

Odbor za  
mednarodne  
standarde  
revidiranja in  
dajanja zagotovil

**MSR 260**  
December 2009

*Mednarodni standard revidiranja*

---

MSR 260

**OBVEŠČANJE PRISTOJNIH  
ZA UPRAVLJANJE**



International Federation  
of Accountants

Ta MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 260 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 260 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 260 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 260, *Communication with Those Charged with Governance*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 260 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 260 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 260 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 260 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934779-92-7

**MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 260****OBVEŠČANJE PRISTOJNIH ZA  
UPRAVLJANJE**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo  
15. decembra 2009 ali kasneje.)

**VSEBINA**

	Odstavek
<b>Uvod</b>	
Področje tega MSR	1–3
Vloga medsebojnega obveščanja	4–7
Datum uveljavitve	8
<b>Cilji</b>	9
<b>Opredelitev pojmov</b>	10
<b>Zahteve</b>	
Pristojni za upravljanje	11–13
Zadeve, o katerih je treba obveščati	14–17
Potek medsebojnega obveščanja	18–22
Dokumentacija	23
<b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>	
Pristojni za upravljanje	A1–A8
Zadeve, o katerih je treba obveščati	A9–A27
Potek medsebojnega obveščanja	A28–A44
Dokumentacija	A45

Dodatek 1: Posebne zahteve v MSOK 1 in v drugih MSR, ki se nanašajo na obveščanje pristojnih za upravljanje

Dodatek 2: Kakovostni vidiki računovodskih postopkov

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

## Uvod

### Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo nalogo, da obvešča pristojne za upravljanje pri reviziji računovodskih izkazov. Čeprav se ta MSR uporablja neodvisno od ustroja upravljanja in velikosti organizacije, se uporabljajo posebne presoje, kadar so vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije, ter za organizacije, ki kotirajo. Ta MSR ne postavlja zahtev o izmenjavi informacij s poslovanjem ali lastniki organizacije, če niso pristojni tudi za upravljanje.
2. Ta MSR je napisan za kontekst revizije računovodskih izkazov, vendar se prilagojen glede na okoliščine lahko uporablja tudi pri reviziji drugih računovodskih informacij iz preteklosti, kadar imajo pristojni za upravljanje nalogo nadzirati pripravo drugih računovodskih informacij iz preteklosti.
3. Zavedajoč se pomembnosti uspešnega obojestranskega obveščanja pri reviziji računovodskih izkazov, daje ta MSR krovni okvir za revizorjevo obveščanje pristojnih za upravljanje in opredeljuje nekatere posebne zadeve, o katerih jih je treba obveščati. Dodatne zadeve, o katerih je treba obveščati in ki dopolnjujejo zahteve tega MSR, so opredeljene v drugih MSR. (Glej Dodatek 1.) Poleg tega postavlja MSR 265<sup>1</sup> posebne zahteve glede obveščanja pristojnih za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih

<sup>1</sup> MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovanja o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*.

notranjega kontroliranja, ki jih je revizor ugotovil med revizijo. Nadaljnje zadeve, ki niso med zahtevami tega ali drugih MSR, je morda treba sporočiti na zahtevo zakona ali drugih predpisov po dogovoru z organizacijo ali na osnovi dodatnih zahtev v zvezi s sprejetim poslom, na primer standardov strokovne računovodske organizacije v državi. V tem MSR revizorja nič zadržuje pri obveščanju pristojnih za upravljanje o katerikoli drugi zadevi. (Glej odstavke A24–A27.)

### **Vloga medsebojnega obveščanja**

4. Ta MSR se osredotoča predvsem na revizorjevo obveščanje pristojnih za upravljanje. Vendar je dvostransko medsebojno obveščanje pomembno, ker pomaga:
  - a) revizorju in pristojnim za upravljanje, da spoznajo zadeve, ki so povezane z revizijo, in da razvijejo tvoren delovni odnos; pri razvoju tega odnosa ohrani revizor neodvisnost in nepristranskost;
  - b) revizorju, da pridobi od pristojnih za upravljanje informacije, ki so pomembne za revizijo; na primer pristojni za upravljanje lahko pomagajo revizorju pri spoznavanju organizacije in njenega okolja, pri ugotavljanju primernih virov za revizijske dokaze in pri zagotavljanju informacij o posebnih poslih ali dogodkih; in
  - c) pristojnim za upravljanje pri izpolnjevanju naloge nadziranja postopka računovodskega poročanja in s tem pri zmanjševanju tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.
5. Čeprav je revizor odgovoren za obveščanje o zadevah, ki jih zahteva ta MSR, je tudi poslovodstvo dolžno sporočiti pristojnim za upravljanje zadeve upravljalnega pomena. Revizorjevo obveščanje ne oprosti poslovodstva te dolžnosti. Podobno poslovodsko obveščanje pristojnih za upravljanje o zadevah, ki jih mora sporočiti revizor, revizorja ne oprosti odgovornosti, da jih obvešča. Poslovodsko obveščanje o teh zadevah pa lahko vpliva na obliko in čas revizorjevega obveščanja pristojnih za upravljanje.
6. Jasno obveščanje o določenih zadevah, za katere MSR zahtevajo obveščanje, je neločljiv sestavni del vsake revizije. Vendar pa MSR od revizorja ne zahtevajo, da bi izvajal

posebne postopke za prepoznavanje morebitnih drugih zadev, o katerih bi obveščal pristojne za upravljanje.

7. Zakon ali drugi predpisi lahko omejujejo revizorjevo obveščanje pristojnih za upravljanje o določenih zadevah. Zakoni ali drugi predpisi lahko na primer izrecno prepovedujejo obveščanje ali drug ukrep, ki bi lahko vplival na preiskavo ustreznega pooblaščenega organa o dejanskem ali dozdevnem nezakonitem dejanju. V nekaterih okoliščinah utegnejo biti možna navzkrižja med revizorjevimi obvezami o varovanju zaupnosti in o obveščanju zapletena. V takšnih primerih lahko revizor prouči, ali potrebuje pravni nasvet.

### **Datum uveljavitve**

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

### **Cilji**

9. Revizorjev cilji so:
  - a) jasno obveščanje pristojnih za upravljanje o revizorjevih nalogah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov ter o preglednem načrtu obsega in časa revizije;
  - b) pridobivanje za revizijo pomembnih informacij od pristojnih za upravljanje;
  - c) pravočasno obveščanje pristojnih za upravljanje o spoznanjih pri reviziji, ki so bistvena in pomembna za njihovo nalogo nadziranja postopka računovodskega poročanja;
  - d) podpiranje uspešnega obojestranskega obveščanja med revizorjem in pristojnimi za upravljanje.

### **Opredelitev pojmov**

10. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
  - a) pristojni za upravljanje – ena ali več oseb ali organizacij (na primer pooblaščenec), katerih naloga je nadziranje strateškega usmerjanja organizacije in obveznosti, povezanih z njeno odgovornostjo. To vključuje nadziranje postopka računovodskega poročanja. Pri nekaterih organizacijah v nekaterih pravnih ureditvah lahko pristojni za upravljanje vključujejo tudi

poslovodsko osebje, na primer izvršilne člane upravnega odbora v organizaciji zasebnega ali javnega sektorja, ali lastnika – poslovodjo. Za razpravo o raznovrstnosti ustroja uprav poglej odstavke A1–A8.

- b) poslovodstvo – ena ali več oseb, ki imajo nalogo vodenja poslovanja organizacije; pri nekaterih organizacijah v nekaterih pravnih ureditvah vključuje poslovodstvo nekatere ali vse pristojne za upravljanje, na primer izvršilne člane upravnega odbora, ali lastnika – poslovodjo.

## **Zahteve**

### **Pristojni za upravljanje**

11. Revizor določi eno ali več primernih oseb iz upravnega ustroja organizacije za medsebojno obveščanje. (Glej odstavke A1–A4.)

#### *Obveščanje podskupine pristojnih za upravljanje*

12. Če revizor obvešča podskupino pristojnih za upravljanje, na primer revizijsko komisijo ali posamezno osebo, se mora odločiti, ali je treba obveščati tudi organ upravljanja. (Glej odstavke A5–A7.)

#### *Vsi pristojni za upravljanje so vključeni v poslovođenje organizacije*

13. V nekaterih primerih so vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije, na primer v majhnem podjetju, kjer edini lastnik vodi organizacijo in nima nihče drug funkcije upravljanja. Če so v takih primerih obveščene o zadevah, ki jih zahteva ta MSR, osebe s poslovodskimi nalogami, in imajo te osebe tudi upravljalne naloge, ni treba ponovno obveščati teh istih oseb, kadar so v funkciji pristojnih za upravljanje. Te zadeve so navedene v odstavku 16(c). Vendar pa se mora revizor prepričati, da z obveščanjem oseb s poslovodskimi nalogami ustrezno obvesti tudi vse tiste osebe, ki bi jih sicer obveščal kot pristojne za upravljanje. (Glej odstavek A8.)

**Zadeve, o katerih je treba obveščati***Revizorjeve naloge v zvezi z revizijo računovodskih izkazov*

14. Revizor obvesti pristojne za upravljanje o svojih nalogah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, vključno s tem da:
  - a) je revizor odgovoren za oblikovanje in izražanje mnenja o računovodskih izkazih, ki jih je pripravilo poslovodstvo pod nadzorom pristojnih za upravljanje; in
  - b) revizija računovodskih izkazov ne odvezuje poslovodstva ali pristojnih za upravljanje njihove odgovornosti. (Glej odstavka A9–A10.)

*Načrtovani obseg in čas revizije*

15. Revizor obvesti pristojne za upravljanje o preglednem načrtu obsega in časa revizije. (Glej odstavke A11–A15.)

*Bistvene ugotovitve pri reviziji*

16. Revizor sporoči pristojnim za upravljanje naslednje zadeve: (Glej odstavek A16.)
  - a) Revizorjeva stališča o bistvenih kakovostnih vidikih računovodskih postopkov organizacije, vključno z računovodskimi usmeritvami, računovodskimi ocenami in razkritji v računovodskih izkazih. Po potrebi razloži revizor pristojnim za upravljanje, zakaj ocenjuje, da kakšen bistven računovodski postopek, ki je sprejemljiv glede na primeren okvir računovodskega poročanja, ni najustreznejši v posebnih okoliščinah organizacije. (Glej odstavek A17.)
  - b) Morebitne bistvene težave, ki jih je nepričakovano odkril pri reviziji. (Glej odstavek A18.)
  - c) Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije:
    - i. morebitne bistvene zadeve, ki so se pojavile pri reviziji in o katerih je razpravljajal s poslovodstvom ali ga je o njih obvestil; in (Glej odstavek A19.)
    - ii. pisne predstavitve, ki jih želi revizor.



- d) Morebitne druge zadeve, ki se pojavijo pri reviziji in ki so po revizorjevi strokovni presoji bistvene za nadziranje postopka računovodskega poročanja. (Glej odstavek A20.)

#### *Revizorjeva neodvisnost*

- 17. Pri organizacijah, ki kotirajo, sporoči revizor pristojnim za upravljanje:

- a) izjavo, da delovna skupina za posel in morebitni drugi iz revizijskega podjetja, podjetje, in kadar je tak primer, podjetja v mreži, izpolnjujejo ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti;
- b) in:

- i. vse povezave in druge zadeve med podjetjem, podjetji v mreži ter organizacijo, za katere bi lahko po revizorjevi strokovni presoji utemeljeno ocenili, da ogrožajo neodvisnost;

Med te zadeve sodi skupna vsota honorarjev, ki so bili zaračunani v obdobju, na katero se nanašajo revidirani računovodski izkazi za revizijske in nerevizijske storitve, ki so jih opravila podjetje in podjetja v mreži za organizacijo in za sestavne dele, ki jih organizacija obvladuje. Ti honorarji morajo biti razvrščeni v skupine tako, da omogočajo pristojnim za upravljanje oceniti učinek storitev na neodvisnost revizorja.

- ii. s tem povezana varovala, ki so bila uporabljena, da bi ugotovljene nevarnosti za neodvisnost odpravili ali jih zmanjšali na sprejemljivo raven. (Glej odstavke A21–A23.)

#### **Postopek medsebojnega obveščanja**

##### *Vzpostavitev postopka obveščanja*

- 18. Revizor sporoči pristojnim za upravljanje obliko, čas in predvideno splošno vsebino obvestil. (Glej odstavke A28–A36.)

*Oblike obveščanja*

19. Revizor obvešča pristojne za upravljanje o bistvenih ugotovitvah pri reviziji pisno, če po revizorjevi strokovni presoji ustno obveščanje ne bi bilo ustrezno. Ni potrebno, da bi pisno obveščanje obsegalo vse zadeve, ki so se pojavile med revizijo. (Glej odstavke A37–A39.)
20. O zadevah v zvezi z revizorjevo neodvisnostjo, ki jih zahteva odstavek 17, obvešča revizor pristojne za upravljanje pisno.

*Čas obveščanja*

21. Revizor obvešča pristojne za upravljanje pravočasno. (Glej odstavek A40–A41.)

*Ustreznost postopka medsebojnega obveščanja*

22. Revizor ovrednoti, ali je bilo obojestransko obveščanje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje ustrezno za namen revizije. Če ni bilo, revizor ovrednoti morebitni vpliv na revizorjevo ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe in na zmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze ter primerno ukrepa. (Glej odstavke A42–A44.)

**Dokumentacija**

23. Kadar so zadeve, katerih sporočanje zahteva ta MSR, sporočene ustno, jih revizor vključi v revizijsko dokumentacijo in navede, kdaj in komu so bile sporočene. Če so bile zadeve sporočene pisno, revizor obdrži kopijo sporočila za revizijsko dokumentacijo.<sup>2</sup> (Glej odstavek A45.)

\*\*\*

**Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo****Pristojni za upravljanje** (Glej odstavek 11.)

- A1. Ustroj upravljanja se razlikuje glede na pravno ureditev in glede na organizacijo ter odraža vplive kulturnega in zakonskega okolja ter velikost in značilnosti lastništva. Na primer:

---

<sup>2</sup> MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

- V nekaterih pravnih ureditvah obstaja nadzorni (v celoti ali pretežno neizvršilen) odbor, ki je zakonsko ločen od izvršilnega (poslovnega) odbora (dvtirna upravljalna struktura). V drugih pravnih ureditvah sta tako nadzorna kot izvršilna funkcija pravna odgovornost enega samega ali enovitega odbora (enotirna upravljalna struktura).
  - V nekaterih organizacijah imajo pristojni za upravljanje položaje, ki so neločljiv del pravnega ustroja organizacije, na primer direktorji družbe. V drugih, na primer nekaterih državnih organizacijah, je za upravljanje pristojen organ, ki ni sestavni del organizacije.
  - V nekaterih primerih so nekateri ali vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije. V drugih primerih pa pristojne za upravljanje in poslovanje predstavljajo različne osebe.
  - V nekaterih primerih so pristojni za upravljanje odgovorni za odobravanje<sup>3</sup> računovodskih izkazov organizacije (sicer ima to odgovornost poslovanje).
- A2. V večini organizacij je upravljanje kolektivna odgovornost organa upravljanja, kot so upravni odbor, nadzorni svet, partnerji, lastniki, uprava, svet guvernerjev, pooblaščenec ali podobne osebe. V nekaterih manjših organizacijah pa utegne biti za upravljanje pristojna ena oseba, na primer lastnik – poslovođa, kjer ni drugih lastnikov, ali en sam pooblaščenec. Če je upravljanje kolektivna odgovornost, so lahko posebne naloge dodeljene podskupini, kot je revizijska komisija, ali celo nekemu posamezniku, ki pomaga upravljalnemu organu pri izpolnjevanju njegovih odgovornosti. Druga možnost pa je, da ima podskupina ali posameznik lahko posebne, z zakonom določene naloge, ki se razlikujejo od nalog upravljalnega organa.
- A3. Zaradi take raznolikosti ta MSR ne more za vse revizije določiti ene osebe ali več oseb, ki jih mora revizor obveščati o posameznih zadevah. Poleg tega se v nekaterih primerih iz

---

<sup>3</sup> Kot je opisano v odstavku 40 v MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, pomeni imeti odgovornost za odobravanje v tem kontekstu pooblastilo za ugotovitev, da so bili pripravljeni vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkaze, vključno s pojasnili, ki so povezana z njimi.

veljavnega pravnega okvira ali iz drugih okoliščin posla morda ne da jasno ugotoviti ustreznih oseb, ki jih je treba obveščati, na primer v organizacijah, kjer upravljalni ustroj ni uradno opredeljen, kot so nekatere organizacije v družinski lasti, nekatere neprofitne organizacije in nekatere državne organizacije. V takih primerih se bo morda moral revizor posvetovati in dogovoriti z naročnikom posla o eni ustrezni osebi ali več ustreznih oseb, ki jih bo obveščal. Pri revizorjevem odločanju, koga bo obveščal, je pomembno poznavanje upravljalnega ustroja in postopkov v organizaciji, ki ga je pridobil v skladu z določili MSR 315.<sup>4</sup> Za obveščanje primerne osebe se lahko razlikujejo glede na zadevo, o kateri se obveščajo.

- A4. MSR 600 vsebuje posebne zadeve, o katerih morajo pristojne za upravljanje obveščati revizorji skupin.<sup>5</sup> Če je organizacija sestavni del skupine, so primerne osebe, ki jih obvešča revizor sestavnega dela, odvisne od okoliščin posla in od zadeve, o kateri jih mora obveščati. V nekaterih primerih lahko več sestavnih delov skupine izvaja iste posle v istem sistemu notranjega kontroliranja in z uporabo istih računovodskih metod. Kjer so pristojni za upravljanje teh sestavnih delov iste osebe (na primer skupni upravni odbor), se je mogoče izogniti podvajanju pri obveščanju s hkratno obravnavo teh sestavnih delov.

*Obveščanje podskupine pristojnih za upravljanje (Glej odstavek 12.)*

- A5. Ko revizor presoja o obveščanju podskupine pristojnih za upravljanje, lahko upošteva naslednje zadeve:
- odgovornost podskupine in organa upravljanja;
  - vrsto zadeve, o kateri mora obveščati;
  - ustrezne zakonske ali regulativne zahteve;
  - ali je podskupina pooblaščen za ukrepanje v zvezi s sporočenimi informacijami ter ali lahko pripravi

---

<sup>4</sup> MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

<sup>5</sup> MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov),* odstavki 46–49.

nadaljnje informacije in obrazložitve, ki jih utegne potrebovati revizor.

- A6. Ko se odloča, ali je treba sporočiti informacije, v celoti ali v obliki povzetka, tudi organu upravljanja, utegne na revizorja vplivati njegova ocena, kako uspešno in ustrezno sporoča podskupina pomembne informacije organu upravljanja. Revizor se lahko izogne dvoumnosti tako, da se pri sklepanju posla z naročnikom izrecno dogovori, da zadrži pravico neposrednega obveščanja organa upravljanja, razen če tega ne prepoveduje zakon ali drug predpis.
- A7. Revizijske komisije (ali podobne podskupine z različnimi imeni) obstajajo v mnogih pravnih ureditvah. Čeprav se lahko njihove posebne pristojnosti in funkcije razlikujejo, pa je obveščanje revizijske komisije, kjer ta obstaja, postalo ključna sestavina revizorjevega obveščanja pristojnih za upravljanje. Načela dobrega upravljanja priporočajo, da:
- je revizor vabljen, da se redno udeležuje sestankov revizijske komisije;
  - predsednik in po potrebi drugi člani revizijske komisije občasno sodelujejo z revizorjem;
  - se revizijska komisija vsaj enkrat letno sestane z revizorjem brez prisotnosti posloводства.

*Vsi pristojni za upravljanje so vključeni v poslovanje organizacije*  
(Glej odstavek 13)

- A8. V nekaterih primerih so vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije in je izvajanje zahtev o obveščanju prilagojeno tem razmeram. V takih primerih obveščanje oseb s poslovodskimi nalogami morda ne bi primerno informiralo vseh tistih, ki bi jih sicer revizor obveščal kot pristojne za upravljanje. Na primer v družbi, kjer so vsi člani upravnega odbora vključeni v poslovanje organizacije, nekateri od njih (na primer direktor trženja) morda ne bodo vedeli za bistvene zadeve, o katerih revizor razpravlja z nekim drugim direktorjem (na primer tistim, ki ima nalogo pripraviti računovodske izkaze).

**Zadeve, o katerih je treba obveščati**

*Revizorjeve naloge, povezane z revizijo računovodskih izkazov (Glej odstavek 14.)*

- A9. Revizorjeve naloge, povezane z revizijo računovodskih izkazov so pogosto vključene v listino o poslu ali drugačno primerno obliko pisnega dogovora, ki vsebuje dogovorjene pogoje posla. Izročitev kopije te listine o poslu ali drugačne primerne oblike pisnega dogovora pristojnim za upravljanje utegne biti ustrezen način, kako jih obvestiti o zadevah, kot so:
- Revizorjeva odgovornost za izvajanje revizije v skladu z MSR, ki vodi k izražanju mnenja o računovodskih izkazih. Zadeve, za katere MSR zahtevajo, da se o njih obvešča, zato vključujejo bistvene zadeve, ki se pojavijo med revizijo računovodskih izkazov in so pomembne za pristojne za upravljanje pri nadzoru postopka računovodskega poročanja.
  - Dejstvo, da MSR ne zahtevajo, da revizor oblikuje postopke za ugotavljanje dodatnih zadev, ki bi jih bilo treba sporočiti pristojnim za upravljanje.
  - Če je potrebno, revizorjeva obveznost sporočanja posebnih zadev, ki jih zahteva zakon ali drug predpis, dogovor z organizacijo ali dodatne zahteve v zvezi s poslom, na primer standardi strokovnega računovodskega organa v državi.
- A10. Zakon ali drug predpis, dogovor z organizacijo ali dodatne zahteve v zvezi s poslom lahko predpisujejo širše obveščanje pristojnih za upravljanje. Na primer:
- a) dogovor z organizacijo lahko določa posebne zadeve, ki jih je treba sporočiti, če izhajajo iz drugih storitev podjetja ali podjetja v mreži, razen revizije računovodskih izkazov; ali
  - b) pooblastilo revizorja v javnem sektorju lahko določa, da je treba obveščati o zadevah, ki jih opazi revizor pri drugem delu, kot na primer pri revizijah učinkovitosti.

*Načrtovani obseg in čas revizije (Glej odstavek 15.)*

A11. Obveščanje glede načrtovanega obsega in časa revizije utegne pomagati:

- a) pristojnim za upravljanje pri boljšem razumevanju posledic revizorjevega dela, pri razpravi z revizorjem o vprašanih tveganja in pojma pomembnosti in pri ugotavljanju katerihkoli področij, kjer bi lahko zahtevali, da revizor izvede dodatne postopke; in
- b) revizorju, da bolje spozna organizacijo in njeno okolje.

A12. Pri obveščanju pristojnih za upravljanje o načrtovanem obsegu in času revizije je treba paziti, da ni ogrožena uspešnost revizije, zlasti tam, kjer so nekateri ali vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije. Obveščanje, na primer o vrsti in času podrobnih revizijskih postopkov, utegne zmanjšati uspešnost teh postopkov, ker postanejo preveč predvidljivi.

A13. Sporočene zadeve lahko obsegajo:

- revizorjev predlog, kako bo obravnaval bistvena tveganja pomembno napačne navedbe bodisi zaradi prevare bodisi zaradi napake;
- revizorjevo stališče do vprašanj notranjega kontroliranja, ki so pomembna za revizijo;
- uporabo zamisli pomembnosti v kontekstu revizije.<sup>6</sup>

A14. Druge zadeve v zvezi z načrtovanjem, ki utegnejo biti primerne za razpravo s pristojnimi za upravljanje, vključujejo:

- kjer ima organizacija vzpostavljeno notranjo revizijo, obseg, do katerega bo revizor uporabljal delo notranje revizije, ter način, kako bodo zunanji in notranji revizorji najbolje tvorno sodelovali in se pri sodelovanju medsebojno dopolnjevali;
- stališča pristojnih za upravljanje o:

---

<sup>6</sup> MSR 320 – Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.

- primernih osebah za medsebojno obveščanje v upravljalnem ustroju organizacije;
- razporeditvi nalog med pristojnimi za upravljanje ter poslovodstvom;
- ciljih in strategijah organizacije ter s tem povezanimi poslovnimi tveganji, ki bi lahko povzročila pomembno napačne navedbe;
- zadevah, ki si po presoji pristojnih za upravljanje med revizijo zaslužijo posebno pozornost, in katerihkoli področjih, za katera pristojni za upravljanje zahtevajo izvedbo dodatnih postopkov;
- bistvenih sporočilih regulatorjem;
- drugih zadevah, za katere pristojni za upravljanje ocenjujejo, da lahko vplivajo na revizijo računovodskih izkazov;
- obnašanje, zavest in delovanje pristojnih za upravljanje glede:
  - a) notranjega kontroliranja organizacije in njegovega pomena v organizaciji, vključno s tem, kako pristojni za upravljanje nadzirajo uspešnost notranjega kontroliranja; in
  - b) odkrivanja in verjetnosti prevar;
- ukrepe pristojnih za upravljanje kot odziv na razvoj računovodskih standardov, prakse upravljanja družb, borznih pravil in s temi zadevami povezane zadeve;
- odzive pristojnih za upravljanje na predhodno medsebojno obveščanje z revizorjem.

A15. Čeprav utegne medsebojno obveščanje s pristojnimi za upravljanje pomagati revizorju pri načrtovanju obsega in časa revizije, to ne spremeni revizorjeve izključne odgovornosti, da pripravi celovito revizijsko strategijo in revizijski načrt, vključno z vrsto, časovno razporeditvijo in obsegom potrebnih postopkov, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze.



*Bistvene ugotovitve pri reviziji* (Glej odstavek 16.)

A16. Sporočanje ugotovitev pri reviziji lahko vključuje zahtevo za nadaljnje informacije od pristojnih za upravljanje z namenom dopolnitve pridobljenih revizijskih dokazov. Revizor lahko na primer potrdi, da pristojni za upravljanje na enak način razumejo dejstva in okoliščine, pomembne za posebne posle ali dogodke.

Bistveni kakovostni vidiki računovodskih postopkov (Glej odstavek 16(a).)

A17. Okviri računovodskega poročanja običajno dovoljujejo, da organizacija pripravi računovodske ocene ter presoja o računovodskih usmeritvah in razkritjih v računovodskih izkazih. Odprto in tvorno obveščanje o bistvenih kakovostnih vidikih računovodskih postopkov v organizaciji lahko vključuje pojasnila o sprejemljivosti bistvenih računovodskih postopkov. Dodatek 2 opredeljuje zadeve, ki so lahko vključene v to obveščanje.

Bistvene težave, odkrite pri reviziji (Glej odstavek 16(b).)

A18. Bistvene težave, odkrite pri reviziji, obsegajo zadeve, kot so na primer:

- bistveno odlašanje posloводства pri zagotavljanju zahtevanih informacij;
- nepotrebno kratek rok za dokončanje revizije;
- nepričakovano velik napor, potreben za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov;
- nedosegljivost pričakovanih informacij;
- omejitve, ki jih revizorju postavi posloводство;
- nepripravljenost posloводства, da pripravi ali razširi oceno sposobnosti organizacije za nadaljevanje kot delujoče podjetje, kadar se to zahteva.

V nekaterih okoliščinah utegnejo take težave predstavljati omejitvev področja, ki vodi do prilagoditve revizorjevega mnenja.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> MSR 705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.

Bistvene zadeve, o katerih se razpravlja s poslovodstvom ali se ga obvesti (Glej odstavek 16(c)(i).)

A19. Bistvene zadeve, o katerih se razpravlja s poslovodstvom ali se ga obvesti, lahko obsegajo zadeve, kot so:

- poslovni pogoji, ki vplivajo na organizacijo, ter poslovni načrti in usmeritve, ki utegnejo vplivati na tveganja pomembno napačne navedbe;
- presoje o posvetovanju poslovodstva z drugimi računovodskimi strokovnjaki glede računovodskih in revizijskih zadev;
- razprave in dopisovanje v povezavi z začetnim ali ponovnim imenovanjem revizorja glede računovodskih postopkov, uporabe revizijskih standardov ali cen za revizijo ali druge storitve.

Druge bistvene zadeve, pomembne za postopek računovodskega poročanja (Glej odstavek 16(d).)

A20. Druge bistvene zadeve, ki se pojavijo pri reviziji in so neposredno pomembne za pristojne za upravljanje pri nadziranju postopka računovodskega poročanja, lahko vključujejo zadeve, kot so pomembno napačne navedbe dejstev ali pomembne neskladnosti informacij, ki spremljajo revidirane računovodske izkaze, ki so bile popravljene.

*Revizorjeva neodvisnost* (Glej odstavek 17.)

A21. Revizor je dolžan izpolniti ustrezne etične zahteve v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost.<sup>8</sup>

A22. Povezave in druge zadeve ter varovala, ki jih je treba sporočati, se glede na okoliščine posla razlikujejo, vendar se običajno nanašajo na:

- a) nevarnosti za neodvisnost, ki so lahko razvrščene kot nevarnosti zasledovanja lastnih interesov, nevarnosti pregledovanja lastnega dela, nevarnosti zastopanja,

---

<sup>8</sup> MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 14.

nevarnosti prevelike domačnosti in nevarnosti ustrahovanja; in

- b) varovala, ki jih postavljajo stroka, zakonodaja ali drug predpis, varovala v organizaciji ter varovala, vgrajena v sisteme in postopke podjetja.

Obveščanje, ki ga zahteva odstavek 17(a), utegne vsebovati nenamerno kršitev ustreznih etičnih zahtev v zvezi z revizorjevo neodvisnostjo ter kakršnekoli izvedene ali predlagane popravljalne ukrepe.

- A23. Zahteve v zvezi z obveščanjem glede revizorjeve neodvisnosti, ki veljajo za organizacije, ki kotirajo, so lahko ustrezne tudi za nekatere druge organizacije, zlasti tiste, ki utegnejo biti pomembne za javni interes, ker pokrivajo interese širokega kroga ljudi zaradi svoje dejavnosti, velikosti ali pravne oblike. Primeri organizacij, ki ne kotirajo, vendar pa utegne biti obveščanje o revizorjevi neodvisnosti primerno, vključujejo organizacije javnega sektorja, kreditne institucije, zavarovalnice in pokojninske sklade. Na drugi strani pa utegnejo obstajati razmere, v katerih obveščanje glede neodvisnosti morda ni smiselno, na primer tam, kjer so bili vsi pristojni za upravljanje seznanjeni z ustreznimi dejstvi med svojimi poslovodskimi dejavnostmi. To je zlasti verjetno, če organizacijo vodi lastnik – poslovodja in če revizorjevo podjetje in podjetja v mreži nimajo veliko stikov z organizacijo, razen revizije računovodskih izkazov.

*Dodatne zadeve* (Glej odstavek 3.)

- A24. Nadzor poslovodstva s strani pristojnih za upravljanje vključuje zagotavljanje, da organizacija vzpostavi, izvaja in vzdržuje primerno notranje kontroliranje glede zanesljivosti računovodskega poročanja, uspešnosti in učinkovitosti delovanja ter spoštovanja ustreznih zakonov in drugih predpisov.
- A25. Revizor utegne opaziti dodatne zadeve, ki niso nujno povezane z nadzorom postopka računovodskega poročanja, so pa verjetno bistvene za naloge pristojnih za upravljanje pri nadziranju strateških usmeritev organizacije ali za obveznosti organizacije, povezane z njeno odgovornostjo. Take zadeve lahko obsegajo, na primer, bistvena vprašanja struktur ali

postopkov upravljanja ter bistvene odločitve ali ukrepe višjega posloводства brez ustreznega pooblastila.

A26. Pri odločanju, ali naj obvesti pristojne za upravljanje o dodatnih zadevah, lahko revizor o takih zadevah, ki jih je opazil, razpravlja s poslovodstvom na ustrezni ravni, razen če to v danih okoliščinah ni primerno.

A27. Če revizor obvesti pristojne za upravljanje o dodatni zadevi, utegne biti primerno, da jih opozori, da:

- a) prepoznavanje in sporočanje takih zadev sodi k namenu revizije, da oblikuje mnenje o računovodskih izkazih;
- b) razen postopkov, ki so potrebni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, v povezavi s temi zadevami ni bilo opravljenih nobenih postopkov; in
- c) ni bilo opravljenih nobenih postopkov za ugotavljanje, ali obstajajo še druge take zadeve.

### **Potek medsebojnega obveščanja**

*Vzpostavitev postopka obveščanja (Glej odstavek 18.)*

A28. Jasno obveščanje o revizorjevih nalogah, o načrtovanem obsegu in času revizije ter o pričakovani splošni vsebini obveščanja pomaga vzpostaviti temelj za uspešno obojestransko obveščanje.

A29. K uspešnemu obojestranskemu obveščanju lahko prispevajo tudi razprave o:

- namenu obveščanja: če je namen jasen, so revizor in pristojni za upravljanje v boljšem položaju glede medsebojnega razumevanja bistvenih vprašanj in pričakovanih učinkov kot posledice postopka obveščanja;
- obliki medsebojnega obveščanja;
- osebah iz revizijske delovne skupine ter osebah izmed pristojnih za upravljanje, ki se bodo medsebojno obveščale o posameznih zadevah;
- revizorjevem pričakovanju, da bo obveščanje obojestransko in da bodo pristojni za upravljanje sporočali revizorju zadeve, ki jih ocenjujejo kot pomembne za revizijo, na primer strateške odločitve, ki

utegnejo bistveno vplivati na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, sum ali odkritje prevare ter pomisleki o neoporečnosti ali sposobnosti višjega posloводства;

- postopku izvajanja ukrepov in povratnega poročanja v zvezi z zadevami, ki jih je sporočil revizor;
- postopku izvajanja ukrepov in povratnega poročanja v zvezi z zadevami, ki so jih sporočili pristojni za upravljanje.

A30. Postopek medsebojnega obveščanja se bo razlikoval glede na okoliščine, vključno z velikostjo in upravljalnim ustrojem organizacije, od načina, kako delujejo pristojni za upravljanje, in od revizorjevega stališča o bistvenosti zadev, ki naj bi jih sporočali. Težave pri vzpostavljanju uspešnega obojestranskega obveščanja utegnejo nakazovati, da obveščanje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje ne ustreza namenu revizije. (Glej odstavek A44.)

#### Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A31. Pri revizijah manjših organizacij lahko revizor obvešča pristojne za upravljanje na manj strukturiran način kot pri revizijah organizacij, ki kotirajo, ali večjih organizacij.

#### Obveščanje posloводства

A32. Med običajnim potekom revizije se lahko s posloводstvom razpravlja o mnogih zadevah, vključno z zadevami, za katere ta MSR zahteva sporočanje pristojnim za upravljanje. Take razprave potrjujejo izvršilno odgovornost posloводства za vodenje poslovanja organizacije in zlasti njegovo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov.

A33. Pred sporočanjem zadev pristojnim za upravljanje lahko revizor o njih razpravlja s posloводstvom, razen če to ni primerno. Na primer, s posloводstvom utegne biti neprimerno razpravljati o vprašanjih njegove sposobnosti ali neoporečnosti. Poleg potrjevanja izvršilne odgovornosti posloводства utegnejo te začetne razprave pojasniti določena dejstva in vprašanja ter dajejo posloводstvu priložnost, da zagotovi nadaljnje informacije in razlage. Podobno lahko revizor razpravlja o zadevah z notranjim revizorjem, preden

jih sporoči pristojnim za upravljanje, če ima organizacija vzpostavljeno notranje revidiranje.

#### Obveščanje tretjih oseb

A34. Pristojni za upravljanje utegnejo želei, da se tretjim osebam, na primer bankirjem ali določenim regulativnim organom, zagotovijo kopije revizorjevih pisnih obvestil. V nekaterih primerih utegnejo biti razkritja tretjim osebam nezakonita ali drugače neprimerna. Kadar je pisno obvestilo, ki je bilo pripravljeno za pristojne za upravljanje, predano tretjim osebam, je glede na okoliščine lahko pomembno, da se tretjim osebam sporoči, da obvestilo ni bilo pripravljeno zanje, na primer z navedbo v pisnem obvestilu pristojnim za upravljanje:

- a) da je bilo pisno obvestilo pripravljeno za izključno uporabo pristojnih za upravljanje in, kjer je tak primer, posloводства skupine in revizorja skupine ter da se tretje osebe ne smejo zanašati nanj;
- b) da revizor ne prevzema nobene odgovornosti do tretjih oseb; in
- c) kakršnihkoli omejitev za razkrivanje in posredovanje tretjim osebam.

A35. V nekaterih pravnih ureditvah utegne zakon ali drug predpis zahtevati, da revizor:

- opozori regulativni ali oblastni organ na določene zadeve iz obvestil pristojnim za upravljanje; na primer, v nekaterih državah je revizorjeva dolžnost, da poroča organom o napačnih navedbah, če posloводство in pristojni za upravljanje ne izvedejo popravljalnih ukrepov;
- predloži kopije določenih poročil, pripravljenih za pristojne za upravljanje, ustreznim regulativnim organom ali organom, ki financirajo organizacijo, ali drugim organom, na primer glavni pristojni oblasti pri organizacijah javnega sektorja; ali
- omogoči javni dostop do poročil, pripravljenih za pristojne za upravljanje.

A36. Če zakon ali drug predpis ne zahteva, da zagotovi tretjim osebam kopijo svojih pisnih obvestil pristojnim za upravljanje, utegne revizor potrebovati predhodno soglasje pristojnih za upravljanje, preden to stori.

*Oblike obveščanja (Glej odstavka 19–20.)*

A37. Uspešno medsebojno obveščanje utegne obsegati strukturirane predstavitve in pisna poročila, pa tudi manj strukturirano obveščanje, vključno z razpravami. O ostalih zadevah, razen tistih, določenih v odstavkih 19 in 20, lahko revizor obvešča ustno ali pisno. Pisna obvestila lahko vključujejo listino o poslu, ki jo prejmejo pristojni za upravljanje.

A38. Poleg bistvenosti posamezne zadeve lahko na obliko medsebojnega obveščanja (na primer, ali naj bo obveščanje ustno ali pisno, koliko naj bo pri obveščanju podrobnosti ali povzemanja, ali obveščati na strukturiran ali preprost način) vplivajo naslednji dejavniki:

- ali je bila zadeva zadovoljivo rešena;
- ali je poslovodstvo o zadevi predhodno poročalo;
- velikost, poslovni ustroj, okolje kontroliranja in pravni ustroj organizacije;
- pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen dejstvo, ali revizor v tej organizaciji izvaja tudi revizijo računovodskih izkazov za splošen namen;
- zakonske zahteve (v nekaterih pravnih ureditvah je obvezno obveščanje pristojnih za upravljanje v obliki, ki jo predpiše zakon v državi);
- pričakovanja pristojnih za upravljanje, vključno z dogovori z revizorjem glede občasnih sestankov ali sporočil;
- obseg stikov in razgovorov, ki jih ima revizor s pristojnimi za upravljanje;
- ali je prišlo do bistvenih sprememb v sestavi organa upravljanja.

A39. Če se razpravlja o pomembni zadevi s posameznim članom izmed pristojnih za upravljanje, na primer s predsednikom

revizijske komisije, utegne biti primerno, da revizor povzame zadevo v kasnejših obvestilih, tako da dobijo vsi pristojni za upravljanje popolno in uravnoteženo informacijo.

*Čas obveščanja* (Glej odstavek 21.)

A40. Primeren čas za obveščanje se bo spreminjal glede na okoliščine revizijskega posla. Pomembne okoliščine vključujejo bistvenost in vrsto zadeve ter pričakovane ukrepe, ki naj bi jih izvedli pristojni za upravljanje. Na primer:

- Obveščanje o zadevah načrtovanja se lahko pogosto opravi na začetku revizije in pri začetnem revizijskem poslu utegne biti del dogovora o pogojih posla.
- Utegne biti primerno, da se o bistveni težavi, odkriti med revizijo, obvesti takoj, čim je to možno, če lahko pristojni za upravljanje pomagajo revizorju odstraniti težavo ali če verjetno vodi k prilagojenemu mnenju. Podobno utegne revizor, takoj ko je mogoče, ustno obvestiti pristojne za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih notranjega kontroliranja, ki jih je opazil, še preden jih sporoči pisno, kot to zahteva MSR 265.<sup>9</sup> Obvestila glede neodvisnosti utegnejo biti primerna, kadarkoli se opravljajo bistvene presoje o nevarnostih za neodvisnost in ustreznih varovalih, na primer pri sprejemanju posla za nerevizijske storitve in pri zaključni razpravi. Zaključna razprava je lahko tudi časovno primerna za sporočanje ugotovitev iz revizije, vključno z revizorjevimi stališči o kakovostnih vidikih računovodskih postopkov v organizaciji.
- Pri revidiranju obojih računovodskih izkazov, za splošni namen in za poseben namen, utegne biti primerno usklajevati čas obveščanja.

A41. Ostali dejavniki, ki so lahko pomembni za časovno usklajevanje obveščanja, vključujejo:

- velikost, poslovni ustroj, okolje kontroliranja in pravni ustroj revidirane organizacije;

---

<sup>9</sup> MSR 265, odstavka 9 in A14.



- kakršnekoli zakonske obveze za sporočanje določenih zadev v določenem časovnem okviru;
- pričakovanja pristojnih za upravljanje, vključno z dogovori z revizorjem glede občasnih sestankov ali sporočil;
- čas, ko revizor ugotovi določene zadeve; na primer, lahko se zgodi, da revizor ne ugotovi določene zadeve (na primer, nespoštovanja zakona) pravočasno, da bi se izvedel preprečevalni ukrep, vendar pa utegne obveščanje o zadevi omogočiti izvajanje popravljalnih ukrepov.

*Ustreznost poteka medsebojnega obveščanja (Glej odstavek 22.)*

A42. Revizorju ni treba oblikovati posebnih postopkov za podporo ovrednotenju obojestranskega obveščanja med revizorjem in pristojnimi za upravljanje; ovrednotenje lahko temelji na ugotovitvah, ki izhajajo iz opravljenih revizijskih postopkov za druge namene. Take ugotovitve so lahko:

- Primernost in pravočasnost ukrepov, ki so jih izvedli pristojni za upravljanje kot odziv na zadeve, ki jih je izpostavil revizor. Če bistvene zadeve, izpostavljene v predhodnih obvestilih, niso bile uspešno obravnavane, utegne biti primerno, da revizor poizve, zakaj niso bili izvedeni primerni ukrepi, in da presodi, ali naj zadeve ponovno izpostavi. Tako se izogne tveganju, da bi dajal vtis, da je zadovoljen z načinom obravnavanja zadeve ali da zadeva ni več bistvena.
- Očitna odkritost pristojnih za upravljanje pri medsebojnem obveščanju z revizorjem.
- Pripravljenost in zmožnost pristojnih za upravljanje, da se sestajajo z revizorjem brez prisotnosti poslovodstva.
- Očitna sposobnost pristojnih za upravljanje, da v celoti razumejo zadeve, ki jih je predlagal revizor; na primer obseg, do katerega pristojni za upravljanje raziščejo probleme in proučijo predlagana priporočila.
- Težave pri vzpostavljanju medsebojnega razumevanja s pristojnimi za upravljanje glede oblike, časa in pričakovane splošne vsebine obveščanja.
- Kjer so vsi ali nekateri od pristojnih za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije, jasno predstavo o

tem, kako zadeve, o katerih razpravljajo z revizorjem, vplivajo tako na njihove širše upravljalne naloge kot tudi na njihove poslovodske naloge.

- Ali obojestransko obveščanje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje izpolnjuje ustrezne zakonske in regulativne zahteve.

A43. Kot je omenjeno v odstavku 4, uspešno obojestransko obveščanje pomaga tako revizorju kot pristojnim za upravljanje. Poleg tega MSR 315 opredeljuje udeležbo pristojnih za upravljanje, vključno z njihovim sodelovanjem z morebitno notranjo revizijo in z zunanjimi revizorji, kot sestavino okolja kontroliranja v organizaciji.<sup>10</sup> Pomanjkljivo obojestransko obveščanje utegne nakazovati nezadovoljivo okolje kontroliranja in lahko vpliva na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe. Obstojata tudi tveganja, da morda revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih.

A44. Če obojestransko obveščanje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje ni ustrezno in se stanja ne da popraviti, lahko revizor ukrepa na naslednje načine:

- prilagodi revizorjevo mnenje na osnovi omejitve področja;
- pridobi pravni nasvet o posledicah različnega ravnanja;
- obvesti tretje osebe (na primer regulatorja) ali višjo raven v upravljalnem ustroju, ki je zunaj organizacije; na primer lastnike družbe (na primer delničarje na skupščini) ali v javnem sektorju pristojnega vladnega ministra ali parlament.
- izstopi iz posla, če je izstop možen v skladu z ustreznim zakonom ali drugim predpisom.

#### **Dokumentacija** (Glej odstavke 23.)

A45. Dokumentiranje ustnega obveščanja lahko vključuje kopijo zapisnikov, ki jih pripravi organizacija in se hranijo kot del

---

<sup>10</sup> MSR 315, odstavek A70.

---

revizijske dokumentacije, kjer so ti zapisniki ustrezen zapis obveščanja.

**Dodatek 1**

(Glej odstavek 3.)

**Posebne zahteve v MSOK 1 in v drugih MSR, ki se nanašajo na obveščanje pristojnih za upravljanje**

Ta dodatek navaja odstavke v MSOK 1<sup>11</sup> in v drugih MSR, ki veljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje in ki vsebujejo zahteve za sporočanje določenih zadev pristojnim za upravljanje. Seznam ni nadomestilo za presojanje zahtev ter z njimi povezane uporabe in drugega pojasnjevalnega gradiva v MSR.

- MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti za podjetja, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, odstavek 30(a).
- MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavki 21, 38(c)(i) in 40–42.
- MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavki 14, 19 in 22–24.
- MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*, odstavek 9.
- MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavka 12–13.
- MSR 505 – *Zunanje potrditve*, odstavek 9.
- MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, odstavek 7.
- MSR 550 – *Povezane stranke*, odstavek 27.
- MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavki 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) in 17.
- MSR 570 – *Delujoče podjetje*, odstavek 23.

---

<sup>11</sup> MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti za podjetja, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*.

- MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*, odstavek 49.
- MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavki 12, 14, 19(a) in 28.
- MSR 706 – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 9.
- MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi*, odstavek 18.
- MSR 720 – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze*, odstavki 10, 13 in 16.

## Dodatek 2

(Glej odstavek 16(a) in A17.)

### Kakovostni vidiki računovodskih postopkov

Obveščanje, ki ga zahteva odstavek 16(a) in ga obravnava odstavek A17, lahko vključuje naslednje zadeve:

#### Računovodske usmeritve

- Primernost računovodskih usmeritev v posebnih okoliščinah organizacije ob upoštevanju nujnosti, da se uravnotežijo stroški zagotavljanja informacij s pričakovano koristjo za uporabnike računovodskih izkazov organizacije. Kjer obstajajo različne sprejemljive računovodske usmeritve, lahko obveščanje vključuje opredelitev tistih postavk računovodskih izkazov, na katere vplivajo izbor bistvenih računovodskih usmeritev kot tudi informacije o računovodskih usmeritvah, ki jih uporabljajo v podobnih organizacijah.
- Začetni izbor in spremembe bistvenih računovodskih usmeritev, vključno z uporabo novih objavljenih računovodskih pravil. Obveščanje lahko vključuje: učinek časa in načina spremembe v računovodskih usmeritvah na tekoči in bodoči dobiček organizacije ter časovno uskladitev spremembe v računovodskih usmeritvah glede na pričakovana nova računovodska pravila.
- Učinek bistvenih računovodskih usmeritev na spornih ali novih področjih (ali na tistih, ki so edinstveni v panogi, zlasti če za ta področja ni veljavnih navodil ali splošnih pravil).
- Učinek časovnega usklajevanja poslov glede na obdobje, v katerem so knjiženi.

#### Računovodske ocene

- Za postavke, za katere so bistvene ocene, zadeve, ki so obravnavane v MSR 540,<sup>12</sup> vključno z, na primer:
  - poslovodsko opredelitvijo računovodskih ocen;
  - poslovodskimi postopki za pripravo računovodskih ocen;

---

<sup>12</sup> MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij.*

- tveganji pomembno napačne navedbe;
- znaki možne poslovske pristranskosti;
- razkritjem ocenjevalne negotovosti v računovodskih izkazih.

### **Razkritja v računovodskih izkazih**

- Problemi pri oblikovanju posebno občutljivih razkritij v računovodskih izkazih in z njimi povezane uporabljene presoje (na primer razkritja glede priznavanja prihodkov, povračil, delujočega podjetja, kasnejših dogodkov in glede pogojnih postavk).
- Splošna nevtralnost, doslednost in jasnost razkritij v računovodskih izkazih.

### **Povezane zadeve**

- Možen učinek bistvenih tveganj, izpostavljenosti in negotovosti na računovodske izkaze, kot je na primer pravdanje v teku, ki je razkriti v računovodskih izkazih.
- Obseg, do katerega vplivajo na računovodske izkaze nenavadni posli, vključno z neponavljajočimi se zneski, ki so bili priznani v revidiranem obdobju, in obseg, do katerega so taki posli ločeno razkriti v računovodskih izkazih.
- Dejavniki, ki vplivajo na knjigovodsko vrednost sredstev in obveznosti, vključno z osnovami za določanje dobe koristnosti za opredmetena in neopredmetena sredstva v organizaciji. Obveščanje lahko pojasni, kako so bili izbrani dejavniki, ki vplivajo na knjigovodske vrednosti, in kako bi drugi možni izbori vplivali na računovodske izkaze.
- Izbirno popraviljanje napačnih navedb, na primer popraviljanje napačnih navedb, ki učinkujejo na povečanje izkazanega dobička, ne pa tistih, ki učinkujejo na zmanjšanje izkazanega dobička.