

Mednarodni standard revidiranja

MSR 450

**OVREDNOTENJE
MED REVIZIJO
UGOTOVLJENIH NAPAČNIH
NAVEDB**



**International Federation
of Accountants**

MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb* 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. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja MSR 450 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 450 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 450 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 450, *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*, 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 450 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 450 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 450 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 450 © 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 450

OVREDNOTENJE MED REVIZIJO UGOTOVLJENIH NAPAČNIH NAVEDB

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Datum uveljavitve	2
Cilj	3
Opredelitev pojmov	4
Zahteve	
Zbiranje ugotovljenih napačnih navedb	5
Upoštevanje ugotovljenih napačnih navedb pri nadaljnji reviziji	6–7
Sporočanje in popravljanje napačnih navedb	8–9
Ovrednotenje učinka nepopravljenih napačnih navedb	10–13
Pisne predstavitve	14
Dokumentacija	15
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Opredelitev pojma napačna navedba	A1
Zbiranje ugotovljenih napačnih navedb	A2–A6
Upoštevanje ugotovljenih napačnih navedb pri nadaljnji reviziji	A7–A9

Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb	MSR 450
Sporočanje in popravljanje napačnih navedb	A10–A13
Ovrednotenje učinka nepopravljenih napačnih navedb	A14–A28
Pisne predstavitve	A29
Dokumentacija	A30

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb* 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-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost, da ovrednoti učinek ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze. MSR 700 obravnava revizorjevo nalogo, da pri oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih ugotovi, ali je bilo pridobljeno sprejemljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi v celoti brez napačne navedbe. Revizorjev sklep, ki ga zahteva MSR 700, upošteva revizorjevo ovrednotenje morebitnih nepopravljenih napačnih navedb v računovodskih izkazih v skladu s tem MSR-jem.¹ MSR 320² obravnava revizorjevo odgovornost, da primerno uporablja zasnovo pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov.

Datum uveljavitve

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

¹ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavka 10–11.

² MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*.

Cilj

3. Revizorjev cilj je, da ovrednoti:
 - a) učinek ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in
 - b) učinek morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze.

Opredelitev pojmov

4. Za namene MSR-ja imata izraza naslednji pomen:
 - a) Napačna navedba – razlika med poročanim zneskom, razvrstitvijo, predstavitevjo ali razkritjem kake postavke v računovodskih izkazih, in med zneskom, razvrstitvijo, predstavitevjo ali razkritjem te postavke, kot to zahteva primerni okvir računovodskega poročanja. Napačna navedba lahko nastane zaradi napake ali prevare. (Glej odstavek A1.)

Kadar revizor izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno oziroma ali so resničen in pošten prikaz, vključujejo napačne navedbe tudi tiste prilagoditve zneskov, razvrstitev, predstavitev ali razkritij, ki so po revizorjevi presoji potrebne, da bi bili računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni oziroma da bi bili resničen in pošten prikaz.
 - b) Nepopravljene napačne navedbe – zbir napačnih navedb, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in ki niso bile popravljene.

Zahteve

Zbiranje ugotovljenih napačnih navedb

5. Med revizijo zbira revizor napačne navedbe, razen tistih, ki so očitno neznatne. (Glej odstavka A2–A6.)

Upoštevanje ugotovljenih napačnih navedb pri nadaljnji reviziji

6. Revizor odloči, ali je treba spremeniti celotno revizijsko strategijo in revizijski načrt, če:
 - a) vrsta ugotovljenih napačnih navedb in okoliščine njihovega pojavljanja kažejo, da utegnejo obstajati še druge napačne navedbe, ki bi bile lahko skupaj z

napačnimi navedbami, zbranimi med revizijo, pomembne (Glej odstavek A7.), ali

- b) se vsota napačnih navedb, zbranih med revizijo, približa pomembnosti, določeni v skladu z MSR 320. (Glej odstavek A8.)
7. Če je poslovodstvo na revizorjevo zahtevo pregledalo neko vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje ter popravilo napačno navedbo, ki je bila odkrita, izvede revizor dodatne revizijske postopke, da ugotovi, ali napačne navedbe še ostajajo. (Glej odstavek A9.)

Sporočanje in popravljanje napačnih navedb

8. Revizor pravočasno sporoči primerni ravni poslovodstva vse napačne navedbe, ki jih je zbral med revizijo, če to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom.³ Revizor zahteva od poslovodstva, da popravi te napačne navedbe. (Glej odstavke A10–A12.)
9. Če poslovodstvo odkloni popravljanje nekaterih ali vseh napačnih navedb, ki mu jih je revizor sporočil, se revizor seznani z razlogi poslovodstva, zakaj ne izvede popravkov, ter to upošteva pri ovrednotenju, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačnih navedb. (Glej odstavek A13.)

Ovrednotenje učinka nepopravljenih napačnih navedb

10. Preden revizor ovrednoti učinek nepopravljenih napačnih navedb, ponovno oceni pomembnost, določeno v skladu z MSR 320, da se prepriča, ali je ta še primerna glede na dejanske finančne izide organizacije. (Glej odstavka A14–A15.)
11. Revizor določi, ali so nepopravljene napačne navedbe posamič ali skupaj pomembne. Pri določanju tega revizor upošteva:
- a) velikost in vrsto napačnih navedb, oboje v sorazmerju do posameznih vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij ter do računovodskih izkazov kot celote, ter posebne okoliščine njihovega pojavljanja; in (Glej odstavke A16–A22, A24–A25.)

³ MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 7.

MSR 450 Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

- b) učinek nepopravljenih napačnih navedb, povezanih s predhodnimi obdobji, na ustrezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja ter na računovodske izkaze kot celoto. (Glej odstavek A23.)

Obveščanje pristojnih za upravljanje

- 12. Revizor sporoči pristojnim za upravljanje nepopravljene napačne navedbe in učinek, ki ga utegnejo imeti posamič ali skupaj na mnenje v revizorjevem poročilu, če to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom.⁴ Revizor v svojem sporočilu opredeli pomembne nepopravljene napačne navedbe vsako posebej. Revizor zahteva, da se nepopravljene napačne navedbe popravijo. (Glej odstavke A26–A28.)
- 13. Revizor sporoči pristojnim za upravljanje tudi učinek nepopravljenih napačnih navedb, povezanih s predhodnimi obdobji, na ustrezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja ter na celoto računovodskih izkazov.

Pisne predstavitve

- 14. Revizor zahteva od posloводства in, kjer je to smiselno, od pristojnih za upravljanje pisno predstavitev o tem, ali so prepričani, da so učinki nepopravljenih napačnih navedb posamič ali skupaj nepomembni za računovodske izkaze kot celoto. V pisno predstavitev se vključi ali se doda povzetek takih postavk. (Glej odstavek A29.)

Dokumentacija

- 15. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo:⁵ (Glej odstavek A30.)
 - a) znesek, pod katerim se napačna navedba šteje za očitno neznatno (odstavek 5);
 - b) vse med revizijo zbrane napačne navedbe in podatek, ali so bile popravljene (odstavki 5, 8 in 12), in
 - c) revizorjev sklep o tem, ali so nepopravljene napačne navedbe posamič ali skupaj pomembne, ter podlago za ta sklep (odstavek 11).

⁴ Glej opombo pod črto št. 3.

⁵ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Opredelitev pojma napačna navedba (Glej odstavke 4(a).)

A1. Napačna navedba je lahko posledica:

- a) nenatančnosti pri zbiranju in obdelavi podatkov, iz katerih so pripravljene računovodski izkazi;
- b) opustitve kakega zneska ali razkritja, kar vključuje tudi neustrezna ali nepopolna razkritja in tista razkritja, ki so potrebna za izpolnjevanje ciljev razkritja določenih okvirov računovodskega poročanja, kot je primerno;⁶
- c) napačne računovodske ocene, nastale zaradi spregleda ali očitno napačne razlage dejstev;
- d) poslovske presoje v zvezi z računovodskimi ocenami, ki jo ima revizor za nesprejemljivo, ali izbire in uporabe računovodskih usmeritev, ki jih ima revizor za neprimerne;
- e) neustrezno razvrščanje, združevanje ali razdruževanje informacij;
- f) pri računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, opustitev razkritja, ki je poleg razkritij, ki jih izrecno zahteva ta okvir, pomembno, da računovodski izkazi dosežejo pošteno predstavitev.⁷

⁶ Mednarodni standard računovodskega poročanja 7 (MSRP) – *Finančni instrumenti: razkritja*, v odstavku 42H navaja, da »mora organizacija razkriti vse dodatne informacije, ki so po njenem mnenju potrebne za izpolnitev ciljev razkritja v odstavku ...«

⁷ MSRP na primer zahteva, da organizacija zagotovi dodatna razkritja, kadar skladnost s specifičnimi zahtevami v MSRP-jih ni zadostna, da bi uporabniki lahko razumeli vpliv določenih poslov, drugih dogodkov ali okoliščin na finančni položaj in finančno uspešnost organizacije (Mednarodni računovodski standard 1 – *Predstavitve računovodskih izkazov*, odstavek 17(c)).

MSR 450 Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

Primeri napačnih navedb, ki izvirajo iz prevare, so navedeni v MSR 240.⁸

Zbiranje ugotovljenih napačnih navedb (Glej odstavek 5.)

- A2. V odstavku 5 tega MSR-ja je zahtevano, da revizor zbere napačne navedbe, ugotovljene med revizijo, razen tistih, ki so očitno neznatne. Očitno neznaten ni sopomenka za nepomemben. Napačne navedbe, ki so očitno neznatne, bodo v čisto drugačnem (nižjem) razredu velikosti kot pomembnost ali popolnoma drugačne vrste od tistih, ki bi bile opredeljene kot pomembne; to bodo napačne navedbe, ki so posamič ali skupaj in po vseh sodilih glede velikosti, vrste ali okoliščin očitno brez posledic. Če obstaja negotovost o tem, ali je ena postavka ali več postavk očitno neznatnih, potem velja, da napačna navedba ni očitno neznatna.

Napačne navedbe v posameznih izkazih

- A3. Revizor lahko označi znesek, pod katerim bi bile napačne navedbe zneskov v posameznih izkazih očitno neznatne in jih ne bi bilo treba zbirati, ker pričakuje, da zbiranje teh zneskov očitno ne bi imelo pomembnega učinka na računovodske izkaze. Napačne navedbe zneskov, ki so nad označenim zneskom, pa se zbirajo, kot je zahtevano v odstavku 5 tega MSR-ja. Poleg tega napačne navedbe v zvezi z zneski morda niso očitno neznatne, kadar se presojuje po merilih njihove vrste ali okoliščin, in če niso, se zbirajo, kot je zahtevano v odstavku 5 tega MSR-ja.

Napačne navedbe v razkritjih

- A4. Tudi napačne navedbe v razkritjih so lahko očitno neznatne vsaka zase ali vse skupaj ali če jih presojamo po merilih velikosti, vrste ali okoliščin. Napačne navedbe v razkritjih, ki niso očitno neznatne, pa se prav tako zbirajo, da revizor lahko ovrednoti učinek takih napačnih navedb na pomembna razkritja in računovodske izkaze kot celoto. V odstavku A17 tega MSR-ja so navedeni primeri, ko utegnejo biti napačne navedbe v opisnih razkritjih pomembne.

⁸ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavki A1–A6.

Zbiranje napačnih navedb

- A5. Napačnih navedb po vrstah ali okoliščinah, zbranih, kot je opisano v odstavkih A3–A4, ni mogoče seštevati, kot je to mogoče pri napačnih navedbah zneskov. Ne glede na to pa je v odstavku 11 tega MSR-ja zahtevano, da revizor ovrednoti napačne navedbe posamič in skupno (to je skupaj še z drugimi napačnimi navedbami), da ugotovi, ali so pomembne.
- A6. V pomoč revizorju pri ovrednotenju učinka med revizijo zbranih napačnih navedb ter pri obveščanju posloводства in pristojnih za upravljanje o napačnih navedbah utegne biti koristno razlikovanje med dejanskimi napačnimi navedbami, domnevnimi napačnimi navedbami in projiciranimi napačnimi navedbami.
- Dejanske napačne navedbe so tiste, o katerih ni nobenega dvoma.
 - Domnevne napačne navedbe so odstopanja, ki izvirajo iz presoje posloводства v zvezi z računovodskimi ocenami, vključno s tistimi, ki se nanašajo na pripoznavanje, merjenje, predstavljanje in razkrivanje računovodskih izkazov (kar vključuje tudi izbiro ali uporabo računovodskih usmeritev), ki so po revizorjevi presoji nesprejemljive ali neprimerne.
 - Projicirane napačne navedbe so revizorjeva najboljša ocena napačnih navedb v populacijah, izračunana s projekcijo ugotovljenih napačnih navedb v revizijskih vzorcih na celotne populacije, iz katerih so bili vzorci vzeti. Navodilo o določanju projiciranih napačnih navedb in o vrednotenju izidov je podrobno razloženo v MSR 530.⁹

Upoštevanje ugotovljenih napačnih navedb pri nadaljnji reviziji (Glej odstavka 6–7.)

- A7. Napačna navedba morda ni osamljen pojav. Dokazi, da utegnejo obstajati še druge napačne navedbe, vključujejo na primer razmere, ko revizor ugotovi, da je napačna navedba nastala zaradi motnje v notranjem kontroliranju ali zaradi

⁹ MSR 530 – *Revizijsko vzorčenje*, odstavka 14–15.

MSR 450 Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

neprimernih predpostavk ali metod vrednotenja, ki so jih v organizaciji veliko uporabljali.

- A8. Če se vsota napačnih navedb, zbranih med revizijo, približa pomembnosti, določeni v skladu z MSR 320, utegne obstajati tveganje, ki je višje od sprejemljivo nizkega tveganja, da možne neodkrite napačne navedbe skupaj z napačnimi navedbami, zbranimi med revizijo, lahko presežejo raven pomembnosti. Neodkrite napačne navedbe bi lahko obstajale zaradi prisotnosti tveganja pri vzorčenju in tveganja zunaj vzorčenja.¹⁰
- A9. Revizor lahko zahteva od posloводства, da pregleda neko vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje z namenom, da posloводство spozna vzrok napačne navedbe, ki jo je ugotovil revizor, izvede postopke za ugotovitev zneska dejanske napačne navedbe pri vrsti poslov, saldo na kontu ali razkritju ter opravi ustrezne prilagoditve v računovodskih izkazih. Tako zahtevo utegne revizor izraziti na primer na podlagi svoje projekcije ugotovljenih napačnih navedb v revizijskem vzorcu na celotno populacijo, iz katere je bil vzorec vzet.

Sporočanje in popravljanje napačnih navedb (Glej odstavka 8–9.)

- A10. Pravočasno obveščanje primerne ravni posloводства o napačnih navedbah je pomembno, ker omogoča poslovodu, da ovrednoti, ali so vrste poslov, saldov na kontih in razkritja napačno navedeni, obvesti revizorja, če se s tem ne strinja, ter izvede potrebne ukrepe. Navadno je primerna raven posloводства tista, ki je odgovorna in pooblaščen za ovrednotenje napačnih navedb in izvedbo potrebnih ukrepov.
- A11. Zakon ali drug predpis utegne omejevati revizorja pri obveščanju posloводства ali drugih oseb v organizaciji o določenih napačnih navedbah. Zakoni ali drugi predpisi lahko na primer izrecno prepovedujejo obveščanje ali druga dejanja, ki bi lahko škodila preiskavi ustreznih oblastnih organov pri dejanskem ali verjetnem protizakonitem dejanju. V nekaterih okoliščinah utegnejo biti možna nasprotja med revizorjevo obvezo varovanja zaupnosti in obvezo obveščanja zapletena. V

¹⁰ MSR 530, odstavek 5(c)-(d).

takih primerih lahko revizor pretehta, ali naj prosi za pravno pomoč.

- A12. Če poslovodstvo popravi vse napačne navedbe, vključno s tistimi, ki jih je sporočil revizor, mu to omogoča, da vzdržuje točne poslovne knjige in računovodske evidence ter zmanjša tveganja napačnih navedb v prihodnjih računovodskih izkazih zaradi zbirnega učinka nepomembnih nepopravljenih napačnih navedb v zvezi s predhodnimi obdobji.
- A13. MSR 700 zahteva od revizorja, da ovrednoti, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni in predstavljeni v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja. To ovrednotenje vključuje proučitev kakovostnih vidikov računovodske prakse v organizaciji, vključno z znaki možne pristranskosti pri presojah poslovodstva,¹¹ na kar lahko vpliva revizorjevo poznavanje razlogov poslovodstva, da ni izvedlo popravkov.

Ovrednotenje učinka nepopravljenih napačnih navedb (Glej odstavka 10–11.)

- A14. Revizorjeva določitev pomembnosti v skladu z MSR 320 pogosto temelji na ocenah finančnih izidov organizacije, ker dejanski finančni izidi morda še niso znani. Zato bo morda treba pred revizorjevim ovrednotenjem učinka nepopravljenih napačnih navedb na podlagi dejanskih finančnih izidov popraviti pomembnost, določeno v skladu z MSR 320.
- A15. MSR 320 razlaga, da je treba med napredovanjem revizije popraviti pomembnost za celoto računovodskih izkazov (in če je to ustrezno, raven ali ravni pomembnosti za posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja), če revizor med revizijo izve za informacijo, zaradi katere bi na začetku določil drugačen znesek (ali zneske) pomembnosti.¹² Torej bo vsak bistven popravek pomembnosti verjetno opravljen, preden bo revizor ovrednotil učinek nepopravljenih napačnih navedb. Vsekakor pa je treba, če revizorjeva ponovna ocena pomembnosti, določene v skladu z MSR 320 (glej odstavek 10

¹¹ MSR 700, odstavek 12.

¹² MSR 320, odstavek 12.

MSR 450 Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

tega MSR-ja), povzroči nižji znesek (ali zneske), ponovno pretehtati tudi izvedbeno pomembnost in primernost vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov, tako da bo revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih bo utemeljil revizijsko mnenje.

- A16. Prouči se vsaka posamezna napačna navedba zneska, da se ovrednoti njen učinek na ustrezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, vključno s tem, ali je bila presežena morebitna raven pomembnosti za te posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja.
- A17. Poleg tega se prouči vsaka posamezna napačna navedba opisnega razkritja, da se ovrednoti njen učinek na zadevno razkritje ali razkritja ter tudi njen splošni učinek na računovodske izkaze kot celoto. Določitev, ali je oziroma so napačne navedbe v opisnem razkritju v specifičnih okoliščinah organizacije pomembne, je med drugim tudi stvar strokovne presoje. Primeri, v katerih utegnejo biti take napačne navedbe pomembne, so med drugim:
- nenatančni ali nepopolni opisi informacij o ciljih, usmeritvah in procesih za upravljanje kapitala v organizacijah, ki izvajajo zavarovalne ali bančne dejavnosti;
 - opustitev informacij o dogodkih ali okoliščinah, ki so pripeljale do izgube zaradi slabitev (npr. bistveno dolgoročno upadanje povpraševanja po neki kovini ali osnovni surovini) v organizaciji, ki se ukvarja z rudarjenjem;
 - nepravilen opis računovodske usmeritve v zvezi z neko bistveno postavko v izkazu finančnega položaja, izkazu vseobsegajočega donosa, izkazu gibanja kapitala ali izkazu denarnih tokov;
 - neustrezen opis občutljivosti menjalnega tečaja v organizaciji, ki se ukvarja z dejavnostmi mednarodnega trgovanja.
- A18. Pri določanju, ali so nepopravljene napačne navedbe po njihovi vrsti pomembne, kot je to zahtevano v odstavku 11 tega MSR-ja, revizor prouči nepopravljene napačne navedbe v zneskih in razkritjih. Take napačne navedbe se lahko štejejo za

pomembne bodisi posamič bodisi v kombinaciji z drugimi napačnimi navedbami. Glede na ugotovljene napačne navedbe v razkritjih lahko na primer revizor prouči,

- (a) ali so ugotovljene napake stalne ali vseobsegajoče, oziroma
- (b) ali je število ugotovljenih napačnih navedb pomembno za isto zadevo in lahko vse skupaj vplivajo na uporabnikovo razumevanje te zadeve.

Tako proučevanje nabranih napačnih navedb pomaga tudi pri ocenjevanju računovodskih izkazov v skladu z odstavkom 13(d) prenovljenega MSR 700,¹³ ki od revizorja zahteva, da prouči, ali je bila splošna predstavitev računovodskih izkazov ogrožena z vključitvijo informacij, ki niso bistvene ali prikrivajo pravilno razumevanje razkritih zadev.

- A19. Če je posamezna napačna navedba ocenjena kot pomembna, je malo verjetno, da bi bila lahko izravnana z drugo napačno navedbo. Če so bili prihodki na primer pomembno precenjeni, bodo računovodski izkazi kot celota napačni, pa čeprav je učinek napačne navedbe na dobiček v celoti izravnán z enakovredno precenjenostjo odhodkov. Morda bo primerno izravnati napačne navedbe v istem saldu konta ali vrsti poslov; vendar je treba upoštevati tveganje, da lahko obstajajo še druge neodkrité napačne navedbe, preden se sprejme sklep, da je primerno izravnávati celo nepomembne napačne navedbe.¹⁴
- A20. Določanje, ali je napačna navedba pri razvrščanju pomembna, zahteva ovrednotenje kakovostnih dejavnikov, kot so na primer učinek napačne navedbe pri razvrščanju na dolg ali druge pogodbene obveznosti, učinek na posamezne vrstične postavke ali delne vsote ali učinek na ključne kazalnike. Lahko obstajajo okoliščine, v katerih revizor sklène, da napačna navedba pri razvrščanju ni pomembna z vidika celotnih računovodskih izkazov, čeprav utegne presegati raven

¹³ MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*.

¹⁴ Prepoznavanje večjega števila nepomembnih napačnih navedb v istem saldu konta ali vrsti poslov lahko zahteva, da revizor ponovno oceni tveganje pomembno napačne navedbe za ta saldo na kontu ali vrsto poslov.

ali ravni pomembnosti, ki se uporabljajo pri vrednotenju drugih napačnih navedb. Napačna razvrstitev med vrstičnimi postavkami v bilanci stanja na primer morda ne bo ocenjena za pomembno z vidika celotnih računovodskih izkazov, če je znesek napačne navedbe majhen glede na velikost z njim povezanih vrstičnih postavk te bilance in če napačna razvrstitev ne vpliva na izkaz poslovnega izida ali na katerega od ključnih kazalnikov.

A21. Okoliščine, povezane z nekaterimi napačnimi navedbami, utegnejo prepričati revizorja, da jih ovrednoti kot pomembne vsako zase ali upoštevane skupaj z drugimi napačnimi navedbami, zbranimi med revizijo, in to tudi če so manjše od pomembnosti za celoto računovodskih izkazov. Med okoliščinami, ki lahko vplivajo na tako vrednotenje, je tudi presoja, v kolikšni meri napačna navedba:

- vpliva na skladnost z regulativnimi zahtevami;
- vpliva na izpolnjevanje dolžniških obveznosti in drugih pogodbenih zahtev;
- izhaja iz nepravilnega izbora ali uporabe računovodskih usmeritev, kar sicer nima pomembnega učinka na računovodske izkaze tekočega obdobja, bo pa verjetno imelo pomemben učinek na računovodske izkaze prihodnjih obdobj;
- prikriva spremembo v dobičku ali druge trende, zlasti v kontekstu splošnih gospodarskih in panožnih razmer;
- vpliva na kazalnike, ki se uporabljajo za ovrednotenje finančnega stanja organizacije, uspešnosti poslovanja ali denarnih tokov;
- vpliva na informacije po odsekih, predstavljene v računovodskih izkazih (na primer, kakšen pomen ima za odsek ali drug del dejavnosti organizacije zadeva, ki je bil prepoznana kot bistven dejavnik pri delovanju ali dobičkonosnosti organizacije);
- učinkuje na povečanje poslovskega nagrajevanja, na primer tako, da zagotavlja, da so izpolnjeni pogoji za odobritev nagrad ali drugih spodbud;

- veliko pomeni v zvezi z revizorjevim poznavanjem razkritih prejšnjih stikov z uporabniki, na primer glede napovedanih dobičkov;
- vsebuje povezavo na postavke, ki vključujejo določene stranke (na primer ali so zunanje stranke pri poslih povezane s člani posloводства organizacije);
- pomeni opustitev informacij, ki jih sicer primerni okvir računovodskega poročanja izrecno ne zahteva, so pa po mnenju revizorja pomembne za uporabnikovo poznavanje finančnega stanja, poslovne uspešnosti ali denarnih tokov; ali
- vpliva na druge informacije, ki se vključijo v letno poročilo organizacije (na primer informacije, ki bodo vključene v »Razpravo in analizo posloводства« ali »Pregled poslovanja in finančnega stanja«), za katere se lahko upravičeno pričakuje, da bodo vplivali na gospodarske odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. Prenovljeni MSR 720¹⁵ obravnava revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami.

Te okoliščine so le primeri; vse se verjetno ne bodo pojavile pri vseh revizijah, pa tudi ta seznam ni nujno popoln. Obstoj katerihkoli podobnih okoliščin ne vodi nujno k sklepu, da je napačna navedba pomembna.

A22. MSR 240¹⁶ razlaga, kako je treba posledice napačne navedbe, ki je ali bi bila lahko rezultat prevare, obravnavati v povezavi z drugimi vidiki revizije, tudi če velikost napačne navedbe glede na računovodske izkaze ni pomembna. Glede na okoliščine bi napačne navedbe v razkritjih lahko kazale tudi na prevaro in na primer lahko izhajajo iz:

- zavajajočih razkritij, ki so posledica pristranskih presoju posloводства, ali

¹⁵ MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami*.

¹⁶ MSR 240, odstavek 35.

MSR 450 Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

- obsežnih podvajajočih ali neinformativnih razkritij, ki so namenjena prikrivanju pravega razumevanja zadev v računovodskih izkazih.

Pri proučevanju vplivov napačnih navedb pri vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih ravna revizor s poklicno nezaupljivostjo v skladu z MSR 200.¹⁷

- A23. Skupni učinek nepomembnih nepopravljenih napačnih navedb, povezanih s predhodnimi obdobji, utegne imeti pomemben učinek na računovodske izkaze tekočega obdobja. Obstaja več različnih sprejemljivih načinov, kako naj revizor ovrednoti učinek takih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze tekočega obdobja. Uporaba istega načina vrednotenja zagotavlja stanovitnost iz obdobja v obdobje.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A24. Pri reviziji organizacije javnega sektorja lahko na ovrednotenje, ali je neka napačna navedba pomembna, vpliva tudi revizorjeva obveznost poročanja o posebnih zadevah, med drugim na primer o prevari, ki mu jo določa zakon, drug predpis ali drug pristojni organ.
- A25. Poleg tega lahko na oceno, ali je neka postavka pomembna, že po svoji naravi posebej vplivajo vprašanja, kot so javni interes, odgovornost, pravičnost in zagotavljanje uspešnega zakonodajnega nadzora. To še posebej velja za postavke, ki so povezane z izpolnjevanjem zahtev zakonov, drugih predpisov ali drugih pristojnih organov.

Obveščanje pristojnih za upravljanje (Glej odstavek 12.)

- A26. Če so bile o nepopravljenih napačnih navedbah obveščene osebe s poslovodskimi nalogami in če imajo te iste osebe tudi pristojnosti za upravljanje, jih ni treba ponovno obveščati tudi v njihovi upravljavski vlogi. Vendar pa mora biti revizor prepričan, da z obveščanjem oseb s poslovodskimi nalogami dobijo ustrezne informacije tudi vsi tisti, ki bi jih revizor sicer obvestil v njihovi upravljavski vlogi.¹⁸

¹⁷ MSR 200, odstavek 15.

¹⁸ MSR 260 (prenovljen), odstavek 13.

- A27. Kadar je število posameznih nepomembnih nepopravljenih napačnih navedb veliko, lahko revizor namesto podrobnosti vsake posamezne nepopravljene napačne navedbe sporoči samo število in skupni denarni učinek nepopravljenih napačnih navedb.
- A28. MSR 260 (prenovljen) zahteva od revizorja, da pristojne za upravljanje obvesti o pisnih predstavitev, ki jih zahteva (glej odstavek 14 tega MSR-ja).¹⁹ Revizor lahko s pristojnimi za upravljanje razpravlja o razlogih za odklonitev popravkov napačnih navedb in o posledicah takega ravnanja ob upoštevanju velikosti in vrste napačnih navedb ter s presojo danih okoliščin in možnih posledic za prihodnje računovodske izkaze.

Pisne predstavitve (Glej odstavek 14.)

- A29. Ker priprava računovodskih izkazov zahteva od posloводства in, kjer je to primerno, od pristojnih za upravljanje, da prilagodijo računovodske izkaze za popravke pomembno napačnih navedb, mora revizor od njih zahtevati pisno predstavitev o nepopravljenih napačnih navedbah. V nekaterih okoliščinah posloводство in, kjer je to primerno, pristojni za upravljanje morda ne verjamejo, da so določene nepopravljene napačne navedbe sploh napačne navedbe. Zato morda želijo dodati v svojo pisno predstavitev besedilo, kot na primer: »Ne soglašamo, da postavke ... in ... predstavljajo napačne navedbe zaradi [opis razlogov].« Vendar pridobitev take predstavitve revizorja ne oprosti obveze, da oblikuje sklep o učinku nepopravljenih napačnih navedb.

Dokumentacija (Glej odstavek 15.)

- A30. Revizorjeva dokumentacija o nepopravljenih napačnih navedbah lahko upošteva:
- a) proučitev skupnega učinka nepopravljenih napačnih navedb,
 - b) ovrednotenje, ali je bila prekoračena raven pomembnosti ali morebitne ravni pomembnosti za posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, in

¹⁹ MSR 260 (prenovljen), odstavek 16(c)(ii).

MSR 450 Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

- c) ovrednotenje učinka nepopravljenih napačnih navedb na ključne kazalnike ali trende ter na izpolnjevanje zakonskih, regulativnih in pogodbenih zahtev (na primer dolžniških obveznosti).