

Kasnejši dogodki v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah – Revizijski premisleki glede vpliva COVID-19

Ta objava je bila pripravljena, da poudari ključna področja, pomembna v sedanjih okoliščinah pri izvajanju postopkov, ki so povezani s kasnejšimi dogodki v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja™ (MSR™).

Ta objava ne spreminja ali razveljavlja MSR-jev, katerih besedila so merodajna. Branje te objave ne nadomešča branja MRS-jev.

Pripravljalcem, pristojnim za upravljanje in uporabnikom računovodskih izkazov lahko ta objava pomaga pri razumevanju odgovornosti revizorja v zvezi s kasnejšimi dogodki.

Negotovost in izzivi, ki jih je povzročila pandemija COVID-19, vključno z verjetnostjo nenačrtovanih dogodkov, ki se pojavijo kadar koli, negotovo trajanje teh sedanjih okoliščin in morebitno premikanje rokov vpliva na številna področja v okviru revizije. Na koncu vsakega poročevalskega obdobja bodo organizacije skrbno ovrednotile informacije, ki so na voljo po datumu poročanja, vendar pred izdajo računovodskih izkazov. V skladu s tem bodo revizorji zahtevali večjo osredotočenost na dogodke, ki se pojavijo med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila (tj. kasnejši dogodki¹) in učinek teh, če obstajajo, na računovodske izkaze organizacije (glej tudi *Ustrezne opredelitve in opisi* na zadnji strani za dodatne povezave).

Kaj so kasnejši dogodki in kako bi se morali odražati v računovodskih izkazih?

MSR 560, *Kasnejši dogodki*, določa revizorjeve odgovornosti v zvezi s kasnejšimi dogodki.

Na splošno obstajata dve vrsti **kasnejših dogodkov**:

- a) taki, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale *na datum* računovodskih izkazov, in
- b) taki, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so se pojavile *po datumu* računovodskih izkazov.²

Kot je opisano v MSR 560, se mnogi okviri računovodskega poročanja sklicujejo na dogodke, ki se pojavijo po datumu računovodskih izkazov kot kasnejši dogodki. Na primer, Mednarodni računovodski standard (MRS) 10, *Dogodki po obdobju poročanja*, podrobno navaja obravnavanje poslov in dogodkov v računovodskih izkazih, ki se pojavijo med datumom računovodskih izkazov in datumom, ko so računovodski izkazi odobreni za izdajo.

¹ MSR 560, *Kasnejši dogodki*, odstavek 5(e).

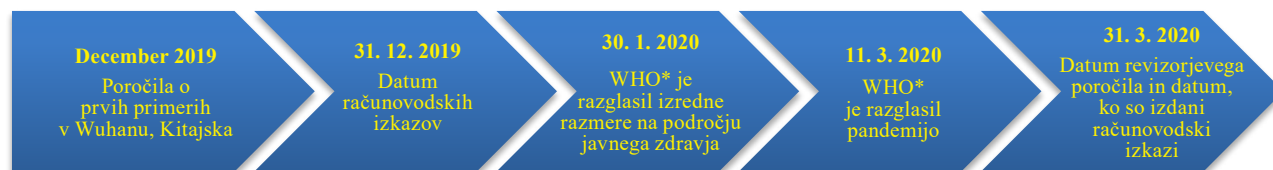
² MSR 560, odstavek 2.

Poslovodstvo je odgovorno za prilagoditve ali pripravo ustreznih drugih razkritij v računovodskih izkazih, kot je primerno, glede na kasnejše dogodke v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Naslednje opredelitve in posledično obravnavanje v računovodskih izkazih so opisani v MRS 10.³

Vrsta kasnejšega dogodka	Opredelitev in vpliv
Popravljalni dogodki	Dogodki, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale ob koncu poročevalskega obdobja (tj. na dan računovodskih izkazov). Vpliv: Popravek zneskov, pripoznanih v računovodskih izkazih.
Nepopravljalni dogodki	Dogodki, ki nakazujejo okoliščine, ki so se pojavile po poročevalskem obdobju (tj. po datumu računovodskih izkazov). Vpliv: Razkritje vrste / narave dogodka in ocena finančnega učinka ali izjave, da take ocene ni mogoče pripraviti.

Premisleki poslovodstva, ko ocenjujejo dogodke po datumu računovodskih izkazov

Pri ravnanju v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja poslovodstvo presoja o določanju vpliva računovodskih izkazov na katere koli kasnejše dogodke, povezane s pandemijo COVID-19, upoštevajoč datum računovodskih izkazov, dejstva in okoliščine organizacije in pogoje, ki so obstajali na določen datum, ali so se pojavili po tem datumu. Primeroma je predstavljen naslednji scenarij:



* **World Health Organization**

V tem scenariju je bil datum za oddajo računovodskih izkazov pred datumom, ko je WHO objavil izjavo o izrednih razmerah na področju javnega zdravja in razglasil pandemijo ter s tem posledično upad uspešnosti svetovnih trgov, vendar po tem, ko so poročali o prvih primerih v Wuhanu na Kitajskem. Pri določanju, ali so na datum računovodskih izkazov obstajali ustrezni pogoji, bi poslovodstvo upoštevalo posebne okoliščine, na primer, njihovo lokacijo in lokacijo njihovega poslovanja (npr. ali je družba izvajala pomembne dejavnosti na Kitajskem).

Drugačni premisleki bi veljali, če bi bil datum računovodskih izkazov 31. marec 2020 ali 30. junij 2020. Ker se vplivi izbruha bolezni COVID-19 še naprej razvijajo in zajemajo dogodke, ki se posebej nanašajo na pogoje, ki so obstajali ali obstajajo na datum računovodskih izkazov ali po datumu poročanja, bodo zahtevali skrbno presojo.

³ MRS 10, odstavki 3, 8 in 10.

Nadaljnje smernice glede odgovornosti posloводства v zvezi s kasnejšimi dogodki v sedanjih okoliščinah so navedene v prispevku Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IFAC) “*Posledice COVID-19 za računovodsko poročanje*”.⁴ Nekatere pravne ureditve so tudi izdale smernice za svoje posebne lokalne okoliščine, povezane z dejstvom, ali so dogodki, ki izvirajo iz pandemije COVID-19, popravljalni ali nepopravljalni dogodki (ki jih je potrebno razkrivati), kar bi lahko koristilo tudi drugim pri njihovem sklicevanju.

Kako pandemija COVID-19 vpliva na odgovornosti revizorja v zvezi s pridobivanjem zadostnih in ustreznih dokazov o kasnejših dogodkih?

Revizorji morajo izvesti postopke, ki so zasnovani za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov da so vsi dogodki, ki so se zgodili med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila, ki terjajo prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritje v njih, ugotovljeni in ustrezno izkazani v teh računovodskih izkazih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (glej MSR 560, odstavki 6–8).

Pri delu, ki se bo odzivalo na revizorjevo oceno tveganj v povezavi s kasnejšimi dogodki, vključno z razlogi, povezanimi z vplivom pandemije COVID-19, revizor prouči prilagoditve posloводства ali razkritja, vključno s časovnico, ki se uporablja za razlikovanje med popravljivimi in nepopravljivimi dogodki. Poleg tega pa to vključuje vpliv sprememb v okolju na priznavanje in merjenje bilančnih postavk in poslov v računovodski izkazih (če so popravljalni) ali na druga posebna razkritja (če so dogodki nepopravljalni).

Izvajanje postopkov do datuma revizorjevega poročila

V nekaterih pravnih ureditvah so bila odobrena podaljšanja za oddajo računovodskih poročil. V teh okoliščinah, medtem ko so revizorji morda že izvedli postopke v zvezi s kasnejšimi dogodki do datuma, ki je bil prvotno načrtovan za oddajo revizorjevega poročila, se od revizorjev zahteva, da izvedejo postopke, ki pokrivajo daljše obdobje. V stalno spreminjajočih se okoliščinah je pomembno, da se revizijski dokazi, ki so bili pridobljeni v zvezi s kasnejšimi dogodki, nanašajo na celotno obdobje do datuma revizorjevega poročila. V prej predstavljenem scenariju bi morali biti revizijski postopki, povezani s kasnejšimi dogodki, podaljšani do 31.3.2020.

Primeri dogodkov in pogojev, ki so lahko pomembni v sedanjih okoliščinah

V nadaljevanju so predstavljeni primeri dogodkov ali okoliščin, na katere je vplivala ali obstajajo kot posledica pandemije COVID-19, in so lahko pomembni za revizorjevo presojo o pojavu kasnejših dogodkov in, če je primerno, ali so ustrezno vključeni v računovodske izkaze (glej tudi MSR 560, odstavki A7–A10):

⁴ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>



Nove obveze, posojila ali dana jamstva, ki so bili sklenjeni kot posledica pandemije



Nedavne ali načrtovane prodaje ali pridobitve sredstev kot posledica pandemije



Povečanja kapitala ali izdaja dolžniških instrumentov, kot je izdaja novih delnic ali obveznic ali sporazum o pripojitvi ali likvidaciji, ki je bila izvedena ali je načrtovana.



Verjetnost izpolnjevanja pogojev uspešnosti na podlagi dogovorov za plačilo z delnicami in ustrezno obračunavanje sprememb ali poravnava takih dogovorov.



Olajšave ali gospodarske spodbude, ki jih država zagotavlja v obliki posojil ali državne pomoči.



Razvoj dogodkov, povezanih z možnimi pojavi (npr. nove pogojne obveznosti ali okoliščine, ki vplivajo na ovrednotenje obstoječih pogojnih obveznosti, sposobnost izpolnjevanja dogovorjenih ciljev uspešnosti glede na pogojno plačilo v dogovorih o poslovnih združitvah, itd.)



Nenavadne računovodske prilagoditve, ki so bile izvedene ali so predvidene, kot dodatne ali popravljene končne knjižbe ali dogodki, ki zahtevajo nestandardne knjižbe v dnevnik.



Dogodki, ki bodo vzbudili dvom o ustreznosti računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo v računovodskih izkazih (npr. dogodki, ki vzbudijo dvom o veljavnosti predpostavke o delujočem podjetju).



Dogodki, ki so pomembni za merjenje ocen ali rezervacij v računovodskih izkazih. Primeri vključujejo premisleke o izvedenih finančnih instrumentih in instrumentih varovanja pred tveganjem (npr. kjer napovedani posel ni več zelo verjeten), zavarovalnih zahtevkih (npr. ali je skoraj gotovo, da zneski predstavljajo terjatve v okoliščinah prekinitve poslovanja in/ali drugih zavarovanj ter morebitno razkritje pogojnih sredstev), dogovorih s kupci ali dobavitelji o popustih, spremenljivih nadomestilih, razmejenih provizijah, itd.).



Dogodki, ki so pomembni za izterljivost sredstev.



Spremembe obstoječih pogodbenih dogovorov (npr. znižanje ali odlog plačila najemnin, ki ga najemodajalec odobri najemodajalcu, spremembe pogojev dolga, itd.).



Premisleki o davkih (npr. vpliv zmanjšane pretoka blaga in storitev na dogovore o transfernih cenah; izterljivost terjatev za odloženi davek).



Odpravnine, ki so posledica zmanjšanja delovne sile (npr. kot posledica zaprtja ali reorganizacije poslovanja po datumu poročanja)

Ohranjanje poklicne nezaupljivosti

Poslovodska opredelitev in obravnava popravljalnih ali nepopravljalnih dogodkov, kot je primerno, bo verjetno zahtevnejša zaradi vpliva bolezni COVID-19. Skladno s tem lahko revizor morda oblikuje in izvede okrepljene ali dodatne postopke.

Pomembne presoje posloводства zaradi negotovosti in izzivov, povezanih z boleznijo COVID-19 ob upoštevanju dejstev in okoliščin organizacije, bodo verjetno zahtevale pomembne presoje revizorja, ob čemer mora revizor postopke revidiranja kasnejših dogodkov izvajati s poklicno nezaupljivostjo. Poklicna nezaupljivost v zvezi s kasnejšimi dogodki pomeni predvsem presojo in upoštevanje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov o tem, da so bili kasnejši dogodki (tisti, ki zahtevajo prilagoditev ali razkritje v računovodskih izkazih) ustrezno upoštevani v računovodskih izkazih v danih okoliščinah.

Pisne predstavitve

MSR 560, odstavek 9, zahteva od revizorja, da pridobi pisno predstavitvev, da so bili vsi dogodki, ki so se zgodili po datumu računovodskih izkazov in za katere primerni okvir računovodskega poročanja zahteva prilagoditev ali razkritje, prilagojeni ali razkriti.

Pisne predstavitve morajo biti opremljene z datumom, ki je čim bližje datumu revizorjevega poročila, vendar ne po njegovega datumu.⁵ Pandemija COVID-19 lahko predstavlja dejavnik, ki prispeva k zamudi pri odobritvi računovodskih izkazov (kot je navedeno zgoraj, so nekatere pravne ureditve omogočile dodatni čas ali podaljšanja za oddajo računovodskih poročil). V takih primerih je pomembno, da se pisne predstavitve nanašajo na dodatno obdobje do datuma revizorjevega poročila, ali tako blizu kot je možno, vključno z nadaljnjimi spremembami, ki jih je morda treba vključiti.

Tudi če je poslovodstvo opravilo delo v zvezi s prepoznavanjem in obračunavanjem popravljalnih ali nepopravljalnih dogodkov, kot je primerno, na obdobje, ki se konča prej kot podaljšano obdobje za oddajo računovodskih poročil, lahko revizor zahteva, da poslovodstvo podaljša svoje premisleke v luči sprememb med podaljšanim obdobjem.

Pomen komunikacije s pristojnimi za upravljanje

Pandemija COVID-19 je povzročila različne izzive in zapletena področja, povezana z računovodskim poročanjem. Pristojni za upravljanje bodo verjetno imeli pomembnejše odgovornosti pri računovodskem poročanju in drugih postopkih upravljanja. Primeroma bodo morali morda zagotoviti, da organizacija prilagodi zasnovo in vzdrževanje ustreznih kontrol v zvezi z zanesljivostjo računovodskega poročanja, uspešnostjo in učinkovitostjo poslovanja in ravnanja v skladu z veljavnimi zakoni in predpisi.

Revizorjeva stalna in redna komunikacija s pristojnimi za upravljanje, še posebej v obdobju po datumu računovodskih izkazov, lahko revizorja podpre pri razumevanju sprememb, ki so posledica odzivov na spreminjajoče se okoliščine ter mu pomaga pri ocenjevanju postopkov, ki jih je treba izvesti, da bi zbral zadostne in ustrezne dokaze.

Ali je potrebno izvesti revizijske postopke, če revizor izve za dogodke pandemije COVID-19 po datumu njegovega poročila?

Revizor ni dolžan izvajati nobenih revizijskih postopkov v zvezi z računovodskimi izkazi po datumu njegovega poročila (pred ali po datumu, ko so izdani računovodskih izkazi), razen če revizor izve za dejstvo, ki bi, če bi bil zanj izvedel na dan revizorjevega poročila, lahko povzročilo, da bi spremenil svoje poročilo.

V zgledu zgoraj predstavljenega scenarija, če bi na primer revizor 8.4.2020 izvedel za pomembne dogodke o COVID-19, ki so bili dejansko znani 31.3.2020 (datum revizorjevega poročila), bi to lahko povzročilo spremembo v revizorjevem poročilu, zaradi česar bi lahko bilo potrebno izvesti dodatne revizijske postopke.

MSR 560, odstavki 10 do 17, obravnavajo revizorjeve odgovornosti, ko revizor izve za dejstva po datumu revizorjevega poročila.

⁵ MSR 580, Pisne predstavitve, odstavek 14.

Kako rezultati revizorjevih postopkov o kasnejših dogodkih vplivajo na revizorjevo poročilo?

Če revizor na podlagi rezultatov opravljenih revizijskih postopkov ugotovi, da v računovodskih izkazih obstaja pomembno napačna navedba ali če ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da bi ugotovil, ali obstajajo pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, mora v skladu s prenovljenim MSR 705 prilagoditi mnenje v revizorjevem poročilu.⁶

Če revizor lahko pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o kasnejših dogodkih skladno z zahtevami MSR 560, lahko presodi, ali je primerno, da kasnejši dogodek vključi kot ključno revizijsko zadevo v revizorjevo poročilo v skladu z MSR 701⁷ ter ali je treba uporabnike opozoriti na kasnejše dogodke z vključitvijo Odstavka o poudarjanju zadev ali odstavka o drugih zadevah v skladu z MSR 706.⁸ Poročanje revizorja je bolj splošno obravnavano v posebnem Opozorilu strokovnemu osebju v revizijski praksi: *Revizorjevo poročanje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah – Revizijski premisleki glede vpliva COVID-19*.⁹

Ustrezne opredelitve in opisi¹⁰

V tej objavi so navedena sklicevanja na različne datume. Opredelitve ali opisi, ki pomagajo zagotoviti povezave, so navedeni v nadaljevanju:

- **Datum računovodskih izkazov** – datum konca zadnjega obdobja, na katerega se nanašajo računovodski izkazi.
- **Datum odobritve računovodskih izkazov** – datum, na katerega so bili pripravljene vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkazi, vključno z ustreznimi pojasnili, in so pooblaščenec osebe potrdile, da so prevzele odgovornost za te računovodske izkaze.
- **Datum revizorjevega poročila** – datum, s katerim revizor datira svoje poročilo o računovodskih izkazih. Ta datum obvešča uporabnike revizorjevega poročila, da je revizor upošteval učinke dogodkov in poslov, za katere je revizor izvedel in so se pojavili do tega datuma.¹¹
- **Datum izdaje računovodskih izkazov** – datum, ko so revizorjevo poročilo in revidirani računovodski izkazi na voljo tretjim osebam.

⁶ MSR 705 (prenovljen), Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja, odstavek 6.

⁷ MSR 701, Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja, odstavek 9-10.

⁸ MSR 706 (prenovljen), Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja, odstavki 8-11.

⁹ Objava sledi v maju 2020.

¹⁰ MSR 560, odstavek 5(a)-(d).

¹¹ MSR 700 (prenovljen), Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih, odstavek A66.

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 podlagi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

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

Avtorske pravice © 2020 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. S spletišča www.iaasb.org se dokument lahko prenese 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 logotip 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](mailto:permissions@ifac.org) ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

“IAASB-jev dokument Kasnejši dogodki v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah - revizijski premisleki glede vpliva COVID-19, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v aprilu 2020 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo oktobra 2020 in se uporablja z dovoljenjem IFAC.

Sprejeto besedilo vseh objav IFAC-a, je besedilo v angleškem jeziku. IFAC ne prevzema odgovornosti za točnost in popolnost prevoda ali za dejanja, ki lahko sledijo kot posledica teh dejanj.

Besedilo v angleškem jeziku “Subsequent Events in the Current Evolving Environment - Audit Considerations for the impact of COVID-19” © 2020 by IFAC. Vse pravice pridržane.

Besedilo v slovenskem »Kasnejši dogodki v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah - revizijski premisleki glede vpliva COVID-19«.

Naslov izvornika: Subsequent Events in the Current Evolving Environment - Audit Considerations for the impact of COVID-19

Za dovoljenje za kopiranje, shranjevanje, posredovanje ali podobne uporabe tega dokumenta se obrnite na permissions@ifac.org

