

Končna objava

Maj 2018

Mednarodni standard revidiranja 701

Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja



International Auditing
and Assurance
Standards Board



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-ja je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter z omogočanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil, s čimer se v svetovnem merilu povečata kakovost in skladnost delovanja ter krepi javno zaupanje v poklic revidiranja in dajanja 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-ja, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group, ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

ISA.



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 upravljanja 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](#) ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-318-3

IAASB-jev *Mednarodni standard revidiranja (MSR) 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*, 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 *Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja* je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami* –

SPOROČANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH ZADEV V POROČILU NEODVISNEGA REVIZORJA

Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 720, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja* © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja* © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja: *International standard on Auditing (ISA) 701 Revised, Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. 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 701

**SPOROČANJE KLJUČNIH
REVIZIJSKIH ZADEV V POROČILU
NEODVISNEGA REVIZORJA**

(Uporablja se za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo
15. 12. 2016 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–5
Datum uveljavitve	6
Cilji	7
Opredelitev pojmov	8
Zahteve	
Določanje ključnih revizijskih zadev	9–10
Sporočanje ključnih revizijskih zadev	11–16
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	17
Dokumentacija	18

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

Področje tega MSR-ja	A1–A8
Določanje ključnih revizijskih zadev	A9–A30
Sporočanje ključnih revizijskih zadev	A31–A59
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	A60–A63
Dokumentacija	A64

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja* je treba brati v povezavi z MSR-jem 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 sporočanja ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu. Njegov namen je obravnavati revizorjevo presojo o tem, kaj sporočati v revizorjevem poročilu, ter tudi obliko in vsebino takega sporočila.
2. Namen sporočanja ključnih revizijskih zadev je povečati sporočilno vrednost revizorjevega sporočila z zagotavljanjem večje preglednosti opravljene revizije. Sporočanje ključnih revizijskih zadev daje predvidenim uporabnikom računovodskih izkazov ("predvideni uporabniki") dodatne informacije, da jim pomaga pri razumevanju tistih zadev, ki so bile po revizorjevi strokovni presoji pri reviziji računovodskih izkazov tekočega obdobja najbistvenejše. Sporočanje ključnih revizijskih zadev lahko predvidenim uporabnikom pomaga tudi pri razumevanju organizacije in področij bistvene presoje posloводства pri revidiranih računovodskih izkazih (glej odstavke A1–A4).
3. Sporočilo ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu lahko predvidenim uporabnikom zagotovi tudi podlago za nadaljnje sodelovanje s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje o določenih zadevah v zvezi z organizacijo, revidiranimi računovodskimi izkazi ali opravljeno revizijo.
4. Sporočanje ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu sodi v okvir revizorja, ki je oblikoval mnenje o računovodskih izkazih kot celoti. Sporočanje ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu ni:
 - (a) nadomestek za razkritja v računovodskih izkazih, ki jih mora na podlagi primerne okvira računovodskega poročanja navesti poslovodstvo ali ki so sicer potrebna za dosego poštene predstavitve;

- (b) nadomestek za revizorjevo izražanje prilagojenega mnenja, kadar to zahtevajo okoliščine posebnega revizijskega posla v skladu s prenovljenim MSR-jem 705¹;
 - (c) nadomestek za poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570 (2024)², kadar obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali pogoji, ki vzbudi bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
 - (d) ločeno mnenje o posamezni zadevi (glej odstavke A5–A8).
5. Ta MSR se uporablja za revizije celote računovodskih izkazov za splošen namen kotirajočih organizacij in v okoliščinah, kadar se revizor sicer odloči za sporočanja ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu. Ta MSR se uporablja tudi takrat, kadar je revizor po zakonu ali predpisu dolžan sporočati ključne revizijske zadeve v revizorjevem poročilu.³ Vendar pa prenovljeni MSR 705 revizorju prepoveduje sporočanje ključnih revizijskih zadev, kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, razen če takega poročanja ne zahteva zakon ali predpis.⁴

Datum uveljavitve

6. Ta MSR se uporablja za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 15. 12. 2016 ali kasneje.

Cilji

7. Revizorjevi cilji so določiti ključne revizijske zadeve in jih po oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih sporočiti z opisom teh zadev v revizorjevem poročilu.

Opredelitev pojmov

8. Za namene MSR-jev imajo izrazi naslednji pomen:

Ključne revizijske zadeve – zadeve, ki so bile po strokovni presoji revizorja najbistvenejše pri reviziji računovodskih izkazov za

¹ MSR 705 (prenovljen) – *Spremembe mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

² MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*, odstavka 22–23.

³ MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavka 30–31.

⁴ MSR 705 (prenovljen), odstavek 29.

obravnavano obdobje. Ključne revizijske zadeve so izbrane izmed zadev, o katerih se je revizor pogovoril s pristojnimi za upravljanje.

Zahteve

Določanje ključnih revizijskih zadev

9. Revizor določi izmed zadev, o katerih se je pogovoril s pristojnimi za upravljanje, tiste zadeve, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost pri izvajanju revizije. Pri tem določanju revizor upošteva (Glej odstavke A9–A18):
 - (a) področja večjega ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe ali bistvenih tveganj, prepoznanih v skladu s prenovljenim MSR-jem 315⁵ (Glej odstavke A19–A22);
 - (b) bistvene revizorjeve presoje v zvezi s področji v računovodskih izkazih, v katere je bila vključena bistvena presoja posloводства, vključno z računovodskimi ocenami, za katere velja visoka stopnja ocenjevalne negotovosti (Glej odstavek A23–A24);
 - (c) učinek bistvenih dogodkov ali poslov na revizijo, ki so se zgodili med obravnavanim obdobjem (glej odstavek A25–A26).
10. Revizor določi, katere od zadev, določenih v skladu z odstavkom 9, so bile pri reviziji računovodskih izkazov tekočega obdobja najbistvenejše in so zato ključne revizijske zadeve (glej odstavke A9–A11, A27–A30).

Sporočanje ključnih revizijskih zadev

11. Revizor opiše vsako ključno revizijsko zadevo pod ustreznim podnaslovom v ločenem delu revizorjevega poročila z naslovom *Ključne revizijske zadeve*, razen kadar veljajo okoliščine iz odstavkov 14 ali 15. Uvodno besedilo v tem delu revizorjevega poročila navaja, da:

⁵ MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

- (a) so ključne revizijske zadeve tiste, ki so bile po strokovni presoji revizorja pri reviziji računovodskih izkazov [tekočega obdobja] najbistvenejše; in
- (b) so bile te zadeve obravnavane v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju revizorjevega mnenja o njih ter da revizor ne daje ločenega mnenja o teh zadevah (glej odstavke A31–A33).

Ključne revizijske zadeve niso nadomestilo za izražanje prilagojenega mnenja

- 12. Revizor določenih zadev ne vključi v del revizorjevega poročila *Ključne revizijske zadeve*, kadar bi se od njega zahtevalo, da zaradi te zadeve prilagodi mnenje v skladu s prenovljenim MSR-jem 705 (glej odstavke A5).

Opisi posameznih ključnih revizijskih zadev

- 13. Opis vsake ključne revizijske zadeve v delu revizorjevega poročila *Ključne revizijske zadeve* vključuje sklic na morebitno s tem povezano razkritje ali razkritja v računovodskih izkazih in pojasni (Glej odstavke A34–A41):
 - (a) zakaj je revizor sklepal, da je to ena najbistvenejših zadev pri reviziji in jo je zato določil za ključno revizijsko zadevo (Glej odstavke A42–A45);
 - (b) kako je bila zadeva obravnavana v reviziji (glej odstavke A46–A51).

Okoliščine, v katerih zadeva, določena za ključno revizijsko zadevo, ni sporočena v revizorjevem poročilu

- 14. Revizor opiše vsako ključno revizijsko zadevo v revizorjevem poročilu, razen če (Glej odstavke A53–A56):
 - (a) zakon ali predpis izključuje javno razkritje o tej zadevi (Glej odstavke A52) ali
 - (b) revizor v izredno redkih okoliščinah odloči, da se zadeve ne sporočajo v revizorjevem poročilu, ker bi bilo upravičeno pričakovati, da bodo negativne posledice takega dejanja večje od koristi javnega interesa takega sporočila. To pa ne

velja, če je organizacija informacije o tej zadevi že javno razkrila.

Medsebojni vpliv med opisi ključnih revizijskih zadev in drugimi sestavinami, ki morajo biti vključene v revizorjevo poročilo

15. ~~Zadeva~~Te zadeve so po svoji naravi ključne revizijske zadeve: ~~zadeva~~, ki je povod za prilagojeno mnenje v skladu s prenovljenim MSR-jem 705, ali ~~pomembna~~av skladu s prenovljenim MSR 570 (2024), predstavlja pomembno negotovost, ~~povezana~~povezano z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje ~~v skladu s prenovljenim MSR-jem 570, sta po svoji naravi ključni revizijski zadevi ali kadar je poslovodstvo sprejelo bistvene presoje pri zaključevanju, da ni pomembne negotovosti.~~ Vendar pa v takih okoliščinah te zadeve ne smejo biti opisane v delu revizorjevega poročila *Ključne revizijske zadeve*, zato zahteve iz odstavkov 13–14 ne veljajo. Namesto tega revizor:
 - (a) poroča o tej zadevi ali zadevah v skladu s primernimi MSR-ji in
 - (b) vključi sklic na del(e) *Podlaga za mnenje s pridržki* (ali *odklonilno mnenje*) ali *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem*, ali Deljoče podjetje v delu *Ključne revizijske zadeve* (glej odstavke A6–A7).

Oblika in vsebina dela Ključne revizijske zadeve v drugih okoliščinah

16. Če revizor glede na dejstva in okoliščine organizacije in revizije ugotovi, da ni ključnih revizijskih zadev za sporočanje ali da so edine sporočene ključne revizijske zadeve tiste, ki so obravnavane v odstavku 15, revizor ustrezno izjavo o tem vključi v ločeni del revizorjevega poročila pod naslovom *Ključne revizijske zadeve* (glej odstavke A57–A59).

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

17. Revizor komunicira s pristojnimi za upravljanje o:
 - (a) zadevah, ki jih je določil za ključne revizijske zadeve, ali
 - (b) o svoji odločitvi, da ni ključnih revizijskih zadev za sporočanje v revizorjevem poročilu, če je glede na dejstva

in okoliščine organizacije in revizije primerno (glej odstavke A60–A63).

Dokumentacija

18. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo⁶ (Glej odstavek A64):
- (a) zadeve, ki so zahtevale njegovo bistveno pozornost, kot je določeno v skladu z odstavkom 9, in utemeljitev za odločitev, ali je vsaka od teh zadev ključna revizijska zadeva v skladu z odstavkom 10 ali ne;
 - (b) kadar je to primerno, utemeljitev za odločitev, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev za sporočanje v njegovem poročilu ali da so edine ključne revizijske zadeve za sporočanje tiste zadeve, ki so obravnavane v odstavku 15;
 - (c) kadar je to primerno, utemeljitev za odločitev, da v njegovem poročilu ne bo sporočal nobene zadeve, ki je določena za ključno revizijsko zadevo.

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

Področje tega MSR-ja (Glej odstavek 2)

- A1. Bistvenost je lahko opisana kot sorazmerna pomembnost zadeve v danem kontekstu. Bistvenost zadeve presoja revizor v okviru, v katerem se proučuje. Bistvenost je mogoče proučevati v povezavi s količinskimi ali kakovostnimi dejavniki, kot so sorazmerna velikost, narava in vpliv na predmet obravnave in izraženi interes predvidenih uporabnikov ali prejemnikov. Vključuje objektivno analizo dejstev in okoliščin, vključno z vrsto in obsegom komuniciranja s pristojnimi za upravljanje.
- A2. Uporabnike računovodskih izkazov so zanimale tiste zadeve, o katerih je revizor najintenzivneje razpravljal s pristojnimi za upravljanje kot del dvosmernega komuniciranja, kot ga zahteva prenovljeni MSR 260,⁷ in so zahtevali dodatno preglednost glede teh

⁶ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

⁷ MSR 260 (prenovljen) – *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*.

sporočil. Uporabnike je na primer posebej zanimalo razumevanje bistvenih presoj revizorja pri oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih kot celoti, ker so te pogosto povezane s področji bistvene presoje posloводства pri pripravi računovodskih izkazov.

A3. Zahteva, da revizorji sporočajo ključne revizijske zadeve v revizorjevem poročilu, lahko tudi izpopolnjuje sporočila med revizorjem in pristojnimi za upravljanje o teh zadevah in povečuje pozornost posloводства in pristojnih za upravljanje za razkritja v računovodskih izkazih, na katera se revizor sklicuje v svojem poročilu.

A4. MSR 320⁸ pojasnjuje, da je smotno, da revizor predpostavlja, da uporabniki računovodskih izkazov:

- (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;
- (d) sprejemajo razumne gospodarske odločitve na podlagi informacij v računovodskih izkazih.

Ker revizorjevo poročilo spremlja revidirane računovodske izkaze, velja (ali se upošteva), da so uporabniki revizorjevega poročila isti kot predvideni uporabniki računovodskih izkazov.

Razmerje med ključnimi revizijskimi zadevami, revizorjevim mnenjem in drugimi sestavinami revizorjevega poročila (Glej odstavke 4, 12, 15)

A5. Prenovljeni MSR 700 določa zahteve in daje navodila o oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih.⁹ Sporočanje ključnih revizijskih zadev ni nadomestilo za razkritja v računovodskih izkazih, ki jih mora na podlagi primerne okvira računovodskega poročanja navesti posloводство ali ki so sicer potrebna za dosego poštene predstavitve. Prenovljeni MSR 705 pa obravnava okoliščine, v katerih revizor sklepa, da obstaja pomembno napačna navedba v

⁸ MSR 320, *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavek 4.

⁹ MSR 700 (prenovljen), odstavki 10–15 in A1–A15.

zvezi s primernostjo ali zadostnostjo razkritij v računovodskih izkazih.¹⁰

- A6. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje v skladu s prenovljenim MSR-jem 705, predstavitev opisa zadeve, ki je razlog za prilagojeno mnenje, v delu *Podlaga za mnenje s pridržki* (ali *odklonilno mnenje*) pomaga spodbujati predvidene uporabnike, da bolje razumejo in prepoznajo take okoliščine, kadar se pojavijo. Ločevanje sporočila o tej zadevi od drugih ključnih revizijskih zadev, opisanih v delu *Ključne revizijske zadeve*, mu zato daje ustrezno vidno mesto v revizorjevem poročilu (glej odstavek 15). Dodatek v prenovljenem MSR-jem 705 vključuje zglede, kako to vpliva na uvodno besedilo v delu *Ključne revizijske zadeve*, kadar revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, in so druge ključne revizijske zadeve sporočene v revizorjevem poročilu. V odstavku A58 tega MSR-ja je naveden zgled, kako je predstavljen del *Ključne revizijske zadeve*, kadar se je revizor odločil, da v poročilu ni treba sporočati nobenih drugih ključnih revizijskih zadev razen zadeve, ki je obravnavana v delu *Podlaga za mnenje s pridržki* (ali *odklonilno mnenje*) ali v delu *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem*.
- A7. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, bi bilo sporočanje drugih ključnih revizijskih zadev še vedno pomembno za boljše razumevanje revizije s strani predvidenih uporabnikov in zato veljajo zahteve za določitev ključnih revizijskih zadev. Kadar pa je odklonilno mnenje izraženo v okoliščinah, v katerih je revizor sklenil, da so napačne navedbe vsaka posebej ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne in vseobsegajoče:¹¹
- (a) lahko revizor glede na bistvenost zadeve ali zadev, ki so povod za odklonilno mnenje, odloči, da nobene druge zadeve niso ključne revizijske zadeve. V takih okoliščinah velja zahteva iz odstavka 15 (glej odstavek A58);
 - (b) če je za eno ali več zadev, ki niso zadeva ali zadeve, ki so povod za odklonilno mnenje, določeno, da so ključne revizijske zadeve, je zlasti pomembno, da opisi takih drugih ključnih revizijskih zadev ne nakazujejo, da so

¹⁰ Glej odstavek A7 v prenovljenem MRS 705.

¹¹ MSR 705 (Prenovljen), paragraph 8

računovodski izkazi kot celota v odnosu do teh zadev verodostojnejši, kot bi bili v teh okoliščinah glede na odklonilno mnenje primerno (glej odstavek A47).

- A8. Prenovljeni MSR 706¹² določa mehanizme, s katerimi lahko revizorji računovodskih izkazov vseh organizacij vključijo dodatno sporočilo v revizorjevo poročilo z uporabo odstavkov, ki poudarjajo neko zadevo, in odstavkov o drugi zadevi, kadar revizor meni, da je to potrebno. V takih primerih so ti odstavki predstavljeni ločeno od dela *Ključne revizijske zadeve*. Kadar je bila neka zadeva določena za ključno revizijsko zadevo, uporaba takih odstavkov ni nadomestek za opis posamezne ključne revizijske zadeve v skladu z odstavkom 13.¹³ Prenovljeni MSR 706 daje nadaljnja navodila o razmerju med ključnimi revizijskimi zadevami in odstavki, ki poudarjajo neko zadevo, v skladu z navedenim MSR-jem.¹⁴

Določanje ključnih revizijskih zadev (Glej odstavke 9–10)

- A9. Revizorjevo odločanje pri določanju ključnih revizijskih zadev je zasnovano tako, da izmed zadev, o katerih je razpravljal s pristojnimi za upravljanje, izbere manj zadev, na podlagi revizorjeve presoje o tem, katere zadeve so bile pri reviziji računovodskih izkazov tekočega obdobja najbistvenejše.
- A10. Revizorjeva določitev ključnih revizijskih zadev je omejena na najbistvenejše zadeve pri reviziji računovodskih izkazov tekočega obdobja, celo kadar so predstavljeni primerjalni računovodski izkazi (tj., celo kadar se revizorjevo mnenje nanaša na vsako obdobje, za katero so predstavljeni računovodski izkazi).¹⁵
- A11. Ne glede na to, da revizor določi ključne revizijske zadeve za revizijo računovodskih izkazov tekočega obdobja in ta MSR ne zahteva od njega, da posodobi ključne revizijske zadeve, vključene v poročilo za prejšnje obdobje, utegne biti vseeno koristno, da prouči, ali je zadeva, ki je bila ključna revizijska zadeva pri reviziji računovodskih izkazov prejšnjega obdobja, še vedno ključna

¹² MSR 706 (Prenovljen), *Odstavki o poudarjanju zadev in o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja*.

¹³ Glej odstavek 8(b) in 10(b) prenovljenega MSR 706.

¹⁴ MSR 706 (Prenovljen), odstavki A1–A3.

¹⁵ Glej MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi*.

revizijska zadeva tudi pri reviziji računovodskih izkazov tekočega obdobja.

Zadeve, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost (Glej odstavek 9)

- A12. Zasnova bistvene revizorjeve pozornosti priznava, da je revizija osnovana na tveganju in se osredotoča na prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, oblikovanje in izvajanje revizijskih postopkov za odzivanje na ta tveganja in pridobivanje revizijskih dokazov, ki so zadostni in primerni kot podlaga za revizorjevo mnenje. Za določeno stanje na kontu, vrsto poslov ali razkritje velja, da je, višje kot je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, več presoje je pogosto vključene v načrtovanje pri izvajanju revizijskih postopkov in ovrednotenje njihovih izidov. Pri oblikovanju nadaljnjih revizijskih postopkov mora revizor pridobiti tem prepričljivejše revizijske dokaze, čim višja je revizorjeva ocena tveganja.¹⁶ Pri pridobivanju prepričljivejših revizijskih dokazov zaradi višje ocene tveganja lahko revizor poveča količino dokazov ali pa pridobi dokaze, ki so primernejši ali zanesljivejši, na primer tako, da nameni večjo pozornost pridobivanju dokazov od tretjih oseb ali da pridobi podporne dokaze iz več neodvisnih virov.¹⁷
- A13. Zato utegnejo biti zadeve, ki za revizorja predstavljajo izzive pri pridobivanju dovolj primernih revizijskih dokazov ali pri oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih, lahko še posebej pomembne za njegovo določitev ključnih revizijskih zadev.
- A14. Področja bistvene revizorjeve pozornosti se pogosto nanašajo na področja kompleksnosti in bistveno presojo posloводства v računovodskih izkazih in zato pogosto vključujejo težavne ali zapletene revizorjeve presoje. Posledično to pogosto vpliva na revizorjevo celotno strategijo revizije, razporejanje virov in obseg revizijskega prizadevanja v zvezi s takimi zadevami. Ti učinki se na primer lahko kažejo v obsegu vključevanja izkušenejšega osebja v revizijski posel ali vključevanja revizorjevega veččaka ali posameznikov z znanjem in izkušnjami na specializiranem področju računovodenja ali revidiranja, ki so lahko najeti ali zaposleni pri podjetju, ki obravnava ta področja.

¹⁶ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavek 7(b).

¹⁷ MSR 330, odstavek A19.

A15. Različni MSR-ji zahtevajo posebno komuniciranje s pristojnimi za upravljanje in drugimi, ki se lahko nanašajo na področja bistvene revizorjeve pozornosti, na primer:

- prenovljeni MSR 260 zahteva, da se revizor s pristojnimi za upravljanje pogovori o morebitnih bistvenih težavah, na katere je naletel med revizijo.¹⁸ MSR-ji priznavajo možne težave, ki se na primer nanašajo na:
 - posle s povezanimi osebami,¹⁹ zlasti na omejitve revizorjeve zmožnosti, da pridobi revizijske dokaze, da so vsi drugi vidiki posla s povezano osebo (razen cene) enaki kot pri podobnem poslu po običajnih tržnih pogojih;
 - omejitve pri reviziji skupine, na primer, če je bil morda omejen dostop do informacij ali ljudi;²⁰
- Prenovljeni MSR 220 določa zahteve za partnerja, zadolženega za posel, v zvezi s primernimi posvetovanji o težavnih ali spornih zadevah, zadevah, za katere usmertive ali postopki podjetja zahtevajo posvetovanje²¹ in o drugih zadevah, ki po strokovni presoji partnerja, zadolženega za posel, zahtevajo posvetovanje. Revizor se je na primer morda posvetoval z drugimi v podjetju ali zunaj podjetja o bistveni tehnični zadevi, ki utegne imeti znake ključne revizijske zadeve. Partner, zadolžen za posel, se mora med drugim pogovoriti z ocenjevalcem kakovosti posla tudi o bistvenih zadevah in pomembnih presojah, ki se pojavijo med revizijskim poslom.²²

¹⁸ MSR 260 (prenovljen), odstavek 16(b) in A21.

¹⁹ MSR 550 – *Povezane stranke*, odstavek A42.

²⁰ MSR 600 (prenovljen) – *Posebne presoje — Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*, odstavek 57(d).

²¹ MSR 220 (prenovljen) – *Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavek 35.

²² MSR 220 (prenovljen), odstavek 36.

Premislek pri določanju zadev, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost (Glej odstavek 9)

- A16. Revizor lahko že v fazi načrtovanju pripravi predhodno stališče o zadevah, ki bodo verjetno področja bistvene revizorjeve pozornosti pri reviziji in zato utegnejo biti ključne revizijske zadeve. Revizor se o tem lahko pogovori s pristojnimi za upravljanje, ko razpravljajo o načrtovanem obsegu in času revizije v skladu s prenovljenim MSR-jem 260. Toda revizorjeva določitev ključnih revizijskih zadev temelji na izidih revizije ali dokazih, pridobljenih med potekom revizije.
- A17. Odstavek 9 vključuje posebno zahtevan premislek pri revizorjevi določitvi zadev, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost. Ta premislek se osredotoča na naravo zadev, o katerih se je pogovoril s pristojnimi za upravljanje; pogosto so povezane z zadevami, razkritimi v računovodskih izkazih, in so namenjene prikazu področij revizije računovodskih izkazov, ki utegne posebej zanimati predvidene uporabnike. Dejstvo, da je tak premislek zahtevan, nima namena nakazovati, da so z njim povezane zadeve vedno tudi ključne revizijske zadeve. Zadeve, povezane s takim posebnim premislekom, so ključne revizijske zadeve le, če so v skladu z odstavkom 10 določene za najbistvenejše zadeve pri reviziji. Ker se premislek lahko nanaša na med seboj povezane (npr. zadeve v zvezi z okoliščinami, opisanimi v odstavkih 9(b)-(c), so lahko prepoznane tudi kot bistvena tveganja), lahko primernost premisleka za določeno zadevo, o kateri se je revizor pogovoril s pristojnimi za upravljanje, poveča verjetnost, da je revizor to zadevo prepoznal kot ključno revizijsko zadevo.
- A18. Poleg zadev iz odstavka 9, ki so povezane s posebnim zahtevanim premislekom, so lahko tudi druge zadeve, o katerih se je revizor pogovarjal s pristojnimi za upravljanje, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost in so zato lahko določene za ključne revizijske zadeve v skladu z odstavkom 10. Take zadeve so med drugim na primer lahko zadeve v zvezi z opravljeno revizijo, ki jih sicer morda ni nujno treba razkriti v računovodskih izkazih. Uvajanje novega sistema IT-ja (ali bistvenih sprememb v obstoječem sistemu IT) v obravnavanem obdobju je na primer lahko področje bistvene revizorjeve pozornosti, zlasti če je taka sprememba bistveno vplivala na revizorjevo celotno strategijo revizije ali je povezana z bistvenim

tveganjem (npr. spremembe v sistemu, ki vplivajo na pripoznavanje prihodkov).

Področja večjega ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe ali bistvena tveganja, prepoznana v skladu z MSR-jem 315 (prenovljenim 2019) (Glej odstavek 9(a))

A19. Prenovljeni MSR 260 zahteva, da se revizor s pristojnimi za upravljanje pogovori o bistvenih tveganjih, ki jih je prepoznal.²³ V odstavku A13 prenovljenega MSR-ja 260 je pojasnjeno, da se revizor s pristojnimi za upravljanje lahko pogovori tudi o tem, kako načrtuje obravnavanje področja višje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe.

A20. MSR 315 (prenovljen 2019) opredeljuje bistveno tveganje kot prepoznano tveganje pomembno napačne navedbe, za katero je ocena tveganja pri delovanju blizu zgornje meje razpona tveganja pri delovanju zaradi stopnje, do katere dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na kombinacijo verjetnosti napačne navedbe, ki se pojavi, in velikost morebitne napačne navedbe, če bi se ta napačna navedba pojavila²⁴. Področja bistvenene presoje posloводства in pomembni neobičajni posli so lahko pogosto prepoznani kot bistvena tveganja. Bistvena tveganja so zato pogosto področja, ki zahtevajo bistveno revizorjevo pozornost.

A21. Vendar pa to morda ne velja za vsa bistvena tveganja. MSR 240 na primer predpostavlja, da obstajajo tveganja prevare pri pripoznavanju prihodkov in zahteva, da revizor ta ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare obravnava kot bistvena tveganja.²⁵ Poleg tega MSR 240 navaja, da je zaradi nepredvidljivega načina, s katerim se posloводство lahko izogne kontrolam, to tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare in zato bistveno tveganje.²⁶ Glede na njihovo naravo ta tveganja morda ne zahtevajo bistvene revizorjeve pozornosti, zato ne bi bila upoštevana pri njegovi določitvi ključnih revizijskih zadev v skladu z odstavkom 10.

²³ MSR 260 (prenovljen), odstavek 15.

²⁴ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 12(l).

²⁵ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 26–27.

²⁶ MSR 240, odstavek 31.

A22. Prenovljeni MSR 315 pojasni, da se revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev lahko med revizijo spremeni, ker so pridobljeni dodatni revizijski dokazi.²⁷ Zaradi popravka revizorjeve ocene tveganja in ponovnega ovrednotenja načrtovanih revizijskih postopkov za določeno področje računovodskih izkazov je tako področje lahko določeno za področje, ki zahteva bistveno revizorjevo pozornost (tj. na primer bistvena sprememba v načinu revidiranja, če je revizorjeva ocena tveganja temeljila na pričakovanju, da določene kontrole uspešno delujejo, in je revizor pridobil revizijske dokaze, da v revidiranem obdobju te kontrole niso uspešno delovale, zlasti na področju z višje ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe).

Bistvene revizorjeve presoje v zvezi s področji v računovodskih izkazih, ki so vključevala bistveno presojo posloводства, vključno z računovodskimi ocenami, za katere velja visoka stopnja ocenjevalne negotovosti (glej odstavek 9(b))

A23. Prenovljeni MSR 260 zahteva, da se revizor s pristojnimi za upravljanje pogovori o svojih stališčih o bistvenih kakovostnih vidikih računovodskih postopkov organizacije, vključno z računovodskimi usmeritvami, računovodskimi ocenami in razkritji v računovodskih izkazih.²⁸ V mnogih primerih se to nanaša na odločilne računovodske ocene in z njimi povezana razkritja, ki so zelo verjetno področja bistvene revizorjeve pozornosti in so lahko prepoznana tudi kot bistvena tveganja.

A24. Toda uporabniki računovodskih izkazov so poudarili svoj interes za računovodske ocene, za katere velja visoka stopnja ocenjevalne negotovosti (glej prenovljeni MSR 540²⁹), ki morda ni bila opredeljena kot bistvena tveganja. Med drugim so take ocene zelo odvisne od presoje posloводства in so pogosto najbolj zapletena področja računovodskih izkazov, v katere se morata morda vključevati tako veščak posloводства kot revizorjev veščak. Uporabniki so tudi poudarili, da so računovodske usmeritve, ki bistveno vplivajo na računovodske izkaze (in bistvene spremembe teh usmeritev), pomembne za njihovo razumevanje računovodskih

²⁷ MSR 315 (prenovljen), odstavek 31.

²⁸ MSR 260 (prenovljen), odstavek 16(a).

²⁹ Glej odstavka 10–11 v MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*.

izkazov, še posebej v okoliščinah, kadar postopki organizacije niso skladni s postopki drugih v isti panogi.

Učinek bistvenih dogodkov ali poslov, ki so se zgodili med obravnavanim obdobjem, na revizijo (Glej odstavek 9(c))

A25. Dogodki ali posli, ki so imeli bistveni učinek na računovodske izkaze ali revizijo, so lahko področja bistvene revizorjeve pozornosti in prepoznana kot bistvena tveganja. Revizor je na primer lahko imel obsežne razprave s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje na različnih stopnjah poteka revizije o učinku pomembnih poslov s povezanimi osebami ali pomembnih poslov, ki niso del običajnega poslovanja organizacije ali so sicer videti neobičajno, na računovodske izkaze.³⁰ Poslovodstvo je morda pripravilo težavne ali zapletene presoje v zvezi s pripoznavanjem, merjenjem, predstavitvijo ali razkritjem takih poslov, kar je morda bistveno vplivalo na celotno revizorjevo strategijo.

A26. Bistvene gospodarske, računovodske, regulativne, panožne ali druge spremembe, ki so vplivale na predpostavke ali presoje poslovodstva, so lahko vplivale tudi na revizorjev splošni pristop k reviziji in zaradi tega postale zadeve, ki zahtevajo njegovo bistveno pozornost.

Najbistvenejše zadeve (Glej odstavek 10)

A27. Zadeve, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost, so lahko pripeljale tudi do pomembnega sodelovanja s pristojnimi za upravljanje. Vrsta in obseg razpravljanja o takih zadevah s pristojnimi za upravljanje pogosto nakazuje, katere zadeve so pri reviziji najbistvenejše. Revizor je na primer morda imel bolj poglobljene, pogostejše ali intenzivnejše razprave s pristojnimi za upravljanje o težjih in bolj zapletenih zadevah, kot so uporaba bistvenih računovodskih usmeritev, ki so bile predmet bistvenih presoj revizorja ali poslovodstva.

A28. Izraz največja bistvenost zadev se uporablja v okviru organizacije in opravljene revizije. Zato sta revizorjeva določitev ključnih revizijskih zadev in njihovo sporočanje namenjena prepoznavanju zadev, ki so za revizijo posebne in vključujejo presojo o njihovi pomembnosti glede na druge zadeve pri reviziji.

³⁰ Glej odstavke 16(a), 16(c) in A22 ter Dodatek 2 iz prenovljenega MSR 260.

A29. Drugi premislek, ki utegne biti pomemben za določitev, kakšna je sorazmerna bistvenost zadeve, o kateri se je revizor pogovarjal s pristojnimi za upravljanje, in ali je taka zadeva ključna revizijska zadeva, je med drugim:

- pomembnost zadeve za razumevanje predvidenih uporabnikov računovodskih izkazov kot celote, zlasti njene pomembnosti za računovodske izkaze;
- vrsta osnovne računovodske usmeritve za zadevo ali zapletenost ali subjektivnost pri poslovodski izbiri primerne usmeritve v primerjavi z drugimi organizacijami v panogi;
- narava in pomembnost, po količini ali kakovosti, morebitnih popravljenih in skupaj nepopravljenih napačnih navedb zaradi prevare ali napake, povezanih z zadevo;
- vrsta in obseg revizijskega prizadevanja, potrebnega za reševanje zadeve, vključno z:
 - obsegom posebnih veščin ali znanja, potrebnih za uporabo morebitnih revizijskih postopkov za reševanje zadeve ali ovrednotenje izidov teh postopkov,
 - vrsto posvetovanj o zadevi zunaj skupine za posel;
- narava in resnost težav pri uporabi revizijskih postopkov, ovrednotenju izidov teh postopkov in pridobivanju ustreznih in zanesljivih dokazov kot podlage za revizorjevo mnenje, zlasti če postajajo revizorjeve presoje bolj subjektivne;
- resnost kakršnih koli pomanjkljivosti kontroliranja, ki so prepoznane kot pomembne za zadevo;
- ali je bila v zadevo vključena presoja več različnih, a med seboj povezanih revizijskih zadev. Pri dolgoročnih pogodbah je na primer lahko potrebna bistvena revizorjeva pozornost glede pripoznavanja prihodkov, sodnih sporov ali drugih nepredvidenih zadev in lahko vpliva na druge računovodske ocene.

A30. Določitev, katere in koliko izmed zadev, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost, je bilo najbistvenejših pri reviziji računovodskih izkazov tekočega obdobja, je stvar strokovne presoje. Na število ključnih revizijskih zadev, ki jih je treba vključiti v

revizorjevo poročilo, lahko vplivajo velikost in sestavljenost organizacije, vrsta njenega poslovanja in okolja ter dejstva in okoliščine revizijskega posla. Na splošno velja: večje kot je število zadev, ki so na začetku določene za ključne revizijske zadeve, bolj bo moral revizor verjetno ponovno pretehtati, ali vsaka od teh zadev res ustreza opredelitvi pojma ključne revizijske zadeve. Dolgi sezname ključnih revizijskih zadev so lahko v nasprotju s pojmovanjem takih zadev kot najbistvenejših pri reviziji.

Sporočanje ključnih revizijskih zadev

Ločeni del Ključne revizijske zadeve v revizorjevem poročilu (Glej odstavek 11)

- A31. Umestitev ločenega dela *Ključne revizijske zadeve* čisto blizu revizorjevega mnenja lahko daje takim informacijam pomembnost in priznava predvidenim uporabnikom zaznano vrednost posebnih informacij posla.
- A32. Vrstni red predstavitve posameznih zadev v delu *Ključne revizijske zadeve* je stvar strokovne presoje. Take informacije so na primer lahko razvrščene po zaporedju sorazmerne pomembnosti na podlagi revizorjeve presoje ali pa sledijo načinu razkrivanja teh zadev v računovodskih izkazih. Namen zahteve iz odstavka 11, da je treba vključiti podnaslove, je nadaljnje razlikovanje zadev.
- A33. Kadar so predstavljene primerjalne finančne informacije, je uvodno besedilo v delu *Ključne revizijske zadeve* oblikovano tako, da opozori na dejstvo, da se opisane ključne revizijske zadeve nanašajo samo na revizijo računovodskih izkazov tekočega obdobja, in lahko vsebuje sklic na določeno obdobje, ki ga pokrivajo ti računovodski izkazi (npr. za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1).

Opisi posameznih ključnih revizijskih zadev (Glej odstavek 13)

- A34. Ustreznost opisa ključne revizijske zadeve je stvar strokovne presoje. Namen opisa ključne revizijske zadeve je jedrnato in uravnoteženo razložiti, da predvideni uporabniki lahko razumejo, zakaj je bila zadeva ena najbistvenejših pri reviziji in kako je bila obravnavana. Omejevanje uporabe zelo strokovnih revizijskih izrazov tudi pomaga, da lahko predvideni uporabniki, ki nimajo primerne znanja o revidiranju, razumejo podlago za revizorjevo

osredotočenost na določene zadeve med revizijo. Vrsta in obseg informacij, ki jih daje revizor, naj bi bila uravnotežena glede na odgovornost zadevnih strank (tj., da revizor zagotavlja koristne informacije v zgoščeni in razumljivi obliki, ob tem pa ne posreduje na neprimeren način izvirnih informacij o organizaciji).

- A35. Izvirne informacije so vse informacije o organizaciji, ki jih sicer organizacija ni dala javno na razpolago (npr. niso bile vključene v računovodske izkaze ali druge informacije, razpoložljive na datum revizorjevega poročila, ali obravnavane v drugih ustnih ali pisnih sporočilih posloводства ali pristojnih za upravljanje, kot so na primer predhodna najava finančnih informacij ali kratka sporočila za naložbenike). Za take informacije so odgovorni posloводство organizacije in pristojni za upravljanje.
- A36. Primerno je, da se revizor skuša izogniti opisu ključne revizijske zadeve tako, da s tem na neprimeren način posreduje izvirne informacije o organizaciji. Opis ključne revizijske zadeve sam po sebi običajno ni izvirna informacija o organizaciji, ker opisuje zadevo v okviru revizije. Revizor seveda lahko meni, da je treba vključiti dodatne informacije kot pojasnilo, zakaj je zadevo štel za eno najbistvenejših pri reviziji in jo zato določil za ključno revizijsko zadevo in kako je bila zadeva obravnavana pri reviziji, vendar le, če razkritje takih informacij ni prepovedano z zakonom ali predpisom. Kadar se revizor odloči, da so take informacije potrebne, lahko spodbudi posloводство ali pristojne za upravljanje, da dodatne informacije razkrijejo, revizor sam pa izvirnih informacij raje ne vključi v poročilo.
- A37. Posloводство ali pristojni za upravljanje se lahko v zvezi s ključno revizijsko zadevo odločijo za vključitev novih ali razširjenih razkritij v računovodskih izkazih ali kje drugje v letnem poročilu glede na dejstvo, da bo zadeva vključena v revizorjevo poročilo. Taka nova ali razširjena razkritja so na primer lahko vključena zato, da dajejo podrobnejše informacije o občutljivosti ključnih predpostavk, uporabljenih v računovodskih ocenah, ali utemeljitev organizacije za določene računovodske postopke ali usmeritve, kadar za to obstaja sprejemljiva druga možnost v primernem okviru računovodskega poročanja.
- A38. V prenovljenem MSR-ju 720 je opredeljen pojem letnega poročila s pojasnilom, da dokumenti, kot so poročilo posloводства, pripombe posloводства ali poročila o pregledu poslovanja in finančnem

pregledu ali podobna poročila pristojnih za upravljanje (npr. poročilo direktorjev), izjava predsednika, izjava o upravljanju podjetja ali poročila o notranjem kontroliranju in oceni tveganj lahko predstavljajo del letnega poročila.³¹ Prenovljeni MSR 720 obravnava revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami, vključenimi v letno poročilo. Čeprav revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij, lahko revizor pri oblikovanju opisa ključne revizijske zadeve prouči te informacije in tudi druga javno dostopna poročila organizacije ali drugih verodostojnih virov.

A39. Revizijska dokumentacija, pripravljena med revizijo, lahko koristi revizorju tudi pri oblikovanju opisa ključne revizijske zadeve. Pisna sporočila ali revizorjeva dokumentacija o razgovorih s pristojnimi za upravljanje in druga revizijska dokumentacija je na primer koristna podlaga za revizorjevo sporočilo v njegovem poročilu. V skladu z MSR-jem 230 je namreč revizijska dokumentacija namenjena obravnavanju bistvenih zadev, ki se pokažejo med revizijo, sprejetih sklepov o njih in bistvenih strokovnih presoj pri doseganju teh sklepov ter služi kot zapis vrste, časa in obsega izvedenih revizijskih postopkov, izidov teh postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov. Taka dokumentacija lahko pomaga revizorju pri pripravi opisa ključnih revizijskih zadev, ki pojasni bistvenost zadeve, in tudi pri uporabi zahteve iz odstavka 18.

Sklic na mesto razkritja zadeve v računovodskih izkazih (Glej odstavke 13)

A40. Odstavka 13(a)–(b) zahtevata, da opis vsake ključne revizijske zadeve pojasni, zakaj je revizor to zadevo določil za eno najbistvenejših pri reviziji in kako je bila obravnavana. Zato opis ključnih revizijskih zadev ni samo ponovitev tega, kar je razkrita v računovodskih izkazih. Vendar pa sklic na vsa s tem povezana razkritja omogoča predvidenim uporabnikom, da bolje razumejo, kako je poslovodstvo zadevo obravnavalo pri pripravi računovodskih izkazov.

~~A41.~~ Poleg sklicevanja na zadevno razkritje ali razkritja lahko revizor opozori tudi na njihove ključne vidike. Obseg razkritja poslovodstva o posebnih vidikih ali dejavnikih v zvezi s tem, kako določena

³¹ MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami*, odstavki 12(a) in A1–A3.

zadeva vpliva na računovodske izkaze tekočega obdobja, lahko pomaga revizorju pri natančnejši opredelitvi določenih vidikov načina obravnavanja zadeve pri reviziji, tako da predvideni uporabniki lahko razumejo, zakaj je zadeva ključna revizijska zadeva. Na primer:

~~A42.~~A41. ~~Kadar~~ kadar organizacija vključi podrobno razkritje o računovodskih ocenah, lahko revizor opozori na razkritje ključnih predpostavk, razkritje razpona možnih izidov in na druga razkritja glede kakovosti in količine v zvezi s ključnimi viri ocenjevalne negotovosti ali kritičnih računovodskih ocen kot del svoje utemeljitve, zakaj je bila zadeva ena najbistvenejših pri reviziji in kako je bila obravnavana.

- ~~Kadar revizor v skladu s prenovljenim MSR-jem 570 sklene, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudi bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko revizor kljub temu določi eno ali več zadev v zvezi s tem sklepom, ki izhajajo iz njegovih delovnih prizadevanj, za ključne revizijske zadeve po prenovljenem MSR-ju 570. V takih okoliščinah bi revizorjev opis takih ključnih revizijskih zadev v poročilu lahko vključeval vidike prepoznanih dogodkov ali pogojev, razkritih v računovodskih izkazih, kot so na primer znatne izgube pri poslovanju, razpoložljive možnosti zadolževanja in možno refinanciranje dolga ali neizpolnjevanje posojilnih dogovorov in s tem povezanih olajševalnih dejavnikov.³²~~

Zakaj je revizor sklepal, da je zadeva ena najbistvenejših pri reviziji (Glej odstavek 13(a))

~~A43.~~A42. Namen opisa ključne revizijske zadeve v revizorjevem poročilu je zagotoviti vpogled, zakaj je bila zadeva določena za ključno revizijsko zadevo. Zato zahteve iz odstavkov 9–10 in gradivo za uporabo iz odstavkov A12–A29 v zvezi z določanjem ključnih revizijskih zadev lahko tudi pomagajo revizorju pri premisleku, kako je treba take zadeve sporočiti v poročilu. Pojasnjevanje dejavnikov, ki so pripeljali revizorja do sklepa, da je določena zadeva zahtevala bistveno revizorjevo pozornost in bila

³² ~~Glej odstavek A3 v prenovljenem MSR-ju 570.~~

zato najbistvenejša pri reviziji, na primer verjetno zanima tudi predvidene uporabnike.

~~A44~~A43. Pomembnost informacij za predvidene uporabnike je za revizorja premislek pri odločanju, kaj vključiti v opis ključne revizijske zadeve. Med drugim mora tudi premisliti, ali bo opis omogočil boljše razumevanje revizije in revizorjevih presoje.

~~A45~~A44. Povezovanje zadeve neposredno s posebnimi okoliščinami organizacije lahko pomaga tudi čim bolj zmanjšati možnost, da bi taki opisi postali pretirano standardizirani in sčasoma manj koristni. Nekatere zadeve so na primer lahko določene za ključne revizijske zadeve v določeni panogi za več organizacij zaradi okoliščin te panoge ali osnovne zapletenosti pri računovodskem poročanju. Pri opisovanju, zakaj je revizor sklepal, da je zadeva ena najbistvenejših, utegne biti koristno, da revizor poudari posebne vidike te organizacije (npr. okoliščine, ki so vplivale na osnovne presoje v računovodskih izkazih tekočega obdobja), tako da je njegov opis za predvidene uporabnike ustrežnejši. To je lahko pomembno tudi pri opisovanju ključne revizijske zadeve, ki se ponavlja v več obdobjih.

~~A46~~A45. Opis se lahko sklicuje tudi na načelni premislek, ki je revizorja v okoliščinah revizije pripeljal do tega, da je neko zadevo določil za eno najbistvenejših, na primer:

- gospodarske razmere, ki so vplivale na revizorjevo zmožnost pridobiti revizijske dokaze, na primer nelikvidni trgi za določene finančne instrumente;
- nove ali nastajajoče računovodske usmeritve, na primer posebne zadeve organizacije ali panoge, o katerih se je delovna skupina za posel posvetovala s podjetjem;
- spremembe v strategiji ali poslovnem modelu organizacije, ki so pomembno vplivale na računovodske izkaze.

Kako je bila zadeva obravnavana pri reviziji (Glej odstavek 13(b))

~~A47~~A46. Obseg podrobnosti, ki jih je treba zagotoviti v revizorjevem poročilu za opis, kako je bila ključna revizijska zadeva obravnavana pri reviziji, je stvar strokovne presoje. V skladu z odstavkom 13(b) revizor lahko opiše:

- vidike revizorjevega odziva na zadevo ali načina obravnave te zadeve, ki so bili najpomembnejši za zadevo ali posebni za ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe,
- kratek pregled izvedenih postopkov,
- navedbo izida revizorjevih postopkov ali
- ključna opažanja v zvezi s to zadevo,

ali kombinacijo teh sestavin.

Zakon ali predpis ali nacionalni revizijski standardi lahko predpišejo posebno obliko ali vsebino za opis ključne revizijske zadeve ali pa lahko določijo vključitev ene ali več teh sestavin.

~~A48~~A47. Da bi predvideni uporabniki razumeli bistvenost neke ključne revizijske zadeve v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote ter tudi razmerja med ključnimi revizijskimi zadevami in drugimi sestavinami revizorjevega poročila, vključno z revizorjevim mnenjem, je treba paziti, da slog pisanja, uporabljen v opisu ključne revizijske zadeve:

- ne nakazuje, da revizor zadeve pri oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih ni ustrezno razrešil;
- povezuje zadevo neposredno s posebnimi okoliščinami organizacije, pri tem pa se izogiba splošnemu ali standardiziranemu slogu;
- upošteva, kako je zadeva obravnavana v zadevnem razkritju ali razkritjih v računovodskih izkazih;
- ne vsebuje ali ne nakazuje ločenih mnenj o posameznih sestavinah računovodskih izkazov.

~~A49~~A48. Opisovanje vidikov revizorjevega odziva na zadevo ali načina obravnave te p zadeve zlasti kadar je revizijski odziv zahteval bistveno prilagajanje dejstvom in okoliščinam organizacije, lahko pomaga predvidenim uporabnikom pri razumevanju neobičajnih okoliščin in bistvenih revizorjevih presoj, potrebnih za obravnavanje tveganja pomembno napačne navedbe. Poleg tega so na revizijski odziv v določenem obdobju lahko vplivale posebne okoliščine organizacije, gospodarske razmere ali dogajanja v panogi. Prav tako utegne biti koristno, da se revizor sklicuje na vrsto in obseg dogovarjanja s pristojnimi za upravljanje o tej zadevi.

~~A50-A49.~~ Na primer, pri opisovanju revizorjevega odziva na računovodsko oceno, za katero je bila prepoznana visoka ocenjevalna negotovost, kot na primer pri

vrednotenju zapletenih finančnih instrumentov, bo revizor morda želel poudariti, da je za to zaposlil ali najel revizorjevega veščaka. Tako sklicevanje na uporabo dela revizorjevega veščaka ne zmanjšuje revizorjeve odgovornosti za mnenje o računovodskih izkazih, zato ni neskladno z odstavkoma 14–15 v MSR-ju 620.³³

~~A51-A50.~~ Izziv lahko predstavlja opisovanje revizorjevih postopkov, zlasti pri zapletenih, presojevalnih področjih revizije. Še posebej utegne biti težko povzeti vse izvedene postopke na zgoščen način, ki ustrezno sporoča vrsto in obseg revizorjevega odziva na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe in bistvene revizorjeve presoje pri tem. Kljub temu pa revizor lahko meni, da je treba opisati določene izvedene postopke, da sporoči, kako je bila zadeva obravnavana pri reviziji. Tak opis je običajno lahko splošnejši in ne navaja podrobnega opisa postopkov.

~~A52-A51.~~ Kot je omenjeno v odstavku A46, revizor lahko v opisu ključne revizijske zadeve v poročilu nakaže tudi izid odziva. Vendar pa je pri tem treba paziti, da revizor ne bi dajal vtisa, da opis posreduje ločeno mnenje o neki ključni revizijski zadevi ali da to lahko na kakršen koli način vzbudi dvom v njegovo mnenje o računovodskih izkazih kot celoti.

Okoliščine, v katerih zadeva, določena za ključno revizijsko zadevo, ni sporočena v revizorjevem poročilu (Glej odstavek 14)

~~A53-A52.~~ Zakon ali predpis lahko izključuje javno razkritje posloводства ali revizorja o posebni zadevi, določeni za ključno revizijsko zadevo. Zakon ali predpis lahko na primer posebej prepove vsako javno sporočilo, ki bi lahko vplivalo na preiskavo dejanskega ali domnevnega nezakonitega dejanja s strani pristojnega organa (npr. zadeve, ki so ali se zdijo povezane s pranjem denarja).

~~A54-A53.~~ Kot je navedeno v odstavku 14(b), bodo izredno redki primeri, ko zadeva, določena za ključno revizijsko zadevo, ne bo sporočena v revizorjevem poročilu. To pa zaradi predpostavke, da je zagotavljanje večje preglednosti revizije za predvidene uporabnike

³³ MSR 620 – *Uporaba dela revizorjevega veščaka.*

v korist javnega interesa. Zato je presoja, da se ključne revizijske zadeve ne sporočajo, primerna le v primerih, kadar bi bile negativne posledice za organizacijo ali javnost zaradi takega sporočila tako bistvene, da bi bilo razumno pričakovati, da pretehtajo koristi javnega interesa sporočanja o tej zadevi.

~~A55~~A54. Odločitev za nesporočanje ključne revizijske zadeve upošteva dejstva in okoliščine, povezane z zadevo. Komuniciranje s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje pomaga revizorju razumeti stališča poslovodstva o bistvenosti negativnih posledicah, ki lahko nastopijo zaradi sporočanja o zadevi. Komuniciranje s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje zlasti pomaga z informacijami k revizorjevi presoji in odločanju o tem, ali naj zadevo sporoči ali ne, s tem da:

- pomaga revizorju razumeti, zakaj organizacija zadeve ni javno razkrila (npr., če zakon, predpis ali določeni okviri računovodskega poročanja dovoljujejo poznejše razkritje ali nerazkritje zadeve) in kakšna so stališča poslovodstva glede morebitnih negativnih posledic razkritja. Poslovodstvo opozori na določene vidike v zakonu ali predpisu ali drugih uradnih virih, ki so lahko pomembni za premislek o negativnih posledicah (med takimi vidiki so na primer škodljivost za komercialna pogajanja ali konkurenčni položaj organizacije). Vendar pa samo stališča poslovodstva o negativnih posledicah še ne zmanjšujejo potrebe, da revizor sam odloči, ali bi bilo utemeljeno pričakovati, da negativne posledice pretehtajo koristi javnega interesa sporočila v skladu z odstavkom 14(b);
- osvetli, ali je prišlo do dogovarjanja z ustreznimi regulativnimi, izvršilnimi ali nadzornimi organi v zvezi s to zadevo, zlasti, ali naj bi take razprave podpirale trditve poslovodstva, zakaj javno razkritje te zadeve ni primerno;
- omogoči revizorju, da, kadar je to primerno, spodbudi poslovodstvo in pristojne za upravljanje k javnemu razkritju informacije tej zadevi. To je zlasti lahko mogoče, če je pomislek poslovodstva in pristojnih za upravljanje o sporočanju omejen na posebne vidike v zvezi z zadevo, tako da so določene informacije o tej zadevi morda manj občutljive in bi bile lahko sporočene.

Revizor lahko tudi meni, da je treba pridobiti pisno predstavitev posloводства o tem, zakaj javno razkritje zadeve ni primerno, vključno s stališčem posloводства o bistvenosti negativnih posledic, ki bi lahko nastopile zaradi takega sporočila.

~~A56~~A55. V luči pomembnih etičnih zahtev utegne biti tudi potrebno, da revizor prouči vplive sporočanja zadeve, določene za ključno revizijsko zadevo. Poleg tega lahko revizorju zakon ali predpis nalaga, da se mora pogovoriti z ustreznimi regulativnimi, izvršilnimi ali nadzornimi organi v zvezi s to zadevo, ne glede na to, ali je zadeva sporočena v revizorjevem poročilu ali ne. Taka komunikacija je lahko koristna tudi zato, da obvesti o njegovem razmišljanju o negativnih posledicah, ki lahko nastanejo zaradi sporočanja zadeve.

~~A57~~A56. Vprašanja, ki jih revizor pretehta v zvezi z odločitvijo, da zadeve ne sporoči, so zapletena in vključujejo bistveno revizorjevo presojo. Zato revizor razmisli tudi o morebitnem pravnem nasvetu.

Oblika in vsebina dela Ključne revizijske zadeve v drugih okoliščinah
(Glej odstavek 16)

~~A58~~A57. Zahteva iz odstavka 16 velja v treh okoliščinah:

- (a) revizor v skladu z odstavkom 10 določi, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev (Glej odstavek A59);
- (b) revizor v skladu z odstavkom 14 določi, da ključna revizijska zadeva ne bo sporočena v revizorjevem poročilu in nobene druge zadeve niso bile določene za ključne revizijske zadeve;
- (c) edine zadeve, določene za ključne revizijske zadeve, so tiste, ki so sporočene v skladu z odstavkom 15.

~~A59~~A58. Tu je zgled predstavitve v revizorjevem poročilu, če se je revizor odločil, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev za sporočanje:

Ključne revizijske zadeve

[Razen zadeve, opisane v delu *Podlaga za mnenje s pridržki* (ali *odklonilno mnenje*) ali delu *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem*], smo določili, da ni nobenih [drugih] ključnih revizijskih zadev za sporočanje v našem poročilu.

~~A60-A59.~~ Določitev ključnih revizijskih zadev vključuje presojo o sorazmerni pomembnosti zadev, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost. Zato se utegne redko zgoditi, da revizor celote računovodskih izkazov za splošen namen kotirajoče organizacije ne bi določil, da bo najmanj ena ključna revizijska zadeva izmed tistih, o katerih se je pogovarjal s pristojnimi za upravljanje, sporočena v njegovem poročilu. Vendar pa v določenih omejenih okoliščinah (npr. za kotirajočo organizacijo, ki ima zelo omejen obseg poslovanja) revizor lahko odloči, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev v skladu z odstavkom 10, ker ni nobenih zadev, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje (Glej odstavek 17)

~~A61-A60.~~ Prenovljeni MSR 260 zahteva, da se revizor pravočasno dogovarja s pristojnimi za upravljanje.³⁴ Primeren čas za dogovarjanje o ključnih revizijskih zadevah bo različen glede na okoliščine posla. Vsekakor pa revizor lahko sporoči predhodna stališča o ključnih revizijskih zadevah, kadar razpravlja o načrtovanem obsegu in času revizije, in se lahko nadalje pogovarja o takih zadevah, kadar sporoča revizijske ugotovitve. To lahko pomaga zmanjševati težave v praksi pri poskusih intenzivnega dvostranskega dialoga o ključnih revizijskih zadevah takrat, ko se dokončujejo računovodski izkazi za izdajo.

~~A62-A61.~~ Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje jim omogoča, da se zavedajo ključnih revizijskih zadev, ki jih namerava revizor sporočiti v svojem poročilu, in jim daje priložnost, da po potrebi pridobijo nadaljnja pojasnila. Revizor lahko meni, da je koristno dati pristojnim za upravljanje osnutek poročila zaradi lažje razprave. Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje priznava njihovo pomembno vlogo pri nadziranju postopka računovodskega poročanja in daje pristojnim za upravljanje priložnost, da razumejo podlago za revizorjeve odločitve v zvezi s ključnimi revizijskimi zadevami in kako bodo te zadeve opisane v revizorjevem poročilu. To pristojnim za upravljanje tudi omogoča, da razmislijo, ali utegnejo biti nova ali razširjena razkritja koristna, glede na to, da bodo te zadeve sporočene v revizorjevem poročilu.

³⁴ MSR 260 (prenovljen), odstavek 21.

~~A63-A62.~~ Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje, zahtevano v odstavku 17(a), se nanaša tudi na izredno redke okoliščine, v katerih zadeva, določena za ključno revizijsko zadevo, ni sporočena v revizorjevem poročilu (glej odstavka 14 in A54).

A63. Zahteva v odstavku 17(b), da se je treba pogovoriti s pristojnimi za upravljanje, kadar je revizor določil, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev za sporočanje v revizorjevem poročilu, lahko ponudi revizorju priložnost za nadaljnjo razpravo z drugimi, ki poznajo revizijo in bistvene zadeve, ki so se lahko pojavile (vključno z ocenjevalcem kakovosti posla, kadar je bil imenovan). Na podlagi teh razgovorov lahko revizor ponovno oceni svojo odločitev, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev.

Dokumentacija (Glej odstavek 18)

A64. Odstavek 8 v MSR-ju 230 zahteva, da revizor pripravi zadostno revizijsko dokumentacijo, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s to revizijo, da se med drugim seznani s pomembnimi strokovnimi presojami. V okviru ključnih revizijskih zadev te strokovne presoje vključujejo tudi določitev zadev, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost, izmed zadev, o katerih se je revizor pogovoril s pristojnimi za upravljanje, kakor tudi odločitev, ali je ali ni vsaka od teh zadev ključna revizijska zadeva. Revizorjeve presoje o tem so verjetno podprte z dokumentacijo razprav s pristojnimi za upravljanje in z revizijsko dokumentacijo za vsako posamezno zadevo (Glej odstavek A39), kakor tudi z določeno drugo revizijsko dokumentacijo o bistvenih zadevah, ki so se pojavile med revizijo (npr. memorandum o dokončanju). Vendar pa ta MSR od revizorja ne zahteva, da dokumentira, zakaj druge zadeve, o katerih se je pogovarjal s pristojnimi za upravljanje, niso bile zadeve, ki so zahtevale njegovo bistveno pozornost.