

Končna objava
Maj 2018

Mednarodni standard revidiranja 260 (prenovljen)

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje



O IAASB

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Cilj IAASB je služiti javnemu interesu z razvijanjem visoko kakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov in s pospeševanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil ter tako tudi s povečevanjem kakovosti in skladnosti delovanja v svetovnem okviru ter s krepitvijo javnega zaupanja v poklicno revidiranje in dajanje zagotovil

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group, ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

ISA.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

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

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

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

Avtorske pravice © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne uporabe tega dokumenta.

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, in logo IAASB so blagovne znamke IFAC, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC v ZDA in drugih državah.

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

ISBN: 978-1-60815-318-3

IAASB-jev *prenovljen Mednarodni standard revidiranja (MSR) 260, Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v decembru 2016 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo aprila 2018 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 260, Komuniciranje s pristojnimi za*

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

upravljanje 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 *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 260, Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 260, Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje* © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 260, Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje* © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 260 (prenovljen), Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje: *International standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), Communication with those charged with governance*. ISBN: 978-1-60815-318-3

Kontakt: Permissions@ifac.org za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 260 (PRENOVLJEN)

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo
15. decembra 2016 ali kasneje.)

VSEBINA	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–3
Vloga komuniciranja	4–7
Datum uveljavitve	8
Cilji	9
Opredelitev pojmov	10
Zahteve	
Pristojni za upravljanje	11–13
Zadeve, o katerih se je treba pogovoriti	14–17
Postopek komuniciranja	18–22
Dokumentacija	23
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Pristojni za upravljanje	A1–A8
Zadeve, o katerih se je treba pogovoriti	A9–A36

Postopek komuniciranja	A37–A53
Dokumentacija	A54
Dodatek 1: Posebne zahteve v MSOK 1 in v drugih MSR-jih, ki se nanašajo na komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	
Dodatek 2: Kakovostni vidiki računovodskih postopkov	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 260 (prenovljen) – *Komuniciranje s pristojnimi 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-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo nalogo, da pri reviziji računovodskih izkazov komunicira s pristojnimi za upravljanje. Čeprav se ta MSR uporablja neodvisno od upravljalске sestave in velikosti organizacije, se posebne presoje uporabljajo, kadar so vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije, ter za kotirajoče organizacije. Ta MSR ne postavlja zahtev glede revizorjevega komuniciranja s poslovođstvom ali lastniki organizacije, če niso pristojni tudi za upravljanje.
2. Ta MSR je napisan za revizijo računovodskih izkazov, vendar se prilagojen okoliščinam lahko uporablja tudi pri reviziji drugih računovodskih informacij iz preteklosti, kadar pristojni za upravljanje nadzirajo pripravo drugih računovodskih informacij iz preteklosti.
3. Zavedajoč se pomembnosti uspešnega dvosmernega komuniciranja pri reviziji računovodskih izkazov, daje ta MSR krovni okvir za revizorjevo komuniciranje s pristojnimi za upravljanje in opredeljuje nekatere posebne zadeve, o katerih se je z njimi treba pogovoriti. Dodatne zadeve, o katerih je treba obveščati in ki dopolnjujejo zahteve tega

MSR-ja, so opredeljene v drugih MSR-jih. (Glej Dodatek 1.) Poleg tega postavlja MSR 265¹ posebne zahteve glede obveščanja pristojnih za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih notranjega kontroliranja, ki jih je revizor ugotovil med revizijo. Nadaljnje zadeve, ki niso med zahtevami tega ali drugih MSR-jev, je morda treba sporočiti na zahtevo zakona ali drugih predpisov po dogovoru z organizacijo ali na podlagi dodatnih zahtev v zvezi s sprejetim poslom, na primer standardov strokovne računovodske organizacije v državi. V tem MSR-ju revizorja nič zadržuje pri obveščanju pristojnih za upravljanje o katerikoli drugi zadevi. (Glej odstavke A33–A36.)

Vloga komuniciranja

4. Ta MSR se osredotoča predvsem na revizorjevo obveščanje pristojnih za upravljanje. Vendar je dvosmerno komuniciranje 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;
 - (c) pristojnim za upravljanje pri izpolnjevanju naloge nadziranja postopka računovodskega poročanja in 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 obveščati pristojne za upravljanje o zadevah upravljalnega pomena.

¹ MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju.*

Revizorjevo obveščanje ne razbremeni posloводства te dolžnosti. Podobno velja, da komuniciranje posloводства s pristojnimi za upravljanje o zadevah, ki jih mora sporočati revizor, revizorja ne razbremeni odgovornosti, da obvešča tudi posloводство. Poslovodsko obveščanje o teh zadevah pa lahko vpliva na obliko in čas revizorjevega komuniciranja s pristojnimi za upravljanje.

6. Jasno obveščanje o določenih zadevah, za katere MSR-ji zahtevajo obveščanje, je neločljiv sestavni del vsake revizije. Vendar pa MSR-ji od revizorja ne zahtevajo, da bi izvajal posebne postopke za prepoznavanje morebitnih drugih zadev, o katerih bi komuniciral s pristojnimi za upravljanje.
7. Zakon ali drug predpis lahko omejuje revizorjevo komuniciranje s pristojnimi za upravljanje o določenih zadevah. Zakoni ali drugi predpisi lahko npr. izrecno prepovedujejo obveščanje ali drug ukrep, ki bi lahko vplival na preiskavo ustreznega pooblaščenega organa o dejanskem ali dozdevnem nezakonitem dejanju. V nekaterih okoliščinah se morebitna neskladja med revizorjevimi obveznostmi varovanja zaupnosti in obveznostmi obveščanja lahko zapletena. V takih primerih revizor lahko razmisli o morebitnem pravnem nasvetu.

Datum uveljavitve

8. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se končajo 15. decembra 2016 ali kasneje.

Cilji

9. Revizorjevi cilji so:
 - a) jasno komuniciranje s pristojnimi za upravljanje o revizorjevih nalogah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov ter o preglednem načrtu obsega in časa revizije;
 - b) pridobivanje pomembnih informacij za revizijo 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 dvostranskega komuniciranja med revizorjem in pristojnimi za upravljanje.

Opredelitev pojmov

- 10. Za namene MSR-ja 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. Razprava o raznovrstnosti sestave uprav je v odstavkih A1–A8.
 - b) Poslovodstvo – ena ali več oseb, ki vodijo poslovanje organizacije; v nekaterih organizacijah in 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 upravne sestave organizacije, s katerimi je treba komunicirati. (Glej odstavke A1–A4.)

Komuniciranje s podskupino pristojnih za upravljanje

- 12. Če revizor komunicira s podskupino pristojnih za upravljanje, na primer revizijsko komisijo ali posamezno osebo, se mora odločiti, ali je treba komunicirati tudi z organom upravljanja. (Glej odstavke A5–A7.)

Vsi pristojni za upravljanje so vključeni v poslovanje organizacije

- 13. V nekaterih primerih so vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije, na primer v majhnem podjetju, kjer edini lastnik vodi organizacijo in nima nihče drug funkcije upravljanja. Če se v takih primerih o zadevah, ki jih

zahteva ta MSR, pogovori z osebami s poslovodskimi nalogami, in imajo te osebe tudi upravljalne naloge, z njimi ni treba ponovno komunicirati, kadar so v funkciji pristojnih za upavljanje. Te zadeve so navedene v odstavku 16(c). Vendar pa se mora revizor prepričati, da komuniciranje z osebami s poslovodskimi nalogami ustrezno obvešča tudi tiste osebe, s katerimi bi se sicer pogovoril kot s pristojnimi za upavljanje. (Glej odstavek A8.)

Zadeve, o katerih se je treba pogovoriti

Revizorjeve naloge v zvezi z revizijo računovodskih izkazov

14. Revizor se s pristojnimi za upavljanje pogovori 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 upavljanje;
 - b) revizija računovodskih izkazov ne odvezuje poslovodstva ali pristojnih za upavljanje od njihove odgovornosti. (Glej odstavek A9–A10.)

Načrtovani obseg in čas revizije

15. Revizor se s pristojnimi za upavljanje pogovori o pregledu načrta obsega in časa revizije, kar vključuje tudi obveščanje o bistvenih tveganjih, ki jih je revizor prepoznal. (Glej odstavke A11–A16.)

Bistvene ugotovitve pri reviziji

16. Zadeve, o katerih se revizor pogovori s pristojnimi za upavljanje, so (Glej odstavek A17–A18.):
 - (a) Revizorjeva stališča o bistvenih kakovostnih vidikih računovodskih postopkov organizacije, vključno z računovodskimi usmeritvami, računovodskimi ocenami in razkritji v računovodskih izkazih. Revizor po potrebi razloži pristojnim za upavljanje, zakaj ocenjuje, da kakšen bistven računovodski postopek, ki je sprejemljiv glede na primeren okvir računovodskega poročanja, ni najustreznejši v posebnih okoliščinah organizacije. (Glej odstavek A19–A20.)

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

- (b) Morebitne bistvene težave, ki jih je nepričakovano odkril pri reviziji. (Glej odstavek A21.)
- (c) Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije:
 - (i) bistvene zadeve, ki so se pojavile pri reviziji in o katerih je razpravljal s poslovodstvom ali ga je o njih pisno obvestil (Glej odstavek A22.);
 - (ii) pisne predstavitve, ki jih zahteva revizor.
- (d) Morebitne okoliščine, ki vplivajo na obliko in vsebino revizorjevega poročila (Glej odstavke A23–A25.).
- (e) Morebitne druge bistvene zadeve, ki se pojavijo pri reviziji in so po revizorjevi strokovni presoji pomembne za nadziranje postopka računovodskega poročanja. (Glej odstavke A26–A28.)

Revizorjeva neodvisnost

- 17. Pri kotirajočih organizacijah se revizor s pristojnimi za upravljanje pogovori o:
 - a) izjavi, da delovna skupina za posel in morebitni drugi iz revizijskega podjetja, in kadar je tak primer, podjetja v mreži, izpolnjujejo ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti in;
 - i. vseh povezavah in drugih zadevah 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; in

- ii. s tem povezanimi varovali, ki so bila uporabljena, da bi ugotovljene nevarnosti za neodvisnost odpravili ali jih zmanjšali na sprejemljivo raven. (Glej odstavke A29–A32.)

Postopek komuniciranja

Vzpostavitev postopka komuniciranja

- 18. Revizor se s pristojnimi za upravljanje pogovori o obliki, času in predvideni splošni vsebini obvestil. (Glej odstavke A37–A45.)

Oblike komuniciranja

- 19. Revizor s pristojnimi za upravljanje pisno komunicira o bistvenih ugotovitvah pri reviziji, če po revizorjevi strokovni presoji ustno komuniciranje ne bi bilo ustrezno. Ni pa potrebno, da bi pisno obveščanje obsegalo vse zadeve, ki so se pojavile med revizijo. (Glej odstavke A46–A48.)
- 20. O zadevah v zvezi z revizorjevo neodvisnostjo, ki jih zahteva odstavek 17, revizor pisno komunicira s pristojnimi za upravljanje.

Čas komuniciranja

- 21. Revizor pravočasno komunicira s pristojnimi za upravljanje. (Glej odstavek A49–A50.)

Ustreznost postopka komuniciranja

- 22. Revizor oceni, ali je dvostransko komuniciranje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje ustrezalo namenu revizije. Če ni, revizor oceni morebitni vpliv na revizorjevo ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe in na zmožnost pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ter primerno ukrepa. (Glej odstavke A51–A53.)

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 kot del revizijske dokumentacije². (Glej odstavke A54.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Pristojni za upravljanje (Glej odstavke 11.)

- A1. Struktura upravljanja se razlikuje glede na pravno ureditev in organizacijo ter odraža vplive kulturnega in zakonskega okolja ter velikost in značilnosti lastništva. Na primer:
- V nekaterih pravnih ureditvah obstaja nadzorni (v celoti ali pretežno neizvršilni) odbor, ki je zakonsko ločen od izvršilnega (poslovnega) odbora (dvojna upravljalna struktura). V drugih pravnih ureditvah sta tako nadzorna kot izvršilna funkcija pravna odgovornost enega samega ali enovitega odbora (enotna upravljalna struktura).
 - V nekaterih organizacijah imajo pristojni za upravljanje položaje, ki so neločljiv del pravne sestave 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 odobritev³ 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, pooblašenci ali

² MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

³ Kot je opisano v odstavku A68 prenovljenega 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.

podobne osebe. V nekaterih manjših organizacijah pa utegne biti za upravljanje pristojna ena oseba, na primer lastnik poslovodja, 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, s katerimi mora revizor razpravljati o posameznih zadevah. Poleg tega se v nekaterih primerih iz veljavnega pravnega okvira ali drugih okoliščin posla morda ne da jasno ugotoviti ustreznih oseb, s katerimi je treba komunicirati, na primer v organizacijah, kjer upravljalna sestava ni uradno opredeljena, kot so nekatere organizacije v družinski lasti, nekatere neprofitne organizacije in nekatere državne organizacije. V takih primerih se bo morda moral revizor pogovoriti in dogovoriti z naročnikom posla o eni ustreznih osebi ali več ustreznih oseb, s katerimi se bo pogovarjal. Pri revizorjevem odločanju o tem, s kom se bo pogovarjal, je pomembno poznavanje upravljalne sestave in postopkov v organizaciji, ki ga je pridobil v skladu z določili prenovljenega MSR 315⁴. Primerna oseba ali osebe za komuniciranje se lahko razlikujejo glede na zadevo, o kateri se je treba pogovoriti.
- A4. MSR 600 vsebuje posebne zadeve, o katerih se morajo revizorji skupin pogovoriti s pristojnimi za upravljanje.⁵ Če je organizacija sestavni del skupine, so primerne osebe, s katerimi se revizor sestavnega dela pogovarja, odvisne od okoliščin posla in od zadeve, o kateri se mora pogovoriti. V nekaterih primerih lahko več sestavnih delov skupine izvaja

⁴ MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

⁵ MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*, odstavek 49.

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 komuniciranju s hkratno obravnavo teh sestavnih delov.

Komuniciranje s podskupino pristojnih za upravljanje (Glej odstavek 12.)

- A5. Ko revizor presoja o komuniciranju s podskupino 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 in lahko zagotovi 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 podskupina komunicira o pomembnih informacijah z organom upravljanja. Revizor se lahko izogne dvoumnosti tako, da se pri sklepanju posla z naročnikom izrecno dogovori, da zadrži pravico neposrednega komuniciranja z organom 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 komuniciranje z revizijsko komisijo, kjer ta obstaja, postalo ključna sestavina revizorjevega komuniciranja s pristojnimi za upravljanje. Načela dobrega upravljanja priporočajo, da:
- je revizor povabljen, 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 posloводство organizacije (Glej odstavek 13.)

A8. V nekaterih primerih so vsi pristojni za upravljanje vključeni v posloводство organizacije in je izvajanje zahtev o komuniciranju prilagojeno tem okoliščinam. V takih primerih komuniciranje z osebami s poslovodskimi nalogami morda ne bi primerno informiralo vseh tistih, s katerimi bi revizor sicer komuniciral kot s pristojnimi za upravljanje. Na primer v družbi, kjer so vsi člani upravnega odbora vključeni v posloводство 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 komunicirati

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.⁶ Zakon, drug predpis ali upravljalno sestavo organizacije lahko zahteva, da se pristojni za upravljanje dogovorijo z revizorjem o pogojih posla. V nasprotnem primeru pa utegne biti izročitev kopije te listine o poslu ali drugačne primerne oblike pisnega dogovora pristojnim za upravljanje ustrezen način, kako z njimi komunicirati o zadevah, kot so:

- revizorjeva odgovornost za izvajanje revizije v skladu z MSR-ji, ki vodi k izražanju mnenja o računovodskih izkazih. Zadeve, za katere MSR-ji zahtevajo, da se o njih obvešča, vključujejo bistvene zadeve, ki se pojavijo med revizijo računovodskih izkazov in so pomembne za

⁶ Glej odstavek 10, MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*.

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

pristojne za upravljanje pri nadzoru postopka računovodskega poročanja;

- dejstvo, da MSR-ji ne zahtevajo, da revizor oblikuje postopke za ugotavljanje dodatnih zadev, o katerih naj bi se pogovoril s pristojnim za upravljanje;
- kadar se uporablja MSR 701⁷, revizorjeva odgovornost, da določi in sporoči ključne revizijske zadeve v revizorjevem poročilu;
- po potrebi 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 komuniciranje s pristojnimi 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, na primer pri reviziji učinkovitosti.

Načrtovani obseg in čas revizije (Glej odstavek 15.)

A11. Komuniciranje 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;
- b) revizorju, da bolje spozna organizacijo in njeno okolje.

⁷ MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja.*

A12. Sporočanje bistvenih tveganj, ki jih prepozna revizor, pomaga pristojnim za upravljanje razumeti, kakšne so te zadeve in zakaj zahtevajo posebno pozornost pri reviziji. Obveščanje o bistvenih tveganjih lahko pomaga pristojnim za upravljanje pri izpolnjevanju njihove odgovornosti, da nadzorujejo postopke računovodskega poročanja.

A13. Sporočene zadeve lahko obsegajo:

- revizorjev načrt obravnavanja bistvenih tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
- revizorjev načrt obravnavanja področij z večjimi ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe;
- revizorjevo stališče do vprašanj notranjega kontroliranja, ki so pomembna za revizijo;
- uporabo zamisli pomembnosti v kontekstu revizije⁸;
- vrsto in obseg posebnih veščin ali znanja, potrebnih za izvajanje načrtovanih revizijskih postopkov in ovrednotenje izidov revizije, vključno z uporabo revizorjevega veščaka⁹;
- revizorjeva predhodna stališča o zadevah, ki utegnejo biti področja bistvene revizorjeve pozornosti pri reviziji in so zato lahko ključne revizijske zadeve, kadar se uporablja MSR 701;
- revizorjev načrtovani način obravnavanja vplivov na posamezne izkaze in razkritja vseh bistvenih sprememb v primernem okviru računovodskega poročanja ali v okolju, finančnem položaju ali dejavnostih organizacije.

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

- razprave o tvornem sodelovanju zunanjih in notranjih revizorjev, kadar ima organizacija vzpostavljeno notranjo

⁸ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.*

⁹ MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka.*

revizijo, vključno s kakršno koli načrtovano uporabo dela notranje revizije, ter vrsto in obsegom vsake načrtovane uporabe notranjih revizorjev za neposredno pomoč;¹⁰

- stališča pristojnih za upravljanje o:
 - primernih osebah za komuniciranje v upravljalški sestavi organizacije;
 - razporeditvi odgovornosti med pristojnimi za upravljanje ter poslovodstvom;
 - ciljih in strategijah organizacije ter s tem povezanimi poslovnimi tveganji, ki bi lahko povzročili pomembno napačne navedbe;
 - zadevah, ki si po presoji pristojnih za upravljanje med revizijo zaslužijo posebno pozornost, in o katerihkoli področjih, za katera pristojni za upravljanje zahtevajo izvedbo dodatnih postopkov;
 - bistveni komunikaciji med organizacijo in regulatorji;
 - 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 spremembe v računovodskih standardih, praksi upravljanja družb, borznih pravilih in s tem povezanimi zadevami ter učinek takih sprememb, na primer na celovito predstavitev, sestavo in vsebino računovodskih izkazov, kar vključuje tudi:

¹⁰ MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*, odstavek 20 in 31.

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

- pomembnost, zanesljivost, primerljivost in razumljivost informacij, predstavljenih v računovodskih izkazih; in
 - razmislek o tem, ali so računovodski izkazi manj učinkoviti zaradi vključevanja informacij, ki niso pomembne ali ki zamegljujejo pravilno razumevanje razkritih zadev;
 - odzive pristojnih za upravljanje na predhodno komuniciranje z revizorjem;
 - dokumente, ki vsebujejo druge informacije (kot je opredeljeno v prenovljenem MSR 720) ter načrtovan način in čas izdaje takih dokumentov. Kadar revizor pričakuje, da bo druge informacije prejel po datumu poročila, lahko razprave s pristojnimi za upravljanje vključujejo tudi ukrepe, ki utegnejo biti primerni ali potrebni, kadar ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij v tistih drugih informacijah, ki jih je prejel po datumu svojega poročila.
- A15. Čeprav utegne komuniciranje 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, časom in obsegom potrebnih postopkov, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze.
- A16. Pri komuniciranju s pristojnimi za upravljanje je treba paziti na načrtovani obseg in čas revizije, da ne bi škodovali učinkovitosti revizije, zlasti kadar so vsi ali nekateri od pristojnih za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije. Obveščanje o vrsti in času podrobnih revizijskih postopkov lahko na primer zmanjša učinkovitost teh postopkov, če so preveč predvidljivi.

Bistvene ugotovitve pri reviziji (Glej odstavek 16.)

- A17. Sporočanje ugotovitev pri reviziji lahko vključuje zahtevo za nadaljnje informacije od pristojnih za upravljanje zaradi 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.

- A18. Kadar se uporablja MSR 701, je komuniciranje s pristojnimi za upravljanje, zahtevano v odstavku 16, in obveščanje o bistvenih tveganjih, ki jih ugotovi revizor in je zahtevano v odstavku 15, še posebej pomembno za revizorjevo določitev zadev, ki so zahtevale njegovo bistveno pozornost in so zato lahko ključne revizijske zadeve.¹¹

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

- A19. Okviri računovodskega poročanja običajno dovoljujejo, da organizacija pripravi računovodske ocene in presoje o računovodskih usmeritvah in razkritjih v računovodskih izkazih, na primer v zvezi z uporabo ključnih predpostavk pri pripravi računovodskih ocen, za katere obstaja bistvena izmerjena negotovost. Poleg tega lahko zakon, drug predpis ali okviri računovodskega poročanja zahtevajo razkritje povzetka bistvenih računovodskih usmeritev ali se sklicujejo na »zelo pomembne računovodske ocene« ali »zelo pomembne računovodske usmeritve ali postopke« za ugotavljanje in zagotavljanje dodatnih informacij uporabnikom o najtežjih, subjektivnih ali zapletenih presojah posloводства pri pripravi računovodskih izkazov.
- A20. Zaradi tega so lahko revizorjeva stališča o subjektivnih vidikih računovodskih izkazov pristojnim za upravljanje še posebej pomembna pri izpolnjevanju njihove odgovornosti za nadzor nad postopkom računovodskega poročanja. V zvezi z zadevami, opisanimi v odstavku A19, utegne pristojne za upravljanje na primer zanimati revizorjeva ocena ustreznosti razkritij ocenjevalne negotovosti v zvezi z računovodskimi ocenami, ki lahko povzročijo bistvena tveganja. Odprto in tvorno komuniciranje o bistvenih kakovostnih vidikih računovodskih postopkov v organizaciji lahko vključuje tudi pojasnila o sprejemljivosti bistvenih računovodskih postopkov in kakovosti razkritij. Dodatek 2 opredeljuje zadeve, ki so lahko vključene v tako obveščanje.

Bistvene težave, ki se pojavijo pri reviziji (Glej odstavek 16(b).)

¹¹ MSR 701, odstavek 9–10.

A21. Bistvene težave, ki se pojavijo pri reviziji, obsegajo zadeve, kot so na primer:

- precejšnje odlašanje posloводства, nerazpoložljivost osebja organizacije ali nepripravljenost posloводства za zagotavljanje informacij, ki jih revizor potrebuje za izvajanje revizijskih postopkov;
- nerazumno 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, da nadaljuje kot delujoče podjetje, kadar se to zahteva.

V nekaterih okoliščinah utegnejo take težave predstavljati omejitev področja, ki vodi do prilagoditve revizorjevega mnenja.¹²

Bistvene zadeve, o katerih se razpravlja ali dopisuje s posloводstvom (Glej odstavek 16(c)(i).)

A22. Bistvene zadeve, o katerih se razpravlja ali dopisuje s posloводstvom, lahko obsegajo zadeve, kot so:

- bistveni dogodki ali posli, ki so se zgodili med letom;
- poslovni pogoji, ki vplivajo na organizacijo, ter poslovni načrti in usmeritve, ki utegnejo vplivati na tveganja pomembno napačne navedbe;
- presoje o posvetovanjih posloводства z drugimi računovodskimi strokovnjaki glede računovodskih ali revizijskih zadev;
- razprave in dopisovanje v povezavi z začetnim ali ponovnim imenovanjem revizorja glede računovodskih

¹² MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

postopkov, uporabe revizijskih standardov ali cen za revizijo ali druge storitve;

- bistvene zadeve, o katerih ni bilo soglasja s poslovodstvom, razen pri začetnih različnih mnenjih zaradi nepopolnih dejstev ali začasnih informacij, ki so bila pozneje rešena, ko se je revizor seznanil z dodatnimi pomembnimi dejstvi ali prejel dodatne pomembne informacije.

Okoliščine, ki vplivajo na obliko in vsebino revizorjevega poročila (Glej odstavke 16(d).)

A23. MSR 210 zahteva, da se revizor o pogojih revizijskega posla dogovori s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje¹³. Dogovorjeni pogoji revizijskega posla morajo biti vpisani v listino o revizijskem poslu ali v drugi primerni obliki pisnega dogovora in med drugim vključujejo sklicevanje na pričakovano obliko in vsebino revizorjevega poročila.¹⁴ Kot je pojasnjeno v odstavku A9, lahko revizor, če o pogojih posla ni dogovorjen s pristojnimi za upravljanje, tem dostavi kopijo listine o poslu, da jih seznani z zadevami, pomembnimi za revizijo. Sporočilo, ki je zahtevano v odstavku 16(d), je namenjeno obveščanju pristojnih za upravljanje o okoliščinah, v katerih se utegne revizorjevo poročilo razlikovati od pričakovane oblike in vsebine ali lahko vključuje dodatne informacije o opravljeni reviziji.

A24. Okoliščine, v katerih se od revizorja zahteva ali sam meni, da je treba vključiti dodatne informacije v poročilo v skladu z MSR-ji in o katerih je zahtevano komuniciranje s pristojnimi za upravljanje, so med drugim kadar:

- revizor pričakuje prilagoditev mnenja v poročilu v skladu s prenovljenim MSR 705¹⁵;
- je o pomembni negotovosti v zvezi z delujočim podjetjem poročano v skladu s prenovljenim MSR 570¹⁶;

¹³ MSR 210, odstavek 9.

¹⁴ MSR 210, odstavek 10.

¹⁵ MSR 705 (prenovljen), odstavek 30.

- so ključne revizijske zadeve sporočene v skladu z MSR 701¹⁷;
- revizor meni, da je treba vključiti odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi v skladu s prenovljenim MSR 706¹⁸ ali kadar to od revizorja zahtevajo drugi MSR-ji;
- je revizor ugotovil nepopravljeno pomembno napačno navedbo drugih informacij v skladu s prenovljenim MSR 720¹⁹.

V takih okoliščinah lahko revizor presodi, da je koristno poslati pristojnim za upravljanje osnutek poročila za lažjo razpravo o tem, kako bodo take zadeve obravnavane v njegovem poročilu.

A25. V redkih okoliščinah, ko revizor ne namerava vključiti imena partnerja, zadolženega za posel, v poročilo v skladu s prenovljenim MSR 700, se mora o tej nameri pogovoriti s pristojnimi za upravljanje, da jih obvesti o svoji oceni verjetnosti in resnosti bistvene grožnje za osebno varnost.²⁰ Revizor lahko s pristojnimi za upravljanje razpravlja tudi, kadar se odloči, da ne bo vključil opisa svoje odgovornosti v besedilo poročila, kot to dopušča prenovljeni MSR 700.²¹

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

A26. MSR 300²² navaja, da se lahko zgodi, da mora revizor zaradi nepričakovanih dogodkov, sprememb okoliščin ali revizijskih dokazov, pridobljenih iz izidov revizijskih postopkov,

¹⁶ MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*, odstavek 25(d).

¹⁷ MSR 701, odstavek 17.

¹⁸ MSR 706 (prenovljen) – *Odstavki o poudarjanju zadev in o drugih zadevah*, odstavek 12.

¹⁹ MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami*, odstavek 18(a).

²⁰ MSR 700 (prenovljen), odstavka 46 in A63.

²¹ MSR 700 (prenovljen), odstavek 41.

²² MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavek A15.

spremeniti celotno revizijsko strategijo in revizijski načrt ter s tem povezane načrtovane vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki so zasnovani na popravljeni presoji ocenjenih tveganj. Revizor se o takih zadevah lahko pogovori s pristojnimi za upravljanje, na primer v nadaljevanju začetnih razprav o načrtovanem obsegu in času revizije.

- A27. Druge bistvene zadeve, ki se pojavijo med revizijo 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 drugih popravljenih informacij.
- A28. Glede drugih zadev, ki še niso bile obravnavane na podlagi zahtev iz odstavkov 16(a)–(d) in se nanašajo na pojasnjevalno gradivo, se lahko revizor odloči, da obvesti tudi o drugih zadevah, o katerih se je pogovoril z ocenjevalcem kakovosti posla ali ki jih je ta proučil, če je bil ocenjevalec imenovan v skladu z MSR 220²³.

Revizorjeva neodvisnost (Glej odstavek 17.)

- A29. Revizor je dolžan izpolniti ustrezne etične zahteve v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost.²⁴
- A30. 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 zagovarjanja, nevarnosti prevelike domačnosti in nevarnosti ustrahovanja;

²³ Glej odstavke 19–22 in A23–A33 v MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*.

²⁴ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 14.

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

A31. Ustrezne etične zahteve ali zakon ali drug predpis lahko določajo tudi posebno komuniciranje s pristojnimi za upravljanje, kadar so bile ugotovljene kršitve zahtev glede neodvisnosti. Kodeks etike za računovodske strokovnjake, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA), na primer zahteva, da revizor pisno komunicira s pristojnimi za upravljanje o vsaki kršitvi in ukrepu, ki ga je podjetje sprejelo ali ga predlaga v sprejem.²⁵

A32. Zahteve v zvezi s komuniciranjem glede revizorjeve neodvisnosti, ki veljajo za kotirajoče organizacije, so lahko primerne tudi za nekatere druge organizacije, med drugim tudi za tiste, ki utegnejo biti na primer pomembne za javni interes, ker pokrivajo interese velikega števila in širokega kroga deležnikov in upoštevajo vrsto in velikost poslovanja. Primeri takih organizacij lahko vključujejo finančne institucije (kot so banke, zavarovalnice in pokojninski skladi) in druge, na primer dobrodelne organizacije. Na drugi strani pa utegnejo obstajati okoliščine, v katerih komuniciranje 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.)

A33. 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

²⁵ Glej Del 290, odstavke 39–49 v Kodeksu IESBA, kjer so obravnavane kršitve neodvisnosti.

delovanja ter spoštovanja ustreznih zakonov in drugih predpisov.

- A34. 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.
- A35. 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.
- A36. Če revizor obvesti pristojne za upravljanje o dodatni zadevi, utegne biti primerno, da jih opozori, da:
- a) je ugotavljanje takih zadev in obveščanje o njih enako namenu revizije, to je, da se oblikuje mnenje o računovodskih izkazih;
 - b) razen postopkov, ki so bili potrebni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, v povezavi s temi zadevami ni bilo opravljenih nobenih drugih postopkov;
 - c) ni bilo opravljenih nobenih postopkov za ugotavljanje, ali obstajajo še druge take zadeve.

Postopek komuniciranja

Vzpostavitev postopka komuniciranja (Glej odstavek 18.)

- A37. Jasno obveščanje o revizorjevih nalogah, načrtovanem obsegu in času revizije ter o pričakovani splošni vsebini obveščanja pomaga vzpostaviti temelj za uspešno dvosmerno komuniciranje.
- A38. K uspešnemu dvosmernemu komuniciranju lahko prispevajo tudi razprave o:
- namenu komuniciranja: če je namen jasen, se revizor in pristojni za upravljanje bolje razumejo glede bistvenih

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

vprašanj in pričakovanih učinkov kot posledicah komuniciranja;

- obliki komuniciranja;
- osebah iz revizijske delovne skupine ter osebah izmed pristojnih za upravljanje, ki bodo razpravljale o posameznih zadevah;
- revizorjevem pričakovanju, da bo komuniciranje dvosmerno in da se bodo pristojni za upravljanje pogovorili z revizorjem o zadevah, ki jih ocenjujejo kot pomembne za revizijo, na primer o strateških odločitvah, ki utegnejo bistveno vplivati na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, sumu ali odkritju prevare ter o pomislekih 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.

A39. Postopek komuniciranja se bo razlikoval glede na okoliščine, vključno z velikostjo in upravljalno sestavo organizacije, od načina, kako delujejo pristojni za upravljanje, in od revizorjevega stališča do bistvenosti zadev, o katerih je treba obveščati. Težave pri vzpostavljanju uspešnega dvosmernega komuniciranja utegnejo pokazati, da komuniciranje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje za revizijo ni primerno. (Glej odstavek A52.)

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A40. Pri revizijah manjših organizacij lahko revizor obvešča pristojne za upravljanje na manj strukturiran način kot pri revizijah kotirajočih ali večjih organizacij.

Komuniciranje s poslovodstvom

A41. Med običajnim potekom revizije se lahko s poslovodstvom razpravlja o mnogih zadevah, vključno z zadevami, za katere ta MSR zahteva komuniciranje s pristojnimi za upravljanje. Take razprave potrjujejo izvršilno odgovornost posloводства

za vodenje poslovanja organizacije in zlasti njegovo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov.

- A42. Pred sporočanjem zadev pristojnim za upravljanje lahko revizor o njih razpravlja s poslovodstvom, razen če to ni primerno. Na primer, s poslovodstvom utegne biti neprimerno razpravljati o vprašanjih njegove sposobnosti ali neoporečnosti. Poleg potrjevanja izvršilne odgovornosti poslovodstva utegnejo te začetne razprave pojasniti določena dejstva in vprašanja ter dajajo poslovodstvu priložnost, da zagotovi nadaljnje informacije in razlage. Podobno lahko revizor razpravlja o zadevah z notranjim revizorjem, preden se o njih pogovori s pristojnimi za upravljanje, če ima organizacija vzpostavljeno notranje revidiranje.

Komuniciranje s tretjimi osebami

- A43. Pristojni za upravljanje so po zakonu ali drugem predpisu dolžni ali pa morda želijo, 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, poslovodstva 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.
- A44. V nekaterih pravnih ureditvah utegne zakon ali drug predpis zahtevati, da revizor:
- opozori regulativni ali oblastni organ na določene zadeve, o katerih je obvestil pristojne za upravljanje; na primer, v nekaterih državah je revizorjeva dolžnost, da poroča

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

organom o napačnih navedbah, če poslovodstvo 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;
- omogoči javni dostop do poročil, pripravljenih za pristojne za upravljanje.

A45. Če zakon ali drug predpis ne zahteva, da zagotovi tretjim osebam kopijo pisnih obvestil pristojnim za upravljanje, utegne revizor potrebovati predhodno soglasje pristojnih za upravljanje, preden to stori.

Oblike komuniciranja (Glej odstavek 19.)

A46. Uspešno komuniciranje 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.

A47. Poleg bistvenosti posamezne zadeve lahko na obliko komuniciranja (na primer, ali se komunicira ustno ali pisno, koliko naj bo pri komuniciranju podrobnosti ali povzemanja in ali naj se komunicira na strukturiran ali preprost način) vplivajo naslednji dejavniki:

- ali bo razprava o zadevi vključena v revizorjevo poročilo. Kadar se na primer v revizorjevem poročilu obvešča o ključnih revizijskih zadevah, lahko revizor presodi, da je treba pisno obvestiti o zadevah, ki so določene za ključne revizijske zadeve;
- ali je bila zadeva zadovoljivo rešena;
- ali je poslovodstvo o zadevi predhodno obveščalo;
- velikost, struktura poslovanja organizacije, okolje kontroliranja in pravnoorganizacijska oblika organizacije;

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

- 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 pisno komuniciranje s pristojnimi za upravljanje v obliki, ki jo predpiše domača zakonodaja);
- pričakovanja pristojnih za upravljanje, vključno z dogovori z revizorjem glede občasnih sestankov ali pogovorov;
- revizorjev obseg stikov in razgovorov s pristojnimi za upravljanje;
- ali je prišlo do bistvenih sprememb v sestavi organa upravljanja.

A48. Če se razpravlja o pomembni zadevi s posameznim članom od 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 komuniciranja (Glej odstavek 21.)

A49. Pravočasno komuniciranje ves čas revizije prispeva k doseganju trdnega dvostranskega dialoga med pristojnimi za upravljanje in revizorjem. Toda primeren čas za komuniciranje 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:

- Komuniciranje 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 čim prej, da lahko pristojni za upravljanje pomagajo revizorju odstraniti težavo, ali če je verjetno, da bo težava vodila do prilagojenega mnenja. Podobno utegne revizor čim prej ustno obvestiti pristojne za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih notranjega

kontroliranja, ki jih je opazil, še preden jih sporoči pisno, kot to zahteva MSR 265²⁶.

- Kadar se uporablja MSR 701, lahko revizor sporoči svoja predhodna stališča o ključnih revizijskih zadevah že ob razpravljanju o načrtovanem obsegu in času revizije (glej odstavek A13.), lahko pa se odloči za pogostejše komuniciranje zaradi nadaljnjih razprav o teh zadevah, kadar obvešča o bistvenih revizijskih ugotovitvah.
- 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.
- Sporočila ugotovitev iz revizije, vključno z revizorjevimi stališči o kakovostnih vidikih računovodskih postopkov v organizaciji, so prav tako lahko del zaključnih razprav.
- Pri revidiranju računovodskih izkazov za splošni in posebni namen utegne biti primerno usklajevati čas komuniciranja.

A50. Ostali dejavniki, ki so lahko pomembni za časovno usklajevanje komuniciranja, vključujejo:

- velikost, poslovno sestavo, okolje kontroliranja in pravno sestavo revidirane organizacije;
- kakršnekoli zakonske obveze za sporočanje določenih zadev v določenem časovnem okviru;
- pričakovanja pristojnih za upravljanje, vključno z dogovori z revizorjem glede občasnih sestankov ali obvestil;
- 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

²⁶ MSR 265, odstavek 9 in A14.

razpravljanje o zadevi omogočiti izvajanje popravljalnih ukrepov.

Ustreznost postopka komuniciranja (Glej odstavek 22.)

A51. Revizorju ni treba oblikovati posebnih postopkov za podporo ovrednotenju dvosmernega komuniciranja 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 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 njihovem komuniciranju z revizorjem.
- Pripravljenost in zmožnost pristojnih za upravljanje, da se sestajajo z revizorjem brez prisotnosti posloводства.
- 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 komuniciranja.
- Kjer so vsi ali nekateri od pristojnih za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije, jasno predstavijo o tem, kako zadeve, o katerih razpravljajo z revizorjem, vplivajo tako na njihove širše upravljalске naloge kot tudi na njihove poslovodske naloge.
- Ali dvosmerno komuniciranje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje izpolnjuje ustrezne zakonske in regulativne zahteve.

- A52. Kot je navedeno v odstavku 4, uspešno dvosmerno komuniciranje pomaga tako revizorju kot pristojnim za upravljanje. Poleg tega prenovljeni MSR 315 opredeljuje udeležbo pristojnih za upravljanje, vključno z njihovim sodelovanjem z morebitno notranjo revizijo in zunanjimi revizorji, kot sestavino okolja kontroliranja v organizaciji.²⁷ Pomanjkljivo dvosmerno komuniciranje utegne nakazovati nezadovoljivo okolje kontroliranja in lahko vpliva na revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe. Obstaja tudi tveganje, da morda revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih.
- A53. Če dvosmerno komuniciranje 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;
 - komuniciranje s tretjimi osebami (na primer z regulatorjem) ali z višjo ravni v upravljalni sestavi, ki je zunaj organizacije; na primer z lastniki družbe (na primer z delničarji na skupščini) ali v javnem sektorju s pristojnim ministrom ali parlamentom;
 - izstopi iz posla, če je to mogoče v skladu z ustreznim zakonom ali drugim predpisom.

Dokumentacija (Glej odstavek 23.)

- A54. Dokumentiranje ustnega komuniciranja lahko vključuje kopijo zapisnikov, ki jih pripravi organizacija in se hranijo kot del revizijske dokumentacije, kjer so ti zapisniki ustrezen zapis komuniciranja.

²⁷ MSR 315, odstavek A70.

Dodatek 1

(Glej odstavek 3.)

Posebne zahteve v MSOK 1 in drugih MSR-jih, ki se nanašajo na komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

Ta dodatek navaja odstavke v MSOK 1²⁸ in v drugih MSR-jih, ki vsebujejo zahteve za komuniciranje s pristojnimi za upravljanje o določenih zadevah. Seznam ni nadomestilo za presojanje zahtev ter z njimi povezano uporabo in drugega pojasnjevalnega gradiva v MSR-jih.

- 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 – Začetni saldi*, 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 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*, odstavek 25.

²⁸ MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti za podjetja, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*.

KOMUNICIRANJE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE

- MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*, odstavek 49.
- MSR 610 (prenovljen) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*, odstavek 18.
- MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*, odstavka 20 in 31.
- MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 46.
- MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 17.
- MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditev 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 odstavka 16(a) in A17.)

Kakovostni vidiki računovodskih postopkov

Komuniciranje, ki ga zahteva odstavek 16(a) in ga obravnavata odstavka A19–A20, 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 in 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 usklajevanje 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 540²⁹, vključujejo na primer:

²⁹ MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij.*

- kako poslovodstvo opredeljuje posle, dogodke ali razmere, zaradi katerih bi bilo treba računovodske ocene pripoznati ali jih razkriti v računovodskih izkazih;
- spremembe v okoliščinah, ki so lahko razlog za nove računovodske ocene ali zaradi katerih je treba popraviti obstoječe računovodske ocene;
- ali je odločitev poslovodstva, da računovodske ocene pripozna ali jih ne pripozna v računovodskih izkazih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- ali je bila ali bi morala biti glede na predhodno obdobje izvedena sprememba v načinu oblikovanja računovodskih ocen, in če je bila izvedena, zakaj, ter izid računovodskih ocen v prejšnjih obdobjih;
- poslovske postopke za pripravo računovodskih ocen (na primer, kdaj je poslovodstvo uporabilo določen model), vključno z izjavo, ali je podlaga merjenja za računovodsko oceno v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- ali so bistvene predpostavke, ki jih je poslovodstvo uporabilo pri pripravi računovodskih ocen, sprejemljive;
- kadar je to pomembno za sprejemljivost bistvenih predpostavk, ki jih je uporabilo poslovodstvo, ali za ustrezno uporabo primerne okvira računovodskega poročanja, namen poslovodstva, da izvede posebne ukrepe, in njegovo sposobnost, da to stori;
- tveganja pomembno napačne navedbe;
- znake možne poslovodske pristranskosti;
- kako je poslovodstvo obravnavalo druge možne predpostavke ali izide in zakaj jih je zavrnilo, ali kako je poslovodstvo sicer obravnavalo ocenjevalno negotovost pri dajanju računovodskih ocen;
- ustreznost razkritja 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 pravljanje v teku, ki je razkriti v računovodskih izkazih.
- Obseg, do katerega vplivajo na računovodske izkaze nenavadni posli, ki niso del običajnega poslovanja organizacije, ali ki so sicer videti neobičajni. V takem obvestilu se lahko poudari:
 - enkratne zneske, priznane v obdobju;
 - v kolikšnem obsegu so taki posli ločeno razkriti v računovodskih izkazih;
 - ali je videti, da so bili taki posli zasnovani z namenom določenega računovodskega ali davčnega obravnavanja ali dosego določenega zakonskega ali regulativnega cilja;
 - ali se zdi oblika takih poslov pretirano zapletena, ali je bilo vključeno obsežno svetovanje glede strukturiranja tega posla;
 - kadar daje poslovodstvo večji poudarek na potrebno določeno računovodsko obravnavanje kot na osnovno ekonomiko posla.
- 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 popravljane napačnih navedb, na primer popravljane napačnih navedb, ki učinkujejo na povečanje izkazanega dobička, ne pa tistih, ki učinkujejo na zmanjšanje izkazanega dobička.