorjevega poročila niso potrebne.
- [MSR 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja](#), obravnava revizorjevo odgovornost za obveščanje o tistih zadevah, ki so bile po revizorjevi strokovni presoji najpomembnejše pri reviziji računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo na borzi ali drugih organizacij, za katere zakon ali drug predpis zahteva obveščanje o ključnih revizijskih zadevah. V drugih okoliščinah se revizorji tudi lahko odločijo, da obveščajo o ključnih revizijskih zadevah.

- [Prenovljeni MSR 705, Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja](#), določa zahteve za prilagoditev revizorjevega mnenja, kadar računovodski izkazi niso brez pomembno napačne navedbe ali revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Prenovljeni MSR 705 navaja tudi zglede poročil s prilagoditvami revizorjevega mnenja.
- [Prenovljeni MSR 706, Odstavki o poudarjanju zadev ali odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja](#), pojasnjuje okoliščine, ko so taki odstavki morda potrebni in navaja zglede takih odstavkov.

Drugi del tega opozorila strokovnemu osebju pojasnjuje različne možne načine prilagoditev revizorjevega poročila, kadar so vprašanja, povezana z vplivom pandemije virusa COVID-19, pomembna za pripravo računovodskih izkazov organizacije.



Prilagoditve revizorjevega mnenja

Vplivi pandemije virusa COVID-19 lahko okrepijo pogoje, ki povzročijo prilagoditve, ki izhajajo iz okoliščin, kjer revizor:

- določi, da v skladu z MSR 450 obstajajo nepopravljene napačne navedbe, ki so posamič ali skupaj pomembne za računovodske izkaze kot celoto;² ali
- v skladu z MSR 330 sklene, da ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.³

Primeri, ko se lahko pojavijo prilagoditve revizorjevega mnenja zaradi *pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih* v trenutnih okoliščinah, vključujejo:

- **ustreznost ali primernost razkritij** v računovodskih izkazih. Kadar na primer računovodski izkazi ne vključujejo vseh razkritij, ki se zahtevajo za ustrezen opis učinkov trenutnih okoliščin na organizacijo, ki so posledica pandemije virusa COVID-19, vključno z zadostnim opisom pomembnih tveganj, ocen in presojo, ki se uporabijo za to organizacijo.
- pravilno **uporabo računovodskih usmeritev organizacije**. Na primer neustrezno pripoznavanje in merjenje sredstev in obveznosti v skladu z računovodskimi usmeritvami organizacije.

Prilagoditve revizorjevega mnenja se lahko pojavijo tudi kot posledica *nesposobnosti pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov*, vključno z okoliščinami, na katere organizacija ne more vplivati, ali okoliščinami v zvezi z vrsto ali časom revizorjevega dela. Dostop do računovodskih evidenc organizacije ali sposobnost pridobivanja revizijskih dokazov je na primer lahko omejen zaradi zaprtja in prepovedi potovanj, ki jih je uvedla država v času pandemije virusa COVID-19 (npr. dostop do informacij ali ljudi, ki so lahko povezani z organizacijo ali njenimi sestavnimi deli, vključno s pridruženimi podjetji, podjetji v skupnem upravljanju, itd.).

Vrste prilagoditev revizorjevega mnenja so določene v prenovljenem MSR 705⁴ in pojasnjujejo okoliščine za vsako prilagojeno mnenje (t.j. mnenje s pridržki, odklonilno mnenje in zavrnitev mnenja) na podlagi revizorjeve presoje v konkretni situaciji.

² MSR 450, *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 11 in popravljeni MSR 705, odstavek 6(a).

³ MSR 330, *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavka 26-27 in popravljeni MSR 705, odstavek 6(b).

⁴ MSR 705 (popravljeni), odstavki 7–10.

Spodnja preglednica prikazuje, kako revizorjeva presoja o vrsti zadeve, ki povzroči prilagoditev in vseprisotnost njenih učinkov ali morebitnih učinkov na računovodske izkaze, vpliva na vrsto izraženega mnenja.

Vrsta zadeve, ki povzroči prilagoditev	Revizorjeva presoja o vseprisotnosti učinkov ali morebitnih učinkov na računovodske izkaze	
	Pomembna, vendar ne vseobsegajoča	Pomembna in vseobsegajoča
Računovodski izkazi so pomembno napačno navedeni.	mnenje s pridržki	odklonilno mnenje
Nesposobnost pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov	mnenje s pridržki	zavrnitev mnenja

Prenovljeni MSR 705⁵ določa posebne elemente, ki jih zahteva revizorjevo poročilo, kadar revizor prilagodi mnenje o računovodskih izkazih.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

Kadar revizor na splošno pričakuje, da bo prilagodil mnenje v revizorjevem poročilu, je treba o okoliščinah, ki so vodile do pričakovane prilagoditve in o besedilu prilagoditve obvestiti pristojne za upravljanje.⁶ Dodatno komuniciranje s pristojnimi za upravljanje se lahko zahteva tudi v določenih okoliščinah, v katerih revizor prilagodi mnenje (npr. zaradi nerazkritja obstaja pomembna napačna navedba).⁷



Pomembna negotovost v zvezi z delujočim podjetjem

Trenutni negotovi pogoji poslovanja, finančni in drugi pogoji, ki so nastali kot posledica pandemije COVID-19, bodo po vsej verjetnosti povzročili povečano tveganje. Zaradi tega bi se lahko pojavila potreba po prepričljivejših revizijskih dokazih v zvezi z oceno posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje in o povezanih razkritjih v računovodskih izkazih. V luči dejstev in okoliščin organizacije revizorjevi sklepi, povezani z delujočim podjetjem, določajo morebiten vpliv na revizorjevo poročilo (če ta obstaja).

[Prenovljeni MSR 570, Delujoče podjetje](#) določa revizorjeve odgovornosti v zvezi z delujočim podjetjem in vplivi na revizorjevo poročilo. Dodatek k prenovljenemu MSR 570 navaja zglede revizorjevih poročil v zvezi z delujočim podjetjem.

⁵ MSR 705 (prenovljen), odstavki 20–29.

⁶ MSR 705 (prenovljen), odstavek 30.

⁷ MSR 705 (prenovljen), odstavek 23(a.)

Prenovljeni MSR 570 zahteva, da revizor ovrednoti, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi glede ustreznosti poslovske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravljanju računovodskih izkazov.⁸ Delovni napor, vložen v pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki podpirajo revizorjev sklep, in sklepanje o ustreznosti poslovske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570, so nadalje pojasnjeni v [IAASB Opozorilo strokovnemu osebju v revizijski praksi, Delujoče podjetje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah — Revizijski premisleki glede vpliva COVID-19](#). Čeprav navedeno Opozorilo strokovnemu osebju vključuje del, ki obravnava morebitne vplive na revizorjevo poročilo, pa to Opozorilo strokovnemu osebju podaja dodatne podrobnosti in ga razširja na okoliščine, ko se revizijsko mnenje prilagodi (t.j. mnenje s pridržki, odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja).

Ko so v revizorjevem poročilu potrebne spremembe v zvezi z delujočim podjetjem

Kadar revizor sklepa, da je poslovska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje ustrezna, vendar pa obstaja pomembna negotovost, revizor določi ali računovodski izkazi primerno razkrivajo glavne dogodke in okoliščine, poslovske načrte za obravnavo teh dogodkov in okoliščin in ali organizacija v skladu s temi okoliščinami ne more prodati svojih sredstev in izpolniti obveznosti pri običajnem poslovanju.

Posledice za revizorjevo poročilo so povzete v spodnji preglednici:

Vplivi na revizorjevo poročilo ⁹		
Revizorjev sklep	Posledica pri poročanju	Okoliščina, katere posledica je prilagoditev
Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je neustrezna	Odklonilno mnenje	Kadar poslovodstvo pripravi računovodske izkaze z uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje, vendar po revizorjevi presoji za podlaga ni več ustrezna.
Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je ustrezna, Vendar obstaja pomembna negotovost.	Neprilagojeno mnenje + Ločen odstavek o pomembni negotovosti ¹⁰	Kadar je v računovodskih izkazih navedeno primerno razkritje o pomembni negotovosti, revizorjevo poročilo vključuje poseben del pod naslovom "Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem" z namenom, da: <ul style="list-style-type: none"> • usmeri pozornost na pomembno razkritje v računovodskih izkazih, • navede, da dogodki in okoliščine kažejo, da pomembna negotovost obstaja in lahko vzbudi pomemben dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje in da revizorjevo mnenje o zadevi ni prilagojeno.

⁸ MSR 570 (prenovljen), odstavki 17–20

⁹ MSR 570 (prenovljen), odstavki 21–24

¹⁰ MSR 570 (prenovljen), odstavek 22

Vplivi na revizorjevo poročilo ⁹		
Revizorjev sklep	Posledica pri poročanju	Okoliščina, katere posledica je prilagoditev
	Mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje	<p>Kadar računovodski izkazi ne vsebujejo primerne razkritja o pomembni negotovosti, revizor:</p> <ul style="list-style-type: none"> izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je primerno v skladu s prenovljenim MSR 705 in v delu "Podlaga za mnenje s pridržki (odklonilno mnenje)" v revizorjevem poročilu navede, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi pomemben dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje in da računovodski izkazi te zadeve ne razkrivajo primerno.
	Zavrnitev mnenja	Se lahko uporabi v situacijah (v izjemno redkih primerih), ki vključujejo več negotovosti, ki so pomembne za računovodske izkaze kot celoto. ¹¹
Sklep ni možen, ker poslovodstvo ne želi pripraviti ali razširiti ocene	Mnenje s pridržki ali zavrnitev mnenja	Kadar poslovodstvo ne želi pripraviti ali razširiti ocene o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ko revizor to zahteva od poslovodstva, revizor preuči posledice za revizorjevo poročilo, ¹² ker morda ne bo mogel sklepati o poslovodski uporabi podlage računovodenja za delujoče podjetje. V skladu s prenovljenim MSR 705 je lahko ustrezno mnenje s pridržki ali zavrnitev mnenja, če so morebitni učinki na računovodske izkaze zaradi take omejitve obsega revizije pomembni.
Podlaga za delujoče podjetje je neustrezna IN računovodski izkazi so pripravljani na drugi sprejemljivi podlagi računovodenja	Neprilagojeno mnenje	<p>Kadar podlaga računovodenja za delujoče podjetje ni ustrezna in poslovodstvo pripravi računovodske izkazi na drugi podlagi (npr. na podlagi likvidacijskih vrednosti), in:</p> <ul style="list-style-type: none"> revizor določi, da je druga podlaga računovodenja v določenih okoliščinah sprejemljiva in obstaja primerno razkritje o podlagi

¹¹ MSR 570 (prenovljen), odstavek A33

¹² MSR 570 (prenovljen), odstavek 24

Vplivi na revizorjevo poročilo ⁹		
Revizorjev sklep	Posledica pri poročanju	Okoliščina, katere posledica je prilagoditev
		<p>računovodenja, na kateri so pripravljene računovodski izkazi.</p> <p>V takih okoliščinah revizor izda neprilagojeno mnenje, vendar lahko presodi, da je ustrezno ali potrebno vključiti v revizorjevo poročilo odstavek o poudarjanju zadev v skladu s prenovljenim MSR 706, da uporabnikovo pozornost usmeri na drugo možno podlago računovodenja in razloge za njeno uporabo.¹³</p>

Celo takrat, ko pomembna negotovost ne obstaja, prenovljeni MSR 570¹⁴ zahteva, da revizor ovrednoti, ali glede na zahteve primernega okvira računovodskega poročanja računovodski izkazi dajejo ustrezna razkritja teh dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo pomemben dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Kadar so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom poštene predstavitve, lahko poslovodstvo zagotovi dodatna razkritja, poleg tistih, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja (ali revizor lahko določi, da so taka dodatna razkritja potrebna), da bi zagotovilo pošteno predstavitev.

V teh okoliščinah in kadar revizor te zadeve / teh zadev ne vključuje kot ključne revizijske zadeve v revizorjevo poročilo v skladu z MSR 701, bi revizor morda želel vključiti odstavek o poudarjanju zadeve v revizorjevo poročilo v skladu s prenovljenim MSR 706, da pozornost uporabnikov usmeri na tako razkritje / taka razkritja.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

Prenovljeni MSR 570¹⁵ določa zahteve za komuniciranje s pristojnimi za upravljanje, kadar so prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo pomemben dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Ključne revizijske zadeve



Ob uporabi [MSR 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja](#), je morda pri določanju ključne revizijske zadeve, o kateri se poroča v revizorjevem poročilu, potreben dodaten poudarek zaradi spreminjajočih se okoliščin in težav, ki izhajajo iz pandemije virusa COVID-19. Učinek na finančni položaj organizacije in uspešnost, ki izvira iz vpliva COVID-19, bi na primer lahko pomembno vplival na izvedene revizijske postopke, še posebej, kadar so obstajale pomembne presoje poslovodstva.

¹³ MSR 570 (prenovljen), odstavek A27

¹⁴ MSR 570 (prenovljen), odstavek 20

¹⁵ MSR 570 (prenovljen), odstavek 25

V trenutnih okoliščinah lahko na revizorjevo določanje zadev, ki zahtevajo njegovo pomembno pozornost, vplivajo na primer:

- **težave pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov** — okoliščine, povezane s COVID-19, lahko povzročijo težave pri izvedbi revizijskih postopkov, ovrednotenju izidov teh postopkov in pridobivanju primernih in zanesljivih dokazov, na katerih naj temelji revizorjevo mnenje, kot je ocenjevanje vrednosti finančnih instrumentov ali izračunavanje drugih poštenih vrednosti,
- **posebni dogodki ali posli** — ki imajo pomemben učinek na računovodske izkaze (t.j. dogajanja, ki vplivajo na postavke v računovodskih izkazih na drugačen način ali nove postavke ali posli ali neobičajni ali enkratni posli (npr. nove slabitve ne-finančnih ali finančnih sredstev ali povrnitev odloženih terjatev za davek)).

Pri določanju ključnih revizijskih zadev revizor preuči take zadeve v skladu z MSR 701¹⁶.

Kadar se določi, da obstajajo ključne revizijske zadeve, ki jih je potrebno sporočiti v revizorjevem poročilu, revizor to stori v posebnem delu revizorjevega poročila pod naslovom "Ključne revizijske zadeve."¹⁷ Opis vsake ključne revizijske zadeve:

- vključuje sklic na povezano razkritje v računovodskih izkazih, če to obstaja in
- obravnava naslednje vidike, povezane z revizorjevo strokovno presojo o tej zadevi:
 - zakaj zadeva velja za najpomembnejšo pri reviziji obravnavanega obdobja in je torej določena kot ključna revizijska zadeve in
 - kako se je zadevo obravnavalo pri reviziji.

Sklicevanje na katera koli povezana razkritja omogoča predvidenim uporabnikom, da bolje razumejo, kako je poslovodstvo obravnavalo zadevo pri pripravi računovodskih izkazov. Poleg tega lahko revizor usmeri pozornost na ključne vidike takega razkritja / takih razkritij, ki lahko pomagajo predvidenim uporabnikom razumeti, zakaj je določena zadeva ključna revizijska zadeva.

Zadeve, ki niso predstavljene kot ključne revizijske zadeve

MSR 701¹⁸ določa, da zadeva, ki vpliva na prilagojeno mnenje v skladu s prenovljenim MSR 705 ali pomembno negotovost, povezano z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo pomemben dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570, so glede na svojo naravo ključne revizijske zadeve. V takih okoliščinah te zadeve niso opisane v delu Ključne revizijske zadeve revizorjevega poročila, ampak revizor raje vključi sklicevanje na dele Podlaga za mnenje s pridržki (odklonilno mnenje) ali Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem v delu Ključne revizijske zadeve.

Gradivo za uporabo MSR 701¹⁹ vsebuje zgled predstavitve v revizorjevem poročilu, če se je revizor odločil, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev za sporočanje.

¹⁶ MSR 701, odstavki 9–10.

¹⁷ MSR 701, odstavek 13.

¹⁸ MSR 701, odstavek 15.

¹⁹ MSR 701, odstavek A58.

Ključne revizijske zadeve

[Razen zadeve, opisane v delu Podlaga za mnenje s pridržki (ali odklonilno mnenje) ali v delu Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem], smo določili, da ni nobenih [drugih] ključnih revizijskih zadev za sporočanje v našem poročilu.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

MSR 701²⁰ zahteva, da revizor komunicira s pristojnimi za upravljanje o zadevah, ki jih je določil za ključne revizijske zadeve ali, o svoji odločitvi, da ni ključnih revizijskih zadev za sporočanje v revizorjevem poročilu, če je glede na dejstva in okoliščine organizacije in revizije to primerno.



Odstavki o poudarjanju zadev

Revizor lahko oceni, da je potrebno usmeriti pozornost uporabnikov na zadevo, ki je ustrezno predstavljena ali razkrita v računovodskih izkazih in ki je po revizorjevi presoji tako pomembna, da je temeljna za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov. V takih okoliščinah prenovljeni MSR 706 zahteva, da revizor v posebnem delu revizorjevega poročila z ustreznim naslovom vključi odstavek o poudarjanju zadeve.

Odstavek o poudarjanju zadeve vključuje jasen sklic na zadevo, ki jo poudarja, in navede, kje v računovodskih izkazih je mogoče najti razkritja, ki zadevo v celoti opisujejo ter navede, da revizorjevo mnenje v zvezi s poudarjeno zadevo ni prilagojeno.

Kot je navedeno zgoraj, postajajo primerna in zanesljiva razkritja v računovodskih izkazih še pomembnejša zaradi učinkov pandemije COVID-19. Ne glede na to, da revizorji lahko uporabijo odstavke o poudarjanju zadeve, da bi usmerili pozornost na določena razkritja, pa bi se revizorji morali zavedati, da razširjena uporaba odstavkov o poudarjanju zadev lahko zmanjša učinkovitost revizorjevega sporočanja takih zadev.²¹

Usmeritev
pozornosti na
predstavljeno ali
razkrito zadevo

Kdaj se prenovljenega MSR 706 ne sme uporabiti

V skladu s prenovljenim MSR 706²² vključitev odstavka o poudarjanju zadeve v revizorjevo poročilo ne bi bila ustrezna, kadar:

- se uporablja MSR 701 in bi bila zadeva opredeljena kot ključna revizijska zadeva, ki jo je treba sporočiti v revizorjevem poročilu (t.j. taka zadeva je vključena v poseben del "Ključne revizijske zadeve" revizorjevega poročila);
- je posledica zadeve revizorjeva prilagoditev mnenja v skladu s prenovljenim MSR 705 (t.j. če revizor določi, da je ustrezno mnenje s

Not used when:
-Already
communicated as a
KAM
-Opinion has been
modified

²⁰ MSR 701, odstavek 17.

²¹ MSR 706 (prenovljen), odstavek A6. Poleg tega, odstavki A1 to A5 navajajo pojasnjevalno gradivo, ki obravnava razmerje med odstavki o poudarjanju zadev in ključnimi revizijskimi zadevami in opisujejo okoliščine, v katerih bi bil lahko potreben odstavek o poudarjanju zadeve.

²² MSR 706 (prenovljen), odstavek 8.

pridrški ali zavrnitev mnenja v okoliščinah konkretnega revizijskega posla).

Poleg tega pa odstavek o poudarjanju zadeve ne nadomešča ustreznih razkritij v računovodskih izkazih, ki jih primeren okvir računovodskega poročanja zahteva od posloводства, ali ki so sicer potrebna za zagotovitev poštene predstavitve. Ravno tako ne predstavlja alternative poročanju v skladu s prenovljenim MSR 570, ko je revizor sklenil, da obstaja pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem.



Medletna poročila o preiskavi

Posloводство mora upoštevati učinke pandemije COVID-19, kadar pripravi in izda medletne računovodske informacije. Zunanji revizor organizacije bi tudi upošteval vpliv teh učinkov, kadar preiskuje medletne računovodske informacije organizacije v skladu z [MSP 2410, Preiskovanje medletnih računovodskih informacij, ki ga izvaja neodvisni revizor organizacije](#).

Za revizorja so posledice poročanja drugačne, ker za posle medletne preiskave revizor izrazi sklep o preiskavi v skladu z MSP 2410. Za razliko od revizije, preiskava ni načrtovana zato, da se pridobi sprejemljivo zagotovilo, da medletne računovodske informacije ne vsebujejo pomembno napačne navedbe (t.j. z opravljenimi postopki revizor pridobi zgolj omejeno zagotovilo).

Opozorilo strokovnemu osebju, ki ga je izdal IAASB, *Posli preiskovanja medletnih računovodskih informacij v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah zaradi COVID-19*,²³ obravnava revizorjeve postopke za preiskovanje medletnih računovodskih informacij v skladu z MSP 2410, vključno s sklepanjem na podlagi pridobljenih dokazov. Spodaj navedeno poudarja poročevalske premisleke v zvezi s poročanjem o delujočem podjetju in drugimi prilagoditvami revizorjevega poročila o preiskavi.

Delujoče podjetje

MSP 2410²⁴ določa zahteve in pojasnjevalno gradivo, kadar revizor usmeri svojo pozornost na pomembno negotovost v zvezi z dogodkom ali okoliščino, ki lahko vzbudi pomemben dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. V skladu s temi okoliščinami MSP 2410 zahteva, da revizor:

- vključi odstavek o poudarjanju zadev v poročilo o preiskavi, kadar je primerno razkritje vključeno v medletne računovodske informacije, ali
- izrazi sklep s pridrški ali odklonilni sklep, kar od tega je ustrezno (odvisno od pomembnosti in vseprisotnosti vpliva na medletne računovodske informacije), kadar pomembna negotovost ni primerno razkrita v medletnih računovodskih informacijah,.

Druge prilagoditve poročila o preiskavi

MSP 2410 obravnava tudi situacije, v katerih je prilagoditev poročila o preiskavi lahko ustrezna na podlagi pridobljenih dokazov ali zaradi omejitve obsega preiskave – take prilagoditve se običajno vključi z dodajanjem pojasnjevalnega odstavka v poročilo o preiskavi in z ustrezno prilagoditvijo sklepa:

²³ Pričakuje se, da bo Opozorilo strokovnemu osebju izdano v začetku junija 2020.

²⁴ MSP 2410, odstavki 56–59.

- *Odstopanje od primernega okvira računovodskega poročanja* — Če je revizor opazil zadeve, za katere verjame, da so ali bi utegnile pomembno vplivati na medletne računovodske informacije zaradi odstopanja od primernega okvira računovodskega poročanja (t.j. nepravilne medletne računovodske informacije ali nezadostna razkritja), in poslovodstvo medletnih računovodskih informacij ne popravi ali ne doda potrebnih razkritij, revizor prilagodi poročilo o preiskavi:
 - Oblikuje sklep s pridržki in doda pojasnjevalni odstavek k poročilu o preiskavi (ki pojasnjuje podlago za poročilo o preiskavi s pridržki). Zgledi poročil o preiskavi s sklepom s pridržki so prikazani v Dodatku 5 k MSP 2410.
 - Izrazi odklonilni sklep, ko je učinek odstopanja medletnih računovodskih informacij tako pomemben in vseobsegajoč, da revizor ugotovi, da sklep s pridržki ni primeren za razkritje zavajajočih ali nepopolnih medletnih računovodskih informacij.²⁵ Zgledi poročil o preiskavi z odklonilnim sklepom so prikazani v Dodatku 7 k MSP 2410.
- *Omejitev obsega* — Če obstaja omejitev obsega pri preiskovanju (t.j. omejitev obsega običajno preprečuje revizorju, da zaključi preiskavo), revizor ustrezno raven poslovodstva in pristojne za upravljanje pisno obvesti o razlogu, zaradi katerega preiskave ne more zaključiti. Revizor mora presoditi, ali je primerno izdati poročilo in če da, kakšen je vpliv na revizorjev sklep. Odvisno od dejstev in okoliščin vsake organizacije je omejitev obsega v trenutnih okoliščinah COVID-19 mogoče lažje pričakovati na osnovi:
 - omejitve obsega, ki jo določi poslovodstvo,
 - drugih okoliščin.MSP 2410²⁶ podrobneje opredeljuje revizorjevo zavrnitev sklepa ali oblikovanjem sklepa s pridržki zaradi omejitve obsega.
- *Druge prilagoditve* — Revizor mora proučiti, ali je potrebno prilagoditi poročilo o preiskavi z vključitvijo odstavka, ki poudari pomembno negotovost (ki ni povezana z delujočim podjetjem), ki je pritegnila revizorjevo pozornost, sklep o tej negotovosti pa je odvisen od prihodnjih dogodkov in lahko vpliva na medletne računovodske informacije.²⁷



²⁵ MSP 2410, odstavki 45–47.

²⁶ MSP 2410, odstavki 48–54.

²⁷ MSP 2410, odstavek 60.

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, povzročeno osebi, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde obvladovanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © 2020 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. S spletišča www.iaasb.org se dokument lahko prenese za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne uporabe tega dokumenta.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'MSR', 'MSRE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', in logotip IAASB so blagovne znamke IFAC, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC v ZDA in drugih državah.

Za informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih pojdite na [permissions](http://permissions@ifac.org) ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

IAASB-jev dokument *Revizorjevo poročanje podjetje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah zaradi COVID-19*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v aprilu 2020 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo julija 2020 in se uporablja z dovoljenjem IFAC.

Sprejeto besedilo vseh objav IFAC-a, ki jih objavi IFAC, je besedilo v angleškem jeziku. IFAC ne prevzema odgovornosti za točnost in popolnost prevoda ali za dejanja, ki lahko sledijo kot posledica teh dejanj.

Besedilo v angleškem jeziku "Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19" © 2020 by IFAC. Vse pravice pridržane.

Besedilo v slovenskem jeziku "Revizorjevo poročanje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah zaradi COVID-19"

Naslov izvirnika: Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

Za dovoljenje za kopiranje, shranjevanje, posredovanje ali podobne uporabe tega dokumenta se obrnite na Permissions@ifac.org