

Mednarodni standard revidiranja

MSR 265

**OBVEŠČANJE
PRISTOJNIH ZA UPRAVLJANJE
IN POSLOVODSTVA
O POMANJKLJIVOSTIH PRI
NOTRANJEM
KONTROLIRANJU**



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju*, 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 265 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 265 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 265 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*, 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 265 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 265 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 265 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 265 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 265**OBVEŠČANJE PRISTOJNIH ZA
UPRAVLJANJE IN POSLOVODSTVA O
POMANJKLJIVOSTIH PRI NOTRANJEM
KONTROLIRANJU**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1–3
Datum uveljavitve	4
Cilj	5
Opredelitev pojmov	6
Zahteve	7–11
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Odločitev o tem, ali so bile ugotovljene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju	A1–A4
Bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju	A5–A11
Obveščanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju	A12–A30

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivosti pri notranjem*

kontroliranju 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 odgovornost, da pristojne za upravljanje in poslovodstvo primerno obvešča o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju,¹ ki jih je ugotovil pri reviziji računovodskih izkazov. Ta MSR ne nalaga revizorju dodatnih nalog glede spoznavanja notranjega kontroliranja ter načrtovanja in izvajanja preizkusov kontrol v večjem obsegu, kot je zahtevano v MSR 315 in MSR 330.² MSR 260³ postavlja nadaljnje zahteve in daje navodila glede revizorjeve odgovornosti, da pristojne za upravljanje obvešča o reviziji.
2. Revizor se mora seznaniti z notranjim kontroliranjem, pomembnim za revizijo, kadar prepoznava in ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe.⁴ Pri tem ocenjevanju tveganj revizor prouči notranje kontroliranje zato, da lahko načrtuje revizijske postopke, ki so v danih okoliščinah primerni, ne pa zato, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja. Revizor lahko pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju ugotovi ne le med postopki za ocenjevanje tveganj, ampak tudi v drugih fazah revizije. Ta MSR določa, o katerih ugotovljenih pomanjkljivostih mora revizor obveščati pristojne za upravljanje in poslovodstvo.
3. Nič v tem MSR revizorju ne preprečuje, da ne bi pristojnih za upravljanje in poslovodstva obveščal tudi o drugih zadevah notranjega kontroliranja, ki jih je ugotovil med revizijo.

¹ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavka 4 in 12.

² MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

³ MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*.

⁴ MSR 315, odstavek 12. V odstavkih A60–A65 so navodila o kontrolah, ki so pomembne za revizijo.

Datum uveljavitve

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

Cilj

5. Revizorjev cilj je, da primerno obvešča pristojne za upravljanje in poslovodstvo o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki jih je ugotovil med revizijo in so po revizorjevi strokovni presoji dovolj pomembni, da si zaslužijo njihovo pozornost.

Opredelitev pojmov

6. Za namene MSR imata navedena izraza naslednji pomen:
 - (a) Pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju – obstaja, kadar:
 - (i) je kontroliranje zasnovano, vzpostavljeno ali deluje na tak način, da ne more preprečiti ali pravočasno odkriti in popraviti napačnih navedb v računovodskih izkazih, ali
 - (ii) ni potrebnega kontroliranja, ki bi pravočasno preprečilo ali odkrilo in popravilo napačne navedbe v računovodskih izkazih.
 - (b) Bistvena pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju – pomanjkljivost ali kombinacija pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki je po revizorjevi presoji dovolj pomembna, da zasluži pozornost pristojnih za upravljanje. (Glej odstavek A5.)

Zahteve

7. Revizor odloči, ali je na podlagi opravljenega revizijskega dela ugotovil eno ali več pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju. (Glej odstavke A1–A4.)
8. Če je ugotovil eno ali več pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, se revizor na podlagi opravljenega revizijskega dela odloči, ali te pomanjkljivosti vsaka zase ali v kombinaciji predstavljajo bistvene pomanjkljivosti. (Glej odstavke A5–A11.)

9. Revizor pravočasno pisno obvešča pristojne za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ugotovljenih med revizijo. (Glej odstavke A12–A18 in A27.)
10. Revizor pravočasno obvešča tudi poslovodstvo na ustrezni ravni pristojnosti: (Glej odstavka A19 in A27.)
 - a) v pisni obliki o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, o katerih je revizor obvestil ali namerava obvestiti pristojne za upravljanje, razen če o tem v danih okoliščinah ne bi bilo primerno neposredno obveščati poslovodstva (Glej odstavke A14 in A20–A21.), in
 - b) o drugih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ugotovljenih med revizijo, o katerih poslovodstvo ni bilo obveščeno od drugih strank in ki so po revizorjevi strokovni presoji dovolj pomembne, da zaslužijo pozornost poslovodstva. (Glej odstavke A22–A26.)
11. V pisno obvestilo o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju revizor vključuje:
 - a) opis pomanjkljivosti in pojasnilo o njihovih morebitnih učinkih (Glej odstavke A28.) in
 - b) dovolj informacij, da pristojni za upravljanje in poslovodstvo lahko razumejo kontekst obvestila; revizor pojasni zlasti: (Glej odstavka A29–A30.)
 - i) da je bil namen revizije, da revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih;
 - ii) da je revizija vključevala proučitev notranjega kontroliranja, pomembnega za pripravo računovodskih izkazov, zato da bi revizor lahko določil okoliščinam primerne revizijske postopke, ne pa zato, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja; in
 - iii) da so zadeve, o katerih poroča, omejene na tiste pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in o katerih je sklepal, da so dovolj pomembne, da je o njih vredno poročati pristojnim za upravljanje.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Odločitev o tem, ali so bile ugotovljene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju (Glej odstavek 7.)

- A1. Pri odločanju o tem, ali je revizor ugotovil eno ali več pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, lahko revizor o pomembnih dejstvih in okoliščinah revizorjevih ugotovitev razpravlja s poslovodstvom na ustrezni ravni. Ta razprava daje revizorju priložnost, da poslovodstvo pravočasno opozori na pomanjkljivosti, ki se jih poslovodstvo prej morda ni zavedalo. Raven poslovodstva, na kateri je primerno razpravljati o ugotovitvah, je tista, ki pozna področje obravnavanega notranjega kontroliranja in je pristojna za sprejetje popravnega ukrepa za katerekoli ugotovljene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju. V nekaterih okoliščinah morda ni primerno, da revizor razpravlja o svojih ugotovitvah neposredno s poslovodstvom, če na primer na podlagi ugotovitev lahko podvomi v neoporečnost ali sposobnost poslovodstva. (Glej odstavek A20.)
- A2. Pri razpravi s poslovodstvom o dejstvih in okoliščinah revizorjevih ugotovitev lahko revizor pridobi druge pomembne informacije za nadaljnje proučevanje, na primer:
- koliko poslovodstvo pozna dejanske ali domnevne vzroke pomanjkljivosti,
 - razhajanja, ki se pojavijo zaradi pomanjkljivosti in jih je poslovodstvo morda opazilo, na primer napačne navedbe, ki jih ustrezne kontrole informacijske tehnologije (IT) niso preprečile,
 - vnaprej nakazan odziv poslovodstva na ugotovitve.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A3. Čeprav so zasnove dejavnosti kontroliranja v manjših organizacijah verjetno podobne tistim v večjih organizacijah, bo različna stopnja formaliziranosti, s katero delujejo. Poleg tega lahko manjše organizacije ugotovijo, da nekatere vrste dejavnosti kontroliranja niso potrebne, ker nadzor izvaja poslovodstvo. Kadar je poslovodstvo na primer edino pristojno za odobravanje odloga plačila kupcem in za odobritev

pomembnih nakupov, to lahko zagotavlja učinkovit nadzor nad stanji na pomembnih kontih in posli, kar zmanjšuje ali odpravlja potrebo po podrobnejšem kontroliranju.

- A4. Manjše organizacije imajo pogosto tudi manj zaposlenih, kar omejuje izvedljiv obseg ločevanja nalog. Toda v majhni organizaciji, ki jo upravlja lastnik sam, lahko lastnik – poslovodja izvaja uspešnejši nadzor kot v večji organizaciji. Pri taki višji stopnji nadziranja posloводства pa je ustrezno večja tudi možnost, da posloводство ne upošteva kontrol.

Bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju (Glej odstavka 6(b) in 8.)

- A5. Bistvenost posamezne pomanjkljivosti ali kombinacije pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju ni odvisna le od tega, ali je do napačne navedbe dejansko prišlo, ampak tudi od verjetnosti, da bi do napačne navedbe lahko prišlo, in od možne velikosti napačne navedbe. Bistvene pomanjkljivosti lahko zato obstajajo, čeprav revizor med revizijo ni ugotovil napačnih navedb.
- A6. Primeri zadev, ki jih revizor lahko prouči pri odločanju, ali posamezna pomanjkljivost ali kombinacija pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju pomeni bistveno pomanjkljivost, so med drugim:
- verjetnost, da pomanjkljivosti vodijo v pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih v prihodnosti;
 - dovzetnost za izgubo ali prevaro pri sredstvih ali obveznostih, ki so z njimi povezani;
 - subjektivnost in zapletenost določanja ocenjenih zneskov, kot so na primer računovodske ocene poštene vrednosti;
 - zneski v računovodskih izkazih, ki so izpostavljeni takim pomanjkljivostim;
 - obseg dejavnosti, do katerega je ali bi lahko prišlo pri saldu na kontu ali pri vrsti poslov do izpostavljenosti taki pomanjkljivosti ali pomanjkljivostim;
 - pomen kontrol za postopke računovodskega poročanja, na primer:

- splošne spremljevalne kontrole (kot je na primer nadzor posloводства),
- kontrole preprečevanja in odkrivanja prevar,
- kontrole izbire in uporabe bistvenih računovodskih usmeritev,
- kontrole bistvenih poslov s povezanimi strankami,
- kontrole bistvenih poslov zunaj rednega poslovanja organizacije,
- kontrole postopkov računovodskega poročanja ob koncu obračunskega obdobja (kot so na primer kontrole enkratnih vnosov v poslovne knjige);
- vzrok in pogostnost odkritih razhajanj, ki so posledica pomanjkljivosti pri kontrolah;
- medsebojno učinkovanje ene pomanjkljivosti z drugimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju.

A7. Znaki bistvenih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju so med drugim na primer:

- dokazi o neučinkovitosti kontrolnega okolja, kot so:
 - znaki, da bistvenih poslov, v katerih ima posloводство finančni interes, pristojni za upravljanje niso primerno natančno proučili in odobrili,
 - ugotovitev pomembne ali nepomembne prevare posloводства, ki je notranje kontroliranje v organizaciji ni preprečilo,
 - dejstvo, da posloводство ni odpravilo bistvenih pomanjkljivosti, o katerih je bilo že prej obveščeno;
- neizvajanje postopkov ocenjevanja tveganj v organizaciji, za katero bi praviloma pričakovali, da so bili taki postopki v njej vzpostavljeni;
- dokaz o neučinkovitih postopkih ocenjevanja tveganj v organizaciji, če na primer posloводство ni prepoznalo tveganja pomembno napačne navedbe, za katero bi

revizor pričakoval, da bi ga postopki ocenjevanja tveganj v organizaciji morali prepoznati;

- dokaz o neučinkovitem odzivanju na prepoznana bistvena tveganja (če na primer ni kontrol takih tveganj);
- napačne navedbe, odkrite z revizorjevimi postopki, ki jih notranje kontroliranje v organizaciji ni preprečilo ali odkrilo in popravilo;
- preoblikovanje že izdanih računovodskih izkazov, tako da je vanje vključen popravek pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare;
- dokaz o nezmožnosti posloводства, da nadzoruje pripravo računovodskih izkazov.

A8. Kontrole so lahko zasnovane tako, da delujejo vsaka zase ali v kombinaciji na način, ki učinkovito preprečuje ali odkriva in popravlja napačne navedbe.⁵ Kontrole terjatev do kupcev so na primer lahko samodejne in ročne kontrole, zasnovane za skupno delovanje, da preprečijo ali odkrijejo in popravijo napačne navedbe v saldu na tem kontu. Neka pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju sama po sebi morda ni dovolj pomembna, da bi bila bistvena pomanjkljivost. Toda kombinacija pomanjkljivosti, ki vplivajo na isti saldo na kontu ali razkritje, uradno trditev ali sestavino notranjega kontroliranja, lahko tako zelo poveča tveganja napačne navedbe, da to postane bistvena pomanjkljivost.

A9. Zakon ali drug predpis v nekaterih pravnih ureditvah morda zahteva (zlasti za revizije organizacij, ki kotirajo), da revizor obvešča pristojne za upravljanje ali druge ustrezne stranke (na primer regulatorje) o eni ali več od določenih vrst pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki jih je revizor ugotovil med revizijo. Kadar zakon ali drug predpis za te vrste pomanjkljivosti določa posebne izraze in opredelitve pojmov ter predpisuje, da revizor pri obveščanju uporablja te izraze in opredelitve pojmov, potem revizor uporablja take izraze in opredelitve pojmov, kadar obvešča v skladu z zahtevo zakona ali drugega predpisa.

A10. Kadar pravna ureditev določa posebne izraze za vrste pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, o katerih je treba

⁵ MSR 315, odstavek A66.

obveščati, ne navaja pa opredelitve pojmov zanje, bo revizor morda moral po lastni presoji določiti zadeve, o katerih je poleg zakonsko ali regulativno predpisanih še treba poročati. Pri tem se bo revizorju morda zdelo primerno, da upošteva zahteve in navodila iz tega MSR. Če je na primer namen zahteve iz zakona ali drugega predpisa, da so pristojni za upravljanje obveščeni o določenih zadevah notranjega kontroliranja, ki bi jih morali poznati, bi bilo primerno take zadeve obravnavati kot na splošno enakovredne bistvenim pomanjkljivostim, o katerih je po tem MSR treba obveščati pristojne za upravljanje.

- A11. Zahteve tega MSR ostanejo veljavne ne glede na to, da morda zakon ali drug predpis zahteva, da revizor uporablja posebne izraze ali opredelitve pojmov.

Obveščanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju

Obveščanje pristojnih za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju (Glej odstavek 9.)

- A12. Pisno obveščanje pristojnih za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih je odraz pomembnosti teh zadev in pomaga pristojnim za upravljanje pri izpolnjevanju njihovih nadzornih nalog. V MSR 260 so opredeljene ustrezne presoje o obveščanju pristojnih za upravljanje, kadar so vsi vključeni v poslovanje organizacije.⁶
- A13. Pri odločanju o tem, kdaj izdati pisno obvestilo, lahko revizor premisli, ali bi bil prejem takega obvestila pomemben dejavnik, ki bi pristojnim za upravljanje omogočal opravljati njihove nadzorne naloge. Poleg tega morajo morda v nekaterih pravnih ureditvah pristojni za upravljanje organizacij, ki kotirajo, prejeti revizorjevo pisno obvestilo pred datumom odobritve računovodskih izkazov, da lahko opravijo svoje posebne naloge v zvezi z notranjim kontroliranjem za regulativne ali druge namene. Za druge organizacije lahko revizor izda pisno obvestilo pozneje. Toda ker je revizorjevo pisno obvestilo o bistvenih pomanjkljivostih del končnega revizijskega spisa, tudi v takem primeru za pisno obvestilo

⁶ MSR 260, odstavek 13.

velja pomembnejša zahteva,⁷ in sicer da mora revizor pravočasno v celoti sestaviti končni revizijski spis. V MSR 230 je navedeno, da primeren rok za dokončanje sestavljanja končnega revizijskega spisa praviloma ni daljši od 60 dni po datumu revizorjevega poročila.⁸

- A14. Ne glede na čas pisnega obvestila o bistvenih pomanjkljivostih lahko revizor o njih obvešča tudi ustno najprej poslovodstvo, in kadar je primerno, pristojne za upravljanje, da jim pomaga pri pravočasnem popravnem ukrepanju za zmanjšanje tveganj pomembno napačne navedbe na najnižjo možno raven. Vendar pa to ne odvezuje revizorja njegove dolžnosti, da pisno obvešča o bistvenih pomanjkljivostih, kot to zahteva ta MSR.
- A15. Kako podrobno obvešča o bistvenih pomanjkljivostih, je odvisno od revizorjeve strokovne presoje v danih okoliščinah. Med dejavniki, ki jih revizor lahko upošteva pri odločanju o primerni stopnji podrobnosti pri obveščanju, so na primer:
- vrsta organizacije; pri organizacijah v javnem interesu so na primer lahko potrebna drugačna obvestila kot pri drugih organizacijah;
 - velikost in zapletenost organizacije; obvestila, potrebna za zapleteno in sestavljeno organizacijo, so na primer lahko drugačna od tistih za organizacijo, ki se ukvarja s preprostim poslovanjem;
 - narava bistvenih pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil;
 - sestava upravljanja organizacije; več podrobnosti bo na primer morda potrebnih, če so med pristojnimi za upravljanje člani, ki nimajo veliko izkušenj v panogi organizacije ali na področjih, na katerih so ugotovljene pomanjkljivosti;
 - zakonske ali regulativne zahteve glede obveščanja o posebnih vrstah pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.

⁷ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavek 14.

⁸ MSR 230, odstavek A21.

- A16. Poslovodstvo in pristojni za upravljanje se morda že zavedajo bistvenih pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil med revizijo, pa so se morda odločili, da jih ne bodo popravili zaradi stroškov ali drugih pomislekov. Za oceno stroškov in koristi uvedbe popravnega ukrepa so odgovorni poslovodstvo in pristojni za upravljanje. Zato zahteva iz odstavka 9 velja ne glede na stroške ali druge pomisleke, ki se poslovodstvu in pristojnim za upravljanje morda zdijo pomembni pri odločanju o tem, ali take pomanjkljivosti odpraviti ali ne.
- A17. Čeprav je revizor o bistveni pomanjkljivosti obvestil pristojne za upravljanje in poslovodstvo že ob eni od prejšnjih revizij, to ne pomeni, da revizorju takega obvestila ni treba ponoviti, če popravni ukrep še ni bil izveden. Če že kdaj prej sporočena bistvena pomanjkljivost ostaja, se v obvestilu tekočega leta lahko samo ponovi opis iz prejšnjega obvestila, lahko pa se revizor na prejšnje obvestilo preprosto samo sklicuje. Revizor lahko vpraša poslovodstvo, ali kjer je to primerno, pristojne za upravljanje, zakaj bistvena pomanjkljivost še ni bila odpravljena. Neukrepanje brez utemeljenega pojasnila je že samo zase lahko bistvena pomanjkljivost.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A18. Pri revizijah manjših organizacij lahko revizor obvešča pristojne za upravljanje na manj strukturiran način kot pri večjih organizacijah.

Obveščanje poslovodstva o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju (Glej odstavek 10.)

- A19. Praviloma je ustrezna raven poslovodstva tista, ki je odgovorna in pristojna za ovrednotenje pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju in za sprejetje potrebnega popravnega ukrepa. Za bistvene pomanjkljivosti bo ustrezna raven verjetno glavni izvršilni direktor ali finančni direktor (ali njemu enakovreden vodilni delavec), saj je o teh zadevah treba obvestiti tudi pristojne za upravljanje. Za druge pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju pa je ustrezna raven lahko operativno poslovodstvo, ki je bolj neposredno povezano z zadevnimi področji kontroliranja in je pristojno za sprejetje ustreznega popravnega ukrepa.

Obveščanje posloводства o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju (Glej odstavek 10(a).)

- A20. Nekaterе ugotovljene bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju lahko vzbudijo dvom o neoporečnosti ali sposobnosti posloводства. Obstajajo na primer lahko dokazi o prevari ali namernem neupoštevanju zakonov in predpisov s strani posloводства, ali pa se izkaže, da posloводство ni zmožno nadzirati priprave ustreznih računovodskih izkazov, tako da je mogoče podvomiti v sposobnosti posloводства. Zaradi tega morda ni primerno o takih pomanjkljivostih obveščati neposredno posloводства.
- A21. MSR 250 postavlja zahteve in daje navodila za poročanje o ugotovljenem neupoštevanju zakonov in predpisov ali sumu nanj, in to tudi, kadar so v to vpleteni pristojni za upravljanje.⁹ MSR 240 postavlja zahteve in daje navodila glede obveščanja pristojnih za upravljanje, kadar revizor ugotovi prevaro ali sum prevare, v katero je vpleteno posloводство.¹⁰

Obveščanje posloводства o drugih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju (Glej odstavek 10(b).)

- A22. Med revizijo lahko revizor ugotovi še druge pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki sicer niso bistvene pomanjkljivosti, so pa dovolj pomembne, da zaslužijo pozornost posloводства. Odločitev o tem, katere druge pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju zaslužijo pozornost posloводства, je stvar strokovne presoje v danih okoliščinah, pri čemer se upoštevata verjetnost in možna velikost napačnih navedb, ki bi se zaradi teh pomanjkljivosti lahko pojavile v računovodskih izkazih.
- A23. Obveščanje o drugih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki zaslužijo pozornost posloводства, ni nujno pisno in je lahko ustno. Kadar se je revizor s posloводstvom pogovoril o dejstvih in okoliščinah svojih ugotovitev, lahko presodi, da je pri teh razpravah ustno obvestil posloводство o

⁹ MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavki 22–28.

¹⁰ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 41.

drugih pomanjkljivostih. Zato ni potrebno še poznejše uradno obveščanje o tem.

- A24. Če je revizor že kdaj v prejšnjem obdobju obvestil poslovodstvo o drugih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki niso bistvene pomanjkljivosti, in se je poslovodstvo odločilo, da jih zaradi stroškov ali iz drugih razlogov ne odpravi, revizorju takega obvestila v tekočem obdobju ni treba ponoviti. Prav tako se od revizorja ne zahteva, da ponovi informacije o takih pomanjkljivostih, če so poslovodstvo o njih že prej obvestile druge stranke, na primer notranja revizija ali regulatorji. Utegne pa biti primerno, da revizor o teh drugih pomanjkljivostih ponovno obvešča, če je prišlo do sprememb v poslovodstvu ali če je revizor dobil nove informacije, ki spreminjajo prejšnje vedenje revizorja in poslovodstva o teh pomanjkljivostih. Ne glede na to pa neukrepanje poslovodstva za odpravo drugih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, o katerih je bilo že prej obveščeno, lahko postane bistvena pomanjkljivost, o kateri je treba obvestiti pristojne za upravljanje. Ali je do tega prišlo ali ne, je odvisno od revizorjeve presoje v danih okoliščinah.
- A25. V nekaterih okoliščinah želijo biti morda pristojni za upravljanje podrobno seznanjeni z drugimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, o katerih je revizor obvestil poslovodstvo, ali biti kratko obveščeni o naravi teh drugih pomanjkljivosti. Po drugi strani pa revizor lahko meni, da bi bilo primerno obvestiti pristojne za upravljanje o obveščanju poslovodstva o drugih pomanjkljivostih. V obeh primerih lahko revizor pristojnim za upravljanje poroča ustno ali pisno, kar je primerneje.
- A26. V MSR 260 so opredeljene pomembne presoje glede obveščanja pristojnih za upravljanje, kadar so vsi ti vključeni v poslovođenje organizacije.¹¹

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (Glej odstavka 9–10.)

- A27. Revizorji javnega sektorja imajo lahko še dodatne obveznosti za obveščanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju,

¹¹ MSR 260, odstavek 13.

ki jih je revizor ugotovil med revizijo, in to na take načine, tako podrobno in takim strankam, kot to v tem MSR ni predvideno. O bistvenih pomanjkljivostih je na primer morda treba obveščati zakonodajno telo ali drug organ upravljanja. Zakon, predpis ali drug pravni akt lahko revizorjem javnega sektorja nalaga tudi, da poročajo o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju ne glede na pomembnost morebitnih učinkov teh pomanjkljivosti. Poleg tega zakonodaja lahko zahteva, da revizorji javnega sektorja širše poročajo o zadevah, povezanih z notranjim kontroliranjem, in ne le o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, o katerih je treba obveščati po tem MSR, na primer o kontrolah glede ravnanja v skladu z zakonodajnimi organi, predpisi ali določbami v pogodbah ali sporazumih o dodelitvi sredstev.

Vsebina pisnih obvestil o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju (Glej odstavek 11.)

- A28. Pri pojasnjevanju morebitnih učinkov bistvenih pomanjkljivosti revizorju teh učinkov ni treba količinsko opredeliti. Bistvene pomanjkljivosti lahko za namene poročanja združi v skupine, kadar je to primerno. Revizor lahko v pisno obvestilo vključi tudi predloge za odpravo pomanjkljivosti, dejanske ali predlagane odzive posloводства in izjavo o tem, ali je revizor kaj ukrenil, da bi preveril, ali so bili odzivi posloводства dejansko izvedeni.
- A29. Revizor lahko oceni, da je primerno vključiti naslednje informacije kot dodatni kontekst za obveščanje:
- opozorilo, da bi revizor, če bi opravil obsežnejše postopke za pregled notranjega kontroliranja, morda našel še več pomanjkljivosti, o katerih bi moral poročati, ali pa bi ugotovil, da o nekaterih sporočenih pomanjkljivostih dejansko sploh ne bi bilo treba poročati;
 - opozorilo, da je bilo tako obvestilo dano za namene pristojnih za upravljanje in da morda ni primerno za druge namene.
- A30. Zakon ali drug predpis lahko zahteva od revizorja ali posloводства, da dostavi en izvod revizorjevega pisnega obvestila o bistvenih pomanjkljivostih ustreznim regulativnim

organom. V tem primeru so v revizorjevem pisnem obvestilu taki regulativni organi lahko navedeni.