

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 260

**POROČANJE O REVIZIJSKIH
ZADEVAH PRISTOJNIM
ZA UPRAVLJANJE**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2005

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način - ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače - ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

MSR 260**POROČANJE O REVIZIJSKIH ZADEVAH
PRISTOJNIM ZA UPRAVLJANJE****VSEBINA**

	Odstavek
Uvod	1-4
Ustrezne osebe	5-10
Revizijske zadeve, pomembne za upravljanje, o katerih je treba poročati	11-12
Časovni okvir poročanja	13-14
Oblike poročanja	15-17
Druge zadeve	18-19
Zaupnost	20
Zakoni in drugi predpisi	21
Datum uveljavitve	22

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 260 – Poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti pravila in dati napotke za poročanje o revizijskih zadevah, ki so povezane z revizijo računovodskih izkazov, med revizorjem in pristojnimi za upravljanje organizacije. To poročanje se nanaša na revizijske zadeve upravljalnega pomena, kakor so opredeljene v tem MSR. Ta MSR ne daje napotkov o revizorjevem poročanju strankam zunaj organizacije, na primer zunanjim upravnim ali nadzornim agencijam.

2. Revizor poroča o revizijskih zadevah upravljalnega pomena, ki se pojavijo pri reviziji računovodskih izkazov, pristojnim za upravljanje organizacije.

3. Za namene tega MSR se izraz "upravljanje" uporablja za opis vloge oseb, ki so jim zaupani nadziranje, obvladovanje in usmerjanje organizacije.¹ Pristojni za upravljanje so praviloma odgovorni za zagotavljanje, da organizacija uresničuje svoje namene, za računovodsko poročanje in za poročanje zainteresiranim strankam. Poslovodstvo spada med pristojne za upravljanje, le če opravlja takšne naloge.

4. Za namene tega MSR so "revizijske zadeve upravljalnega pomena" tiste, ki se pojavljajo pri reviziji računovodskih izkazov in so po revizorjevem mnenju tako pomembne kot tudi ustrezne za pristojne za upravljanje pri nadziranju računovodskega poročanja in razkrivanja. Revizijske zadeve upravljalnega pomena so samo tiste zadeve, ki jih spozna revizor pri izvajanju revizije. Revizor pri reviziji v skladu z MSR ni dolžan oblikovati postopkov za posebne namene ugotavljanja zadev, pomembnih za upravljanje.

Ustrezne osebe

5. Revizor določi ustrezne osebe, ki so pristojne za upravljanje in s katerimi si izmenjuje informacije o revizijskih zadevah upravljalnega pomena.

¹Načela upravljanja kapitalne družbe so se v številnih državah razvila kot izhodišče za dobro podjetniško obnašanje. Takšna načela so na splošno osredotočena na odprte kapitalne družbe, lahko pa služijo tudi za izboljševanje upravljanja v drugih oblikah organizacij. Ni enega samega modela dobrega podjetniškega obnašanja. Ustroj in navade upravnega odbora se razlikujejo od države do države. Splošno načelo je, da mora ustroj upravljanja v organizaciji omogočati upravnemu odboru nepristransko presojanje o zadevah organizacije, tudi o računovodskem poročanju, neodvisnem zlasti od poslovodstva.

6. Ustroj upravljanja se razlikuje od države do države ter odseva kulturno in zakonsko podlago. Na primer v nekaterih državah sta nadziranje in poslovanje pravno ločeni v različne organe, kot sta nadzorni svet (v celoti ali v glavnem neizvršilen) in poslovodstvo (izvršilno). V drugih državah sta obe področji pravna odgovornost enega samega, enotnega sveta, čeprav utegne obstajati revizijski odbor, ki pomaga svetu pri njegovih upravljalnih nalogah v zvezi z računovodskim poročanjem.

7. Zaradi tega razlikovanja je težko enotno ugotavljati osebe, ki so pristojne za upravljanje in jim revizor poroča o revizijskih zadevah upravljalnega pomena. Revizor sam presodi, katerim osebam bo poročal o revizijskih zadevah upravljalnega pomena, pri tem pa upošteva ustroj upravljanja organizacije, okoliščine svojega posla in ustrezne zakone. Upošteva tudi pravne odgovornosti takšnih oseb. Na primer v organizacijah z nadzornimi sveti ali z revizijskimi odbori so lahko ustrezne osebe ti organi. V organizaciji, v kateri je enotni upravni odbor ustanovil revizijski odbor, se revizor lahko odloči izmenjavati informacije z revizijskim odborom ali celotnim upravnim odborom, odvisno od pomena revizijskih zadev upravljalnega pomena.

8. Če ustroj upravljanja v organizaciji ni dobro opredeljen ali pristojni za upravljanje niso jasno določeni z okoliščinami posla ali z zakonodajo, se revizor sporazume z organizacijo, komu se bodo sporočale revizijske zadeve upravljalnega pomena. Taki primeri so organizacije posameznega lastnika, nekatere nepridobitne organizacije in nekateri državni organi.

9. Da bi se preprečili nesporazumi, lahko listina o sprejetju revizijskega posla pojasni, da bo revizor poročal samo o tistih zadevah upravljalnega pomena, ki jih bo spoznal pri izvajanju revizije, in da revizorju ni treba načrtovati postopkov za posebne namene ugotavljanja zadev upravljalnega pomena. Listina o sprejetju posla lahko tudi

- opiše obliko poročanja o revizijskih zadevah upravljalnega pomena;
- določi ustrezne osebe, s katerimi se bodo izmenjavale informacije;
- določi posebne revizijske zadeve upravljalnega pomena, o katerih je dogovorjeno, da se bo poročalo.

10. Uspešnost poročanja se poveča z razvijanjem ustvarjalnega delovnega razmerja med revizorjem in pristojnimi za upravljanje. Kljub takšnemu razmerju se ohranja poklicna neodvisnost in nepristranskost.

Revizijske zadeve, pomembne za upravljanje, o katerih je treba poročati

11. Revizor prouči revizijske zadeve upravljalnega pomena, ki se pojavijo pri reviziji računovodskih izkazov, in o njih poroča pristojnim za upravljanje. Praviloma so to

- splošni način in celotno področje revizije, tudi vse pričakovane omejitve pri tem ali dodatne zahteve;
- izbira ali spremembe pomembnih računovodskih usmeritev in postopkov, ki imajo ali bi lahko imeli bistven vpliv na računovodske izkaze organizacije;
- možen vpliv pomembnih tveganj in izpostavljenosti, kot so sproženi pravni spori, na računovodske izkaze, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih;
- revizijski popravki, ki jih organizacija knjiži ali ne knjiži, vendar utegnejo pomembno vplivati na njene računovodske izkaze;
- pomembne negotovosti, povezane z dogodki in okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšnji dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje;
- nestrinjanje s poslovodstvom o zadevah, ki so posamič ali skupaj lahko pomembne za računovodske izkaze organizacije ali za revizorjevo poročilo; v teh sporočilih se upošteva, ali je bila zadeva razrešena ali ne, in pomen zadeve;
- pričakovane spremembe revizorjevega poročila;
- druge zadeve, ki vzbujajo pozornost pristojnih za upravljanje, kot so pomembne slabosti notranjega kontroliranja, vprašanja v zvezi z nepoprečnostjo poslovodstva in vpletenost poslovodstva v prevare;
- vse druge zadeve, o katerih obstaja sporazum v določbah o sprejetju revizijskega posla.

11a. Revizor obvesti pristojne za upravljanje o vseh nepopravljenih napačnih navedbah, ki jih je ugotovil med revizijo in jih je poslovodstvo opredelilo kot nepomembne, tako posamično kot v celoti, za računovodske izkaze.

11b. Pristojnih za upravljanje ni treba seznanjati z nepopravljeno napačno navedbo, ki ne dosega določenega, omembe vrednega zneska.

12. Del revizorjevega poročanja je obveščanje pristojnih za upravljanje, da

- revizorjevo poročanje o zadevah vključuje le tiste revizijske zadeve upravljalnega pomena, ki jih je revizor spoznal pri izvajanju revizije;
- revizija računovodskih izkazov ni namenjena ugotavljanju vseh zadev, ki utegnejo biti pomembne za pristojne za upravljanje; v skladu s tem revizija praviloma ne ugotovi vseh takšnih zadev.

Časovni okvir poročanja

13. **Revizor pravočasno poroča o revizijskih zadevah upravljalnega pomena.** To omogoča pristojnim za upravljanje, da ustrezno ukrepajo.

14. Da bi bilo poročanje pravočasno, se revizor pogovori s pristojnimi za upravljanje o podlagi in časovnem okviru takšnega poročanja. V nekaterih primerih lahko revizor zaradi narave zadev poroča o takšnih zadevah prej, kot je dogovorjeno.

Oblike poročanja

15. Revizorjevo poročanje pristojnim za upravljanje je lahko ustno ali pisno. Na revizorjevo odločitev, ali bo poročal ustno ali pisno, vplivajo dejavniki, kot so:

- obseg, ustroj poslovanja, pravni ustroj in izmenjavanje informacij v revidirani organizaciji;
- narava, občutljivost in pomembnost revizijskih zadev upravljalnega pomena, o katerih naj bi se poročalo;
- dogovori v skladu z občasnimi sestanki ali poročanje o revizijskih zadevah upravljalnega pomena;
- število revizorjevih sprotnih stikov in pogovorov s pristojnimi za upravljanje.

16. Če se o revizijskih zadevah upravljalnega pomena poroča ustno, revizor olistini take zadeve in vse odgovore nanje v svojem delovnem gradivu. Takšne listine imajo lahko obliko kopije zapisnika revizorjeve razprave s pristojnimi za upravljanje. V nekaterih primerih, odvisno od narave, občutljivosti in pomembnosti zadeve, utegne biti za revizorja priporočljivo, da upravljalci pisno potrdijo vsa ustna poročila o revizijskih zadevah upravljalnega pomena.

17. Praviloma se revizor na začetku pogovori o revizijskih zadevah upravljalnega pomena s poslovodstvom, razen če so te zadeve povezane z vprašanji pristojnosti ali neoporečnosti poslovodstva. Takšni začetni pogovori s poslovodstvom so pomembni za razčiščevanje dejstev in zadev ter omogočajo poslovodstvu priskrbeti dodatne informacije. Če se poslovodstvo strinja z izmenjavo informacij o zadevi upravljalnega pomena s pristojnimi za upravljanje, jih revizorju ni treba ponavljati, če spozna, da so bile uspešne in ustrezne.

Druge zadeve

18. Če revizor ugotovi, da je potrebna prilagoditev revizorjevega poročila o računovodskih izkazih, kakor je opisana v MSR 700 - Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih -, je izmenjava informacij med revizorjem in pristojnimi za upravljanje ne more nadomestiti.

19. Revizor prouči, ali revizijske zadeve upravljalnega pomena, o katerih se je poročalo prej, utegnejo vplivati na računovodske izkaze obravnavanega leta. Revizor prouči, ali je zadeva še vedno upravljalnega pomena in ali je treba o njej ponovno poročati pristojnim za upravljanje.

Zaupnost

20. Zahteve poklicnih računovodskih organov v državi, zakonodaja ali drugi predpisi lahko nalagajo zaupnost, ki omejuje revizorjevo poročanje o revizijskih zadevah upravljalnega pomena. Revizor se sklicuje na takšne zahteve, zakone in druge predpise, preden si izmenjuje informacije s pristojnimi za upravljanje. V nekaterih okoliščinah utegnejo biti možna navzkrižja z revizorjevimi etičnimi in pravnimi obvezami o zaupnosti in poročanju zapletena. V takšnih primerih naj se revizor posvetuje s pravnim svetovalcem.

Zakoni in drugi predpisi

21. Zahteve poklicnih računovodskih organov v državi, zakonodaja ali drugi predpisi lahko revizorju nalagajo poročanje o zadevah upravljalnega pomena. Ta MSR ne obravnava takšnih dodatnih zahtev, lahko pa vplivajo na vsebino, obliko in čas izmenjavanja informacij s pristojnimi za upravljanje.

Datum uveljavitve

22. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.

Pogledi iz zornega kota javnega sektorja

1. Pri reviziji računovodskih izkazov v javnem sektorju se uporabljajo temeljna načela, ki jih vsebuje ta MSR, zakonodaja pa lahko v zvezi z revizijskimi pooblastili podrobno določa vrsto, vsebino in obliko izmenjavanja informacij s pristojnimi za upravljanje organizacije.

2. Pri revizijah javnega sektorja so lahko vrste zadev, pomembne za upravljalne organe, širše kot vrste zadev, obravnavane v tem MSR, ki so neposredno povezane z revizijo računovodskih izkazov. Pooblastila v javnem sektorju lahko zahtevajo od revizorjev, da poročajo o zadevah, ki jih spoznajo in so povezane s

(a) skladnostjo z zahtevami zakonov ali drugih predpisov in ustreznih organov;

(b) ustreznostjo notranjega kontroliranja;

(c) gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo programov, projektov in dejavnosti.

3. Pisna poročila revizorjev javnega sektorja so lahko objavljena v javnih publikacijah. Zato se mora revizor javnega sektorja zavedati, da bodo njegova pisna poročila razdeljena širši javnosti, ne zgolj tistim osebam, ki so pristojne za upravljanje organizacije.