

Mednarodni standard revidiranja

MSR 320

**POMEMBNOST PRI
NAČRTOVANJU IN IZVAJANJU
REVIZIJE**



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 320 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 320 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 320 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 320, *Materiality in Planning and Performing an 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 320 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 320 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 320 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 320 © 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 320**POMEMBNOST PRI NAČRTOVANJU IN
IZVAJANJU REVIZIJE**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Pomembnost v kontekstu revizije	2–6
Datum uveljavitve	7
Cilj	8
Opredelitev pojma	9
Zahteve	
Določanje pomembnosti in izvedbene pomembnosti pri načrtovanju revizije	10–11
Popravek med potekom revizije	12–13
Dokumentacija	14
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Pomembnost in revizijsko tveganje	A1
Določanje pomembnosti in izvedbene pomembnosti pri načrtovanju revizije	A2–A12
Popravek med potekom revizije	A13

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost, da uporablja zamisel pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov. MSR 450¹ pojasnjuje, kako se pomembnost uporablja pri ovrednotenju učinka ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze.

Pomembnost v kontekstu revizije

2. Okviri računovodskega poročanja pogosto obravnavajo zamisel pomembnosti v kontekstu priprave in predstavitve računovodskih izkazov. Čeprav lahko različni okviri računovodskega poročanja obravnavajo pomembnost z različnimi izrazi, na splošno pojasnjujejo, da:
 - se napačne navedbe, vključno z opustitvami, štejejo za pomembne, če bi lahko upravičeno pričakovali, da posamič ali skupaj vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov;
 - se presoje o pomembnosti sprejemajo v odvisnosti od razmer v okolju ter glede na velikost in vrsto napačne navedbe ali kombinacijo obeh; in
 - so presoje o zadevah, ki so pomembne za uporabnike računovodskih izkazov, zasnovane na upoštevanju splošnih potreb uporabniških skupin v zvezi računovodskimi informacijami;² možni učinek napačnih

¹ MSR 450 – *Ovrednotenje napačnih navedb, ugotovljenih med revizijo*.

² Na primer, *Okvir za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov*, ki ga je aprila 2001 sprejel Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB), navaja, da v profitno usmerjeni organizaciji, kjer vlagatelji zagotavljajo podjetju tvegani kapital,

navedb na posebne posamezne uporabnike, katerih potrebe se lahko močno razlikujejo, ni upoštevan.

3. Če je v primernem okviru računovodskega poročanja predvidena taka obravnava, daje revizorju referenčni okvir za določanje pomembnosti pri reviziji. Če pa primerni okvir računovodskega poročanja ne vključuje obravnave zamisli pomembnosti, dajejo revizorju tak referenčni okvir značilnosti, navedene v odstavku 2.
4. Revizorjeva določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje in nanjo vpliva revizorjevo dožemanje potreb uporabnikov računovodskih izkazov v zvezi z računovodskimi informacijami. V tem kontekstu je primerno, da revizor predpostavlja, da uporabniki:
 - a) zadovoljivo poznajo poslovne in gospodarske dejavnosti ter računovodenje in so pripravljeni primerno prizadevno proučiti informacije v računovodskih izkazih;
 - b) razumejo, da so računovodski izkazi pripravljeni, predstavljeni in revidirani glede na stopnje pomembnosti;
 - c) priznavajo negotovosti pri merjenju zneskov, ki temeljijo na ocenah, presojah in upoštevanju bodočih dogodkov; in
 - d) sprejemajo razumne gospodarske odločitve na podlagi informacij v računovodskih izkazih.
5. Revizor uporablja zamisel pomembnosti tako pri načrtovanju kot pri izvajanju revizije ter pri vrednotenju učinkov ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih neugotovljenih napačnih navedb na računovodske izkaze ter pri oblikovanju mnenja v revizorjevem poročilu. (Glej odstavek A1.)
6. Revizor pri načrtovanju revizije presodi o velikosti napačnih navedb, ki jih bo upošteval kot pomembne. Te presoje so podlaga za:
 - a) določitev vrste, časa in obsega postopkov za oceno tveganj,

priprava računovodskih izkazov, ki ustrezajo njihovim potrebam, izpolnjuje tudi večino potreb drugih uporabnikov, ki jih lahko zadovoljijo računovodski izkazi.

- b) prepoznavanje in oceno tveganj pomembno napačne navedbe in
- c) določitev vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov.

Pomembnost, določena pri načrtovanju revizije, ne opredeljuje nujno zneska, pod katerim bodo nepopravljene napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj vedno ovrednotene kot nepomembne. Okoliščine v zvezi z nekaterimi napačnimi navedbami lahko povzročijo, da jih bo revizor ocenil kot pomembne, čeprav so pod pragom pomembnosti. Čeprav ni smotno oblikovati revizijskih postopkov za odkrivanje napačnih navedb, ki bi bile lahko pomembne le zaradi svoje vrste, upošteva revizor pri vrednotenju njihovih učinkov na računovodske izkaze ne le velikost, ampak tudi vrsto nepopravljenih napačnih navedb ter posebne okoliščine, v katerih so nastale.³

Datum uveljavitve

- 7. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilj

- 8. Revizorjev cilj je, da primerno uporabi zamisel pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije.

Opredelitev pojma

- 9. Za namene tega MSR pomeni *izvedbena pomembnost* znesek ali zneske, ki jih revizor določi nižje, kot je pomembnost za celoto računovodskih izkazov, tako da zmanjša na primerno nizko raven verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presegel pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Kjer je to primerno, se izvedbena pomembnost nanaša tudi na znesek ali zneske, ki jih revizor določi nižje od ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja.

³ MSR 450, odstavek A16.

Zahteve**Določanje pomembnosti in izvedbene pomembnosti pri načrtovanju revizije**

10. Pri postavljanju splošne revizijske strategije določi revizor pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Če v posebnih okoliščinah organizacije obstajajo ena vrsta ali več vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij, za katere bi lahko upravičeno pričakovali, da bodo napačne navedbe zneskov, manjših od pomembnosti za celoto računovodskih izkazov, vplivale na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov, tedaj revizor določi raven ali ravni pomembnosti, ki jih je treba uporabiti za te določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja. (Glej odstavek A2–A11.)
11. Revizor določi izvedbeno pomembnost za potrebe ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe in določitve vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov. (Glej odstavek A12.)

Popravek med potekom revizije

12. Revizor popravi pomembnost za celoto računovodskih izkazov (in če je to ustrezno, tudi raven ali ravni pomembnosti za posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja), če med revizijo izve za informacijo, zaradi katere bi revizor že na začetku določil drugačen znesek (ali zneske) pomembnosti. (Glej odstavek A13.)
13. Če revizor sklene, da je primerna nižja pomembnost za celoto računovodskih izkazov (in če je ustrezno, raven ali ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja), kot je bila prvotno določena, tedaj revizor odloči, ali je treba popraviti izvedbeno pomembnost in ali ostajajo ustrezni vrsta, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

Dokumentacija

14. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo naslednje zneske in dejavnike, ki jih je upošteval pri njihovi določitvi:⁴
 - a) pomembnost za celoto računovodskih izkazov (glej odstavek 10),

⁴ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in odstavek A6.

- b) kjer je to ustrezno, raven ali ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja (glej odstavek 10),
- c) izvedbeno pomembnost (glej odstavek 11) in
- d) morebitne popravke zneskov iz vrstic a)–c) med potekom revizije (glej odstavka 12–13).

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Pomembnost in revizijsko tveganje (Glej odstavek 5.)

A1. Pri izvajanju revizije računovodskih izkazov so revizorjevi splošni cilji, da pridobi sprejemljivo zagotovilo o tem, ali je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačnih navedb bodisi zaradi napake bodisi zaradi prevare, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi pripravljeni v vseh pomembnih ozirih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, ter da poroča o računovodskih izkazih in obvešča v skladu s svojimi ugotovitvami, kot to zahtevajo MSR.⁵ Revizor pridobi sprejemljivo zagotovilo, tako da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven.⁶ Revizijsko tveganje je tveganje, da revizor izrazi neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi pomembno napačni.⁷ Pomembnost in revizijsko tveganje se upoštevata ves čas revizije, zlasti pa:

- a) pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe,⁸
- b) pri določanju vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov⁹ in

⁵ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 11.

⁶ MSR 200, odstavek 17.

⁷ MSR 200, odstavek 13(c).

⁸ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*.

⁹ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

- c) pri vrednotenju učinkov morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze¹⁰ in pri oblikovanju mnenja v revizorjevem poročilu.¹¹

Določanje pomembnosti in izvedbene pomembnosti pri načrtovanju revizije

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (Glej odstavek 10.)

- A2. V primeru organizacije javnega sektorja so prvenstveni uporabniki njenih računovodskih izkazov pogosto zakonodajalci in regulatorji. Poleg tega se računovodski izkazi lahko uporabljajo tudi za druge, negospodarske odločitve. Na določanje pomembnosti za celoto računovodskih izkazov (in če je to ustrezno, ene ali več ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja) pri reviziji računovodskih izkazov v organizaciji javnega sektorja torej vplivajo zakoni, drugi predpisi in pristojni organi ter potrebe glede računovodskih informacij zakonodajalcev in javnosti v zvezi programi javnega sektorja.

Uporaba primerjalnih meril pri določanju pomembnosti za celoto računovodskih izkazov (Glej odstavek 10.)

- A3. Določanje pomembnosti vključuje uporabo strokovne presoje. Kot izhodiščna točka pri določanju pomembnosti za celoto računovodskih izkazov se pogosto uporablja neki odstotek kot določeno primerjalno merilo. Dejavniki, ki utegnejo vplivati na opredelitev primernega primerjalnega merila, so med drugim:
- sestavine računovodskih izkazov (na primer sredstva, obveznosti, kapital, prihodki, odhodki);
 - ali obstajajo postavke, na katere je pretežno osredotočena pozornost uporabnikov računovodskih izkazov določene organizacije (za vrednotenje finančnih učinkov utegnejo uporabniki na primer pretežno usmeriti pozornost na dobiček, prihodke ali neto sredstva);
 - vrsta organizacije in kje je organizacija v svojem razvojnem ciklu kakor tudi panoga in gospodarsko okolje, v katerem organizacija deluje;

¹⁰ MSR 450.

¹¹ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.*

- lastniška struktura organizacije in način, kako je financirana (na primer, če je organizacija financirana izključno z dolгови namesto s kapitalom, utegnejo uporabniki posvetiti več pozornosti sredstvom in terjatvam v zvezi z njimi kot pa dobičku organizacije), in
 - sorazmerna nestanovitnost primerjalnega merila.
- A4. Primeri primerjalnih meril, ki bi bili lahko ustrezni, vključujejo glede na okoliščine organizacije načine poročanja o dobičku, kot so dobiček pred obdavčitvijo, celotni prihodki, bruto dobiček in celotni odhodki, celotni kapital ali neto sredstva. Dobitek pred obdavčitvijo iz rednega poslovanja se pogosto uporabi v organizacijah, ki so dobičkovno usmerjene. Kadar je dobiček pred obdavčitvijo iz rednega poslovanja nestanovitno, utegnejo biti primernejša druga primerjalna merila, kot sta bruto dobiček ali celotni prihodki.
- A5. V povezavi z izbranim primerjalnim merilom vključujejo ustrezni finančni podatki običajno finančne izide in finančna stanja predhodnih obdobj, finančne izide in finančno stanje sedanjega obdobja ter predračune in napovedi za tekoče obdobje, prilagojene bistvenim spremembam okoliščin organizacije (na primer zaradi pomembnega poslovnega prevzema) in pomembnim spremembam pogojev v panogi ali poslovnem okolju, v katerem deluje organizacija. Kadar se za neko organizacijo kot izhodišče določi na primer pomembnost za celoto računovodskih izkazov na podlagi odstotka dobička pred obdavčitvijo iz rednega poslovanja, lahko okoliščine, ki tak dobiček izredno zmanjšajo ali povečajo, vodijo revizorja k sklepu, da je pomembnost za celoto računovodskih izkazov ustrezneje določiti z uporabo vrednosti normaliziranega dobička pred obdavčitvijo iz rednega poslovanja na podlagi izidov preteklih obdobj.
- A6. Pomembnost se nanaša na računovodske izkaze, o katerih revizor poroča. Kjer so računovodski izkazi pripravljeni za obdobje računovodskega poročanja, daljšega ali krajšega od dvanajst mesecev, kar je lahko primer pri novi organizaciji ali pri spremembi obdobja računovodskega poročanja, tedaj se pomembnost nanaša na računovodske izkaze, pripravljene za tako obdobje računovodskega poročanja.
- A7. Določanje odstotka, ki se nanaša na izbrano primerjalno merilo, vključuje uporabo strokovne presoje. Obstaja razmerje med odstotkom in izbranim primerjalnim merilom, tako da bo

običajno odstotek, ki se nanaša na dobiček pred obdavčitvijo iz rednega poslovanja, višji od odstotka, ki se uporablja pri celotnih prihodkih. Revizor na primer lahko presodi, da je pet odstotkov od dobička pred obdavčitvijo iz rednega poslovanja primerno merilo v dobičkovno usmerjeni organizaciji v proizvodni panogi, medtem ko je en odstotek od celotnih prihodkov ali celotnih odhodkov po njegovi presoji primeren za neprofitno organizacijo. Glede na okoliščine pa se kot primeren lahko prisodi višji ali nižji odstotek.

Upoštevanje posebnosti majhnih organizacij

- A8. Kadar je dobiček organizacije pred obdavčitvijo iz rednega poslovanja stalno neznaten, kot je to lahko primer v podjetju, ki ga vodi lastnik – poslovodja in v katerem si lastnik vzame veliko dobička pred obdavčitvijo v obliki povračil, utegne biti primerjalno merilo, kot je na primer dobiček pred povračili in davki, ustrežnejše.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A9. Pri reviziji organizacije javnega sektorja utegnejo biti celotni stroški ali neto stroški (odhodki manj prihodki ali izdatki manj prejemki) primerno primerjalno merilo za programske dejavnosti. Kjer je organizacija javnega sektorja skrbnik javnih dobrin, utegnejo biti sredstva primerno primerjalno merilo.

Raven ali ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja (Glej odstavek 10.)

- A10. Dejavniki, ki lahko kažejo obstoj enega ali več določenih vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij, pri katerih se lahko upravičeno pričakuje, da bi napačne navedbe zneskov, ki so manjši od pomembnosti za celoto računovodskih izkazov, vplivale na poslovne odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov, vključujejo naslednje:
- ali zakon, drug predpis ali primerni okvir računovodskega poročanja vzbuja pričakovanja uporabnikov glede merjenja ali razkrivanja določenih postavk (na primer poslov s povezanimi strankami ali nagrajevanja poslovodstva in pristojnih za upravljanje);
 - ključna razkritja v zvezi s panogo, v kateri deluje organizacija (na primer stroške raziskav in razvoja v farmacevtski družbi);

- ali je pozornost usmerjena na neki posamezen vidik poslovanja organizacije, ki je posebej razkrit v računovodskih izkazih (na primer pred kratkim prevzeta dejavnost).

A11. Pri proučevanju, ali obstajajo v posebnih okoliščinah organizacije take vrste poslov, taki saldi na kontih ali taka razkritja, lahko revizor ugotovi, da bi bilo koristno spoznati poglede in pričakovanja pristojnih za upravljanje in poslovodstva.

Izvedbena pomembnost (Glej odstavek 11.)

A12. Načrtovanju revizije izključno za odkrivanje posamezno pomembnih napačnih navedb zanemarljivo dejstvo, da lahko skupen znesek posamezno nepomembnih napačnih navedb povzroči pomembno napačne računovodske izkaze ter ne pušča maneverskega prostora za možne neodkrita napačna navedba. Izvedbena pomembnost (izražena, kot je opredeljena, z enim zneskom ali več zneski) je določena tako, da na primerno nizko raven zmanjša verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb v računovodskih izkazih presegel pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Podobno je izvedbena pomembnost v razmerju z ravni pomembnosti, določeno za določeno vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje, postavljena tako, da na primerno nizko raven zmanjša verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb za posebno vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje presegel raven pomembnosti za to posebno vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje. Določanje izvedbene pomembnosti ni preprost mehaničen izračun in vključuje uporabo strokovne presoje. Nanj vplivajo revizorjevo poznavanje organizacije, dopolnjeno med izvajanjem postopkov za oceno tveganj, ter vrsta in obseg ugotovljenih napačnih navedb pri predhodnih revizijah in posledično revizorjeva pričakovanja glede napačnih navedb v tekočem obdobju.

Popravek med potekom revizije (Glej odstavek 12.)

A13. Pomembnost za celoto računovodskih izkazov (in kjer je to ustrezno, raven ali ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja) je morda treba popraviti zaradi spremembe okoliščin, ki je nastopila med revizijo (na primer odločitve za opustitev večjega dela dejavnosti organizacije), zaradi novih informacij ali zaradi spremembe

revizorjevega poznavanja organizacije in njenega delovanja kot posledice izvajanja nadaljnjih revizijskih postopkov. Če se na primer med revizijo pokaže, da se bodo doseženi finančni izidi verjetno bistveno razlikovali od predvidenih finančnih izidov ob koncu obdobja, ki so bili prvotno uporabljeni za določitev pomembnosti za celoto računovodskih izkazov, tedaj revizor to pomembnost popravi.