Dr. Metka Duhovnik*

NOVOSTI NA PODROČJU MEDNARODNIH STANDARDOV REVIDIRANJA

Novelties in the Field of International Standards on Auditing

POVZETEK ● *Članek predstavlja prenovo Mednarodnih standardov revidiranja, ki jo je opravil Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov v okviru Projekta za večjo jasnost in je bila zaključena marca 2009. Glavni cilj prenove je spodbuditi širšo uporabo Mednarodnih standardov revidiranja (MSR) z vsesplošnim izboljšanjem njihove berljivosti in razumljivosti s pomočjo strukturnih in konceptualnih izboljšav. Ker je uporaba MSR v Sloveniji na podlagi Zakona o revidiranju obvezna, bi morali biti prenovljeni standardi pravočasno prevedeni in podprti z ustrezno računalniško revizijsko metodologijo. Glede na velikost slovenske revizijske stroke se v zvezi s tem pojavljajo nekateri problemi, ki jih bodo z medsebojnim sodelovanjem poskušali rešiti Slovenski inštitut za revizijo, Agencija za javni nadzor nad revidiranjem in Ministrstvo za finance.*

Ključne besede ● *mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov, Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, Mednarodni standardi revidiranja, Mednarodni standard obvladovanja kakovosti, Projekt za večjo jasnost.*

1. UVOD

Večletna prenova Mednarodnih standardov revidiranja (odslej MSR), o katerih se zadnje čase v revizijskih krogih veliko govori, bo dosegla svoj epilog leta 2010, ko bo z uporabo teh standardov treba začeti tudi v praksi. Ker predvideva Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/2008; odslej ZRev-2) neposredno uporabo MSR v slovenskem zakonodajnem okolju, kar pomeni, da bo leta 2010

* doktorica ekonomskih znanosti, univ. dipl. ekon.; pooblaščena revizorka, preizkušena računovodkinja, preizkušena poslovna finančnica; docentka na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani.

tudi slovenska revizijska stroka morala začeti z uporabo prenovljenih MSR, kratek pogled na to, kakšne so bistvene vsebinske spremembe, ki jih prinaša prenova, ne bo odveč. Na drugi strani tudi *Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS* (odslej Direktiva) v 26. členu navaja, da države članice od zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij zahtevajo, da izvedejo obvezne revizije v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih je Komisija sprejela v skladu s postopkom iz člena 48(2) Direktive. Na tej podlagi je mogoče pričakovati, da bodo MSR kot uredba v bližnji prihodnosti objavljeni tudi v Uradnem listu Evropske unije.

2. ZGODOVINSKI PRIKAZ PROJEKTA

Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board; odslej IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants; odslej IFAC) je začel uresničevati tako imenovani *Projekt za večjo jasnost* (Clarity Project; odslej Projekt) leta 2006 tudi pod vplivom objavljene Direktive, ki predvideva vsesplošno uporabo MSR. Cilj Projekta je bil vzpostaviti pravila, ki jih bo IAASB upošteval pri oblikovanju MSR, in bolj nedvoumno opredeliti odgovornost revizorjev, ki uporabljajo MSR. V skladu s tem je IAASB leta 2006 ta pravila zapisal v Predgovor k Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev (odslej Predgovor). Ker je IAASB predpostavljal, da dopolnjeni Predgovor v določenih pravnih okoljih ne bo sestavni del pravil revidiranja, je določila Predgovora vključil tudi v MSR 200 – *Splošni cilji neodvisnega revizorja pri opravljanju revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*. Ta MSR je IAASB odobril junija 2008.

V okviru Projekta je do marca 2009 IAASB preoblikoval oziroma prenovil 36 MSR in Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (odslej MSOK). Vsi prečiščeni standardi začno veljati za revizije računovodskih izkazov obdobij, ki se začno 15. decembra 2009 ali kasneje, kar v našem pravnem okolju za vse primere, pri katerih je poslovno leto enako koledarskemu, pomeni, da bodo revizorji morali uporabljati te standarde pri revidiranju računovodskih izkazov za leto 2010. (Več o tem glej v Clarity of IAASB Standards – Completed.)

Ker na mednarodni ravni, zlasti v okviru Evropske unije, v zadnjem času tečejo obsežni razgovori o uporabnosti MSR za majhne in srednje velike družbe, velja poudariti, da sta IFAC in v njegovem okviru tudi IAASB zavzela stališče, da so MSR namenjeni organizacijam vseh velikosti, kar pa ne pomeni, da je vsak MSR pri vseh organizacijah uporabljen na enak način, in sicer:

- **Način revidiranja** je pri organizacijah različnih velikosti lahko različen, standard revidiranja, na katerem temelji ta način, in raven danega zagotovila, ki se zahteva od revizorja, pa morata biti enaka ne glede na velikost revidirane organizacije. Ker temelji celotna sestava MSR na načelih, lahko revizijski postopki, ki zagotavljajo doseganje revizijskih ciljev in skladnost z zahtevami, postavljenimi v MSR, pri revidiranju manjših in enostavnih organizacij do določene mere odstopajo od tistih, ki jih je treba opraviti pri velikih in sestavljenih organizacijah.
- Kot poudarja MSR 200 je revizor **dolžan upoštevati (zgolj) tiste MSR, ki so povezani z opravljanjem posamezne revizije**. MSR je povezan z opravljanjem posamezne revizije, če je veljaven in če obstajajo okoliščine, ki jih obravnava. Na primer MSR 600 – Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov) pogosto za majhne in srednje velike družbe ni uporaben – njim se ni treba usklajevati s številnimi zahtevami tega standarda, prav tako v zvezi s tem standardom ni treba pripravljati nobene dokumentacije. Kot primer naj navedem, da je pri enostavni reviziji majhne ali srednje velike družbe neuporabnih do ene tretjine od skupaj 36 MSR.
- Revizor mora zagotoviti skladnost z vsemi zahtevami posameznega MSR, razen če v okoliščina opravljanja revizije:
  - celoten MSR ni povezan z opravljanjem posamezne revizije;
  - posamezna zahteva ni uporabna, ker je pogojna, pogoji pa niso izpolnjeni.
- V izjemnih primerih lahko revizor **odstopi** tudi od zahteve, ki je v MSR povezana s posamezno revizijo, vendar mora zaradi tega **opraviti in dokumentirati ustrezne nadomestne revizijske postopke**.

Glede na navedene značilnosti MSR je način revidiranja vedno mogoče prilagoditi velikosti organizacije, ne da bi bile obenem kršene zahteve MSR.[1]

3. PREČIŠČENI STANDARDI

V okviru projekta »Za večjo jasnost« prečiščeni Mednarodni standardi revidiranja imajo novo sestavo, in sicer vključuje vsak standard naslednje sestavne dele:

[1] Podrobneje glej v International Standards on Auditing, Policy Statement.

- **Uvod**

  Uvodni del običajno vključuje namen in področje uporabe posameznega MSR, odgovornost, ki jo imajo revizor in drugi v povezavi z obravnavanim MSR in datum uveljavitve MSR.

- **Cilji**

  Vsak MSR po novem vključuje jasno določene revizorjeve cilje na revizijskem področju, ki ga obravnava posamezni MSR

- **Opredelitve pojmov**

  Zaradi boljšega razumevanja vključujejo MSR tudi opredelitve posebnih pojmov, ki jih vsebujejo.

- **Zahteve**

  Vsak cilj je podprt z jasno zapisanimi zahtevami. Zahteve so po dosedanjih konvencijah izražene v obvezujočem sedanjiku (na primer »revizor *pregleda«;* v angleškem jeziku je besedna zveza »the auditor shall«). Evropska unija sicer tovrstno izvirno angleško izrazoslovje trenutno prevaja v obvezujoči sedanjik, vendar se v primeru uredbe, ki bo vsebovala MSR, lahko zgodi, da bo zaradi poudarjanja revizorjevih obvez obveljala druga besedna zveza: »revizor mora«.

- **Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**

  Predviden način uporabe zahtev in drugo pojasnjevalno gradivo podrobneje razlagata, kaj posamezna zahteva pomeni oziroma katera področja pokriva, zato je ob koncu vsakega odstavka, ki navaja posamezno zahtevo v oklepaju označen sklic na ustrezne odstavke pojasnjevalnega gradiva, kar je zaradi boljše preglednosti zelo dobrodošlo. Pojasnjevalno gradivo vključuje tudi primere postopkov, ki utegnejo ustrezati danim okoliščinam.

  V pojasnjevalno gradivo je vključen tudi opis morebitnih posebnosti, veljavnih za revidiranje manjših organizacij in organizacij javnega sektorja.

Zaključena celota prečiščenih standardov – glede na standarde, ki so objavljeni na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo (odslej Inštitut) – vključuje:

- 20 standardov (19 MSR in MSOK 1), ki so bili oblikovno prečiščeni v skladu z novimi pravili in se glede na pri nas sedaj veljavne standarde razlikujejo v tem, da se pojavljajo v novi predpisani obliki, ki vključuje tudi določene vsebinske, zlasti pa terminološke spremembe, medtem ko obseg zahtev, ki jih standardi vsebujejo glede na sedaj veljavne ni bistveno spremenjen (preoblikovani - »*redrafted«* – standardi);
- 15 MSR, ki poleg preoblikovanja iz prve alineje vključujejo tudi nove vsebinske zahteve in njihova pojasnila (prenovljeni in preoblikovani – *»revised and redrafted«* – standardi)*;*

- 2 nova standarda, ki ju doslej nismo poznali in obravnavata obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivostih notranjega kontroliranja (MSR 265) in ovrednotenje napačnih navedb ugotovljenih pri revidiranju (MSR 450).

V nadaljevanju bom predstavila standarde po posameznih skupinah. Ker namen tega članka ni podroben opis vseh sprememb, ki jih vključujejo novi MSR, bom v tem poglavju navedla samo najpomembnejše nove zahteve v tistih standardih, ki so objavljeni prvič.

3.1. Oblikovno prečiščeni standardi

Izmed navedenih treh skupin nam bodo povzročali najmanj preglavic oblikovno prečiščeni MSR, kar pa ne pomeni, da ne bodo zahtevali nobenih naporov, povezanih z njihovim spoznavanjem. V zvezi s temi standardi se bo treba seznaniti zlasti z novim načinom njihovega predstavljanja in z njim povezanimi določenimi vsebinskimi spremembami, ki se odražajo tudi v naslovih MSR. Ti MSR so:

- MSR 210 – *Dogovor o pogojih revizijskih poslov*;
- MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih izkazov*;
- MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*;
- MSR 240 – *Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov*;
- MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*;
- MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*;
- MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*;
- MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*;
- MSR 500 – *Revizijski dokazi*;
- MSR 501 – *Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke*;
- MSR 510 – *Začetni revizijski posli – začetni saldi*;
- MSR 520 – *Analitični postopki*;
- MSR 530 – *Revizijsko vzorčenje*;
- MSR 560 – *Kasnejši dogodki*;
- MSR 570 – *Delujoče podjetje*;

- MSR 610 – *Uporaba dela notranjih revizorjev*;
- MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*;
- MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi*;
- MSR 720 – *Revizorjeva odgovornost za druge informacije v dokumentih, ki vključujejo revidirane računovodske izkaze*;
- MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter posle dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*.

3.2. Prenovljeni in preoblikovani standardi

Standardi, ki vključujejo poleg oblikovne in manjše vsebinske prenove še dodatne revizijske zahteve, so:

- MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja* (v Handbook 2009 razširjen od 17 na 30 strani glede na Handbook 2008);
- MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje* (razširjen od 7 na 24 strani);
- MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije* (razširjen od 5 na 9 strani);
- MSR 402 – *Revizijske rešitve v zvezi z organizacijo, ki uporablja storitve storitvene organizacije* (razširjen od 5 na 24 strani);
- MSR 505 – *Zunanje potrditve* (razširjen od 10 na 12 strani);
- MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti in ustreznimi razkritji* (razširjen od 30 na 46 strani, pri čemer predstavljata v 30 strani v lanskoletnem priročniku dva standarda (MSR 540 – *Revizija računovodskih ocen* in MSR 545 – *Revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti*, ki sta nadomeščena z novim MSR 540);
- MSR 550 – *Povezane osebe* (razširjen od 6 na 28 strani);
- MSR 580 – *Pisne predstavitve* (razširjen od 7 na 17 strani);
- MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)* (razširjen od 5 na 51 strani);
- MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka* (razširjen od 5 na 21 strani);

- MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*;
- MSR 706 – *Odstavki o poudarjanju zadeve in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja* (MSR 705 in 706 sta skupaj razširjena od 8 na 40 strani glede na MSR 701 – *Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja*, ki ga nadomeščata);
- MSR 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*;
- MSR 805 – *Posebni presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza*;
- MSR 810 – *Posli poročanja o povzetkih računovodskih izkazov* (MSR 800, 805 in 810 so skupaj razširjeni od 16 na 60 strani glede na MSR 800 – *Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene*, ki ga nadomeščata).

Že količinska sprememba (razširitev od 121 na 362 strani) nakazuje, da so zahteve in njihova pojasnila, ki jih bo pri revidiranju moral upoštevati revizor, na predstavljenih področjih opisani mnogo bolj podrobno, kot smo bili tega vajeni doslej.

3.3. Novi standardi

Poleg vseh omenjenih standardov sta v paket prenove vključena še dva nova standarda, in sicer:

- MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju* in
- MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo prepoznanih napačnih navedb*.

Ker sta oba standarda za nas nova, si ju oglejmo nekoliko podrobneje.

3.3.1. MSR 265

Revizorjev cilj, postavljen v povezavi s tem standardom, je primerno obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o ugotovljenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki so po revizorjevi strokovni presoji dovolj pomembne, da zaslužijo ustrezno pozornost.

Po MSR 265 obstaja pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju, kadar

- je kontrola vzpostavljena in deluje na način, ki ni sposoben pravočasno preprečiti ali odkriti in popraviti napačnih navedb v računovodskih izkazih;

- kontrole, ki bi bila potrebna za pravočasno preprečevanje ali odkrivanje in popravljanje napačnih navedb v računovodskih izkazih, ni.

Revizor je dolžan pravočasno in pisno obveščati o ugotovljenih bistvenih pomanjkljivostih na področju notranjega kontroliranja pristojne za upravljanje in poslovodstvo. Obenem mora pri revidiranem subjektu zagotoviti ustrezno razumevanje svojega delovanja, zaradi česar je v pisno obvestilo dolžan vključiti tudi pojasnilo, da je namen revizije izraziti mnenje o računovodskih izkazih in da vključuje revizija presojo le tistega dela notranjega kontroliranja, ki je povezan s pripravo računovodskih izkazov, in sicer z namenom, da bi bili opravljeni okoliščinam primerni revizijski postopki, ne pa, da bi bilo izraženo mnenje o učinkovitosti notranjega kontroliranja. Prav tako mora pojasniti, da je njegovo obveščanje omejeno na pomanjkljivosti, ki jih je ugotovil med revizijo in ki so po njegovi presoji dovolj pomembne, da je treba o njih obvestiti pristojne za upravljanje oziroma poslovodstvo.

3.3.2. MSR 450

Po MSR 450 je revizorjev cilj, da ovrednoti vpliv prepoznanih napačnih navedb na revizijo in vpliv morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze.

Če vrsta prepoznanih napačnih navedb in okoliščine njihovega nastanka nakazujejo, da utegnejo obstajati še druge napačne navedbe, ki so skupaj z že ugotovljenimi pomembne, ali če se seštevek med revizijo ugotovljenih napačnih navedb približa pomembnosti, določeni v skladu z MSR 320, mora revizor popraviti revizijsko strategijo in revizijski načrt.

O vseh prepoznanih napačnih navedbah, ugotovljenih med revizijo, je revizor dolžan obvestiti poslovodstvo in zahtevati ustrezne popravke. Preden ovrednoti vpliv nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze, mora revizor ponovno oceniti pomembnost, da bi ugotovil ali je glede na dejanske finančne izide še vedno ustrezna.

Revizor je dolžan o nepopravljenih napačnih navedbah in o njihovem posamičnem ali skupnem vplivu na mnenje v njegovem poročilu obvestiti tudi pristojne za upravljanje. Njegovo obvestilo mora obravnavati vsako pomembno nepopravljeno napačno navedbo posebej. Obenem mora zahtevati, da se nepopravljene napačne navedbe popravijo.

Revizor mora od poslovodstva in, kadar je primerno, tudi od pristojnih za upravljanje zahtevati pisno predstavitev o tem, ali so vplivi nepopravljenih napačnih navedb, posamično ali skupaj, nepomembni za celoto računovodskih izkazov. Povzetek takih napačnih navedb mora biti vključen v pisno predstavitev ali pa ji priložen.

4. PROBLEMI, POVEZANI Z UVELJAVLJANJEM NOVIH MSR V SLOVENSKIH RAZMERAH

Slovenska revizijska stroka se v povezavi z uveljavljanjem novih MSR srečuje z dvema bistvenima problemoma. Prvi je povezan s stroški prevajanja, ki so glede na sorazmerno majhnost slovenskega revizijskega trga nesorazmerno visoki. Zato je Slovenski inštitut za revizijo, čeprav nima nobene zakonske obveze za prevajanje, kot član IFAC, ki na podlagi podpisanega sporazuma lahko pridobi dovoljenje za prevajanje, zaprosil preko Ministrstva za finance za pomoč iz švicarskega sklada, ki je pod upravljanjem Svetovne banke namenjen hitrejšemu razvoju računovodskega poročanja v novih državah članicah Evropske unije.

Drug pereč problem je odsotnost ustrezne računalniško podprte revizijske metodologije za tiste slovenske revizijske družbe, ki niso vključene v mednarodne mreže. Na tem področju poskuša Inštitut stopiti v stik z norveško revizijsko institucijo, ki je za podporo izvajanja revidiranja v skladu z MSR razvila poseben revizijski program, ki je mednarodno priznan in ga je pripravljena tudi tržiti. S pogovori je Inštitut že zelo na začetku, vendar obstaja upanje, da bomo končno tudi za slovenske revizijske družbe našli dovolj kakovostno računalniško podprto rešitev.

Ne glede na oba problema pa ima Slovenija to prednost, da je uporaba MSR v obvezna že od leta 1993, zaradi česar bomo najverjetneje lažje osvojili spremembe kot revizorji tistih držav, ki so bile vajene svojih in drugačnih revizijskih rešitev, kot jih vsebujejo MSR.

5. VIRI

1. Clarity of IAASB Standards – Completed. Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (URL: http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0024), 3. 7. 2009.
2. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (Uradni list Evropske unije, št. 157/2006).
3. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2008 Edition. Part I. New York : International Federation of Accountants, 2008, 972 str.

4. Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control. 2009 Edition. New York : International Federation of Accountants, 2009, 828 str.

5. International Standards on Auditing. Policy Statement. Brussels: Federation of European Accountants, april 2009, 4 str.

6. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/2008).

7. IAASB Issues New Auditing Standard on Accounting Estimates and Fair Values; Establishes Task Force to Develop Guidance. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 13. februar 2008, 3 str.

8. Povzetki sestankov odbora za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (URL: http://www.ifac.org/IAASB/Meetings.php), 21. 9. 2006.

9. The Clarified Standards. IAASB Clarity Center (URL: http://web.ifac.org/clarity-center/the-clarified-standards), 22. 7. 2009.

SUMMARY ● *The article presents main characteristics of the Clarity Project initiated by International Auditing and Assurance Standards Board at the International Federation of Accountants in the field of auditing standards and completed in March 2009. Its main objective is to encourage greater use of the standards by improving the overall readability and understandability of the International Standards on Auditing (ISAs) through structural and drafting improvements. Since in Slovenia ISAs are mandatory on the basis of Auditing Act, they should be translated on a timely basis and supported by appropriate audit software. Due to the size of the Slovenian audit profession some problems are arising in connection with the translation and software support. They are expected to be solved on the basis of mutual cooperation between the Slovenian Institute of Auditors, the Agency for the Public Oversight of Auditing and the Ministry of Finance.*

Key Words ● *international Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, International Standards on Auditing, International Standard on Quality Control, Clarity Project.*