Dr. Meta DUHOVNIK

NOVOSTI NA PODROČJU MEDNARODNIH STANDARDOV REVIDIRANJA

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 8. in 9. september 2005

UVOD

Mednarodni standardi revidiranja, ki jih slovenski revizorji uporabljamo kot temeljni revizijski predpis na podlagi zakona o revidiranju, so v zadnjih dveh letih doživeli pomembne spremembe. Predlog nove direktive Evropskega parlamenta in sveta o zakonsko predpisanem revidiranju letnih izkazov in konsolidiranih izkazov[1] namreč predvideva, da bo pri opravljanju zakonsko predpisanega revidiranja obvezna uporaba mednarodnih standardov revidiranja ter z njimi povezanih standardov in stališč. Zaradi tega se je odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board; odslej IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants; odslej IFAC) zlasti na pobudo članic evropske unije odločil za temeljito prenovo mednarodnih standardov revidiranja. Bistvene spremembe na tem področju smo lahko zasledili že v priročniku IFAC, izdanem v letu 2004[2], pomembne novosti pa najdemo tudi v priročniku IFAC, izdanem v letu 2005[3].

V tem sestavku bom najprej predstavila novosti, ki sta jih v povezavi z mednarodnimi standardi revidiranja prinesla oba omenjena priročnika. Za tem bom poskušala pojasniti, kako so spremembe vplivale na namen in splošna načela revidiranja računovodskih izkazov. V zadnjem delu pa bom predstavila spremembe na področju revizorjevega poročanja o revidiranih računovodskih izkazih.

1. PRIROČNIK

Priročnika iz let 2004 in 2005 urejata področje revizijskih standardov in standardov dajanja zagotovil drugače, kot smo bili vajeni. Prej enotno poglavje (Vsebine, ki se nanašajo na revizijo in posle dajanja zagotovil (*Auditing and Assurance Contents*)) se je preimenovalo (Vsebine, ki se nanašajo na revizijo, posle dajanja zagotovil in sorodne storitve (Auditing, Assurance and Related Services Contents)) in je razdeljeno na osem podpoglavij, in sicer:

- Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti (International Standards on Quality Control),
- Ustroj (Framework),
- Revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti (*Audits and Reviews of Historical Financial Information*),
- Posli dajanja zagotovil, ki niso revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti (*Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*),
- Sorodne storitve (*Related Services*),
- Dokumenti za razpravo (*Discussion Papers*),
- Študije (*Studies*) in

[1] Podrobneje v Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC.

[2] 2004 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements.

[3] 2005 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements.

- Mednarodne strokovne objave o postopkih *(International Professional Practice Statements*).

Oglejmo si nekoliko podrobneje vsebino posameznih podpoglavij.

V prvem podpoglavju je prvi samostojni mednarodni standard s področja obvladovanja kakovosti (International Standard on Quality Control (ISQC); odslej MSOK) 1: Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev (Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagement). MSOK 1 je bil sprejet februarja 2004, veljati pa je začel 15. junija 2005, kar pomeni, da so morala imeti revizijska podjetja na ta datum vzpostavljen sistem obvladovanja kakovosti, skladen z zahtevami MSOK 1. Standard dovoljuje revizijskim podjetjem uporabo prehodnih določil za posle, ki so bili tedaj v teku.

Drugo podpoglavje (Ustroj) določa namen posla, ki daje določeno zagotovilo, pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da strokovnjak lahko sprejme tak posel, obvezne sestavine posla in morebitno zlorabo strokovnjakovega imena.

Tretje podpoglavje (Revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti) vključuje vse objave IFAC, ki smo jih poznali kot mednarodne standarde revidiranja (International Standards on Auditing (ISA); odslej MSR) do vključno MSR 800 (Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za poseben namen). Za MSR so v priročniku rezervirane številke od 100 do 999. Prav tako so v to podpoglavje vključena vsa mednarodna stališča o revidiranju (International Auditing Practice Statements (IAPS); odslej MSRPos). Zanje so rezervirane številke od 1000 do 1100. Poleg MSR in MSRPos so v to podpoglavje vključeni tudi mednarodni standardi poslov preiskovanja (International Standards on Review Engagements (ISRE); odslej MSP) z rezerviranimi številkami od 2000 do 2699 in mednarodna stališča o postopkih preiskovanja (International Review Engagements Practice Statements (IREPS); odslej MSPP) z rezerviranimi številkami od 2700 do 2999. Med MSP najdemo zaenkrat samo MSP 2400 (Posli preiskovanja računovodskih izkazov, ki smo ga poznali kot MSR 910 in se zaenkrat vsebinsko ni spremenil.

Četrto podpoglavje (Posli dajanja zagotovil, ki niso revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti) vključuje mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil (International Standards on Assurance Engagements (ISAE); odslej MSZ), za katere so rezervirane številke od 3000 do 3699. Mednje sodijo tako standardi, ki se nanašajo na vse posle dajanja zagotovil s predvidenimi številkami od 3000 do 3399 kot tudi standardi, ki obravnavajo posebna področja s predvidenimi številkami od 3400 do 3699. V prvi skupini drugega podpoglavja je zaenkrat samo prenovljeni standard 3000 (Posli dajanja zagotovil, ki niso revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti), ki smo ga v stari ureditvi poznali kot MSR 100 (Posli dajanja zagotovil (Assurance Engagements)). V drugi skupini je le standard 3400 (Preverjanja predračunskih računovodskih informacij), ki smo ga poznali kot MSR 810 in je spremenil samo oznako, njegova vsebina pa je zaenkrat ostala nespremenjena. Posebnost tega podpoglavja je, da je primerljiv z revizijskim v tem smislu, da vključuje tudi rezervirane številke od 3700 do 3999 za mednarodna stališča o poslih dajanja zagotovil (International Assurance Engagement Practice Statements (IAEPS); MSPZ), ki jih zaenkrat še ni.

V peto podpoglavje sodijo mednarodni standardi sorodnih storitev (International standards on Related Services (ISRS); odslej MSS) z rezerviranimi številkami od 4000 do 4699) in mednarodna stališča o postopkih sorodnih storitev (International Related Services Practice Statements (IRSPS); odslej MSSS) s predvidenimi številkami od 4700 do 4999. Med MSS sta uvrščena dva standarda, in sicer:

- MSS 4400 (Posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami), ki smo ga doslej poznali kot MSR 920 in vsebinsko ni spremememnjen, ter
- MSS 4410 (Posli kompiliranja računovodskih informacij), ki nam je bil poznan kot MSR 930 in se prav tako vsebinsko ni spremenil.

MSSS zaenkrat še ni.

Šesto, sedmo in osmo podpoglavje vključujejo praktične usmeritve za delo.

2. NAMEN IN SPLOŠNA NAČELA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Z vsebinsko spremembo zlasti standardov, ki so povezani z revizijskim tveganjem in MSR 700, ki govori o revizorjevem poročanju o revidiranih računovodskih izkazih, so se do določene mere spremenili tudi namen in splošna načela revidiranja računovodskih izkazov, navedeni v MSR 200. Kot je zapisano v uvodu tega standarda, poleg zahtev, ki jih je navajal prej, sedaj opisuje tudi odgovornost poslovodstva za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov ter za opredelitev okvira računovodskega poročanja, uporabljenega pri pripravi računovodskih izkazov. Poglavitne spremembe predstavljam v nadaljevanju.

Dopolnjeni MSR 200 posebej poudarja, da je revizija računovodskih izkazov posel danega zagotovila, kot je opredeljen v Mednarodnem ustroju poslov dajanja zagotovil (International Framework of Assurance Engagements).

2.1. Etične zahteve

MSR 200 poudarja, da mora revizor opraviti revizijo v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, povezanimi s posli revidiranja. Medtem ko je stari standard izrecno zahteval revizorjevo usklajeno delovanje s Kodeksom poklicne etike računovodskih strokovnjakov, ki ga je izdal IFAC (Code of Ethics for Professional Accountants; odslej Kodeks IFAC), dopolnjeni MSR 200 poudarja, da mora revizor upoštevati etične zahteve povezane z revidiranjem računovodskih informacij iz preteklosti, ki običajno vključujejo poglavji A in B Kodeksa IFAC, poleg tega pa tudi zahteve domače zakonodaje, če so te strožje.

2.2. Spoštovanje določil MSR

Dopolnjeni MSR 200 dovoljuje, da revizor opravlja revizijo v skladu z MSR ter revizijskimi standardi in pravili posamezne države. Vendar pa mora, kadar trdi, da so bili revizijski postopki opravljeni v skladu z MSR, upoštevati vse MSR, ki zadevajo posamezno revizijo. V nasprotnem primeru se ne sme sklicevati na MSR.

2.3. Poklicna nezaupljivost

Dopolnjeni MSR 200 posebej poudarja pomen poklicne nezaupljivosti pri opravljanju revizije. Revizor se mora zavedati, da so vedno možne okoliščine, ki povzročajo pomembne napačne navedbe v računovodskih izkazih. Zato mora načrtovati in izvajati revizijo s poklicno nezaupljivostjo. Poklicna nezaupljivost mora biti prisotna ves čas izvajanja revizije. Z njeno

pomočjo revizor spoznava morebitne neobičajne okoliščine ter se izogiba prevelikemu posploševanju pri revizijskem opazovanju, uporabi napačnih predpostavk pri določanju narave, časa in obsega revizijskih postopkov in napačnemu ovrednotenju zaključkov opravljenih postopkov.

2.4. Revizijsko tveganje in pomembnost

Revizijskemu tveganju in pomembnosti posveča dopolnjeni MSR 200 vrsto novih členov.

Revizor mora spoznati tveganja, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze. Tveganje, da bo revizor izrazil neprimerno mnenje, kadar vsebujejo računovodski izkazi pomembno napačno navedbo, je poznano kot *revizijsko tveganje*. Revizijsko tveganje je odvisno od tveganja pomembne napačne navedbe v računovodskih izkazih in od tveganja, da revizor napačne navedbe ne bo odkril.

Revizijsko tveganje je povezano s pomembnostjo. Da bi izbral revizijske postopke za odkrivanje pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov, presoja revizor tveganje napačne navedbe na dveh ravneh: na ravni računovodskih izkazov kot celote in v povezavi s posameznimi vrstami poslov, saldi na kontih in razkritji ter z njimi povezanimi uradnimi trditvami.

Tveganje napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov je pogosto povezano s kontrolnim okoljem podjetja, lahko pa tudi z drugimi dejavniki, kot je na primer gospodarska depresija. Takšno tveganje povzroča možnost napačne navedbe v katerikoli uradni trditvi, na primer zaradi zanemarjanja notranjih kontrol v podjetju. Revizorjeva ocena tveganja pomembne napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov vpliva na

- njegovo presojo o potrebnem znanju, sposobnostih in zmogljivostih osebja, ki bo zadolženo za opravljanje posla, vključno z morebitnimi veščaki;
- raven nadzora nad opravljanjem posla;
- presojo o sposobnosti podjetja za nemoteno nadaljnje poslovanje.

Tveganje pomembne napačne navedbe na ravni uradne trditve ima dve sestavini:

- *tveganje pri delovanju* (inherent risk) kot dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo, ki utegne biti posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna, če predpostavljamo, da ni ustreznih notranjih kontrol[4], in
- *tveganje pri kontroliranju* (control risk) kot tveganje, da notranje kontroliranje v organizaciji ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo ter popravilo napačne navedbe, ki se lahko pojavi v uradni trditvi in je lahko posamično ali v povezavi z drugimi napačnimi navedbami pomembna[5].

Tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju sta tveganji podjetja in obstajata neodvisno od revizije računovodskih izkazov. Revizor mora oceniti tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve kot podlago za nadaljnje revizijske postopke, čeprav je njegova ocena bolj stvar presoje kot natančna izmera tveganja. Kadar je revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe povezana z pričakovanim uspešnim delovanjem notranjih kontrol, opravi revizor preveritev kontrol, da bi podprl svojo oceno. MSR se običajno ne sklicujejo posebej na tveganje pri delovanju in tveganje pri

[4] Na primer takšno tveganje je večje pri kontih, ki sestoje iz zneskov računovodskih ocen, kot pri kontih, ki sestoje iz rutinskih podatkov.

[5] Nekaj tveganja pri kontroliranju je vedno prisotnega zaradi omejitev delovanja notranjih kontrol.

odkrivanju, temveč na kombinirano oceno *tveganja pomembno napačne navedbe*. Revizor sme tveganje ocenjevati skupno ali posamično, odvisno od revizijskih tehnik ali metodik in praktične presoje. Ocena tveganja pomembno napačne navedbe je lahko izražena količinsko (na primer v odstotkih) ali kakovostno. V vsakem primeru je primernost te ocene pomembnejša od možnih načinov ocenjevanja.

Tveganje pri odkrivanju (detection risk) je tveganje, da revizorjevi postopki ne bodo odkrili napačnih navedb v uradni trditvi, ki so posamično ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami lahko pomembne. Tveganje pri odkrivanju je odvisno od uspešnosti revizijskih postopkov in njihove uporabe. Sprejemljiva raven tveganja pri odkrivanju je v obratnem sorazmerju z oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Čim večje je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, tem nižja je sprejemljiva raven tveganja pri odkrivanju, in narobe.

2.5. Odgovornost za računovodske izkaze

Dopolnjeni MSR 200 poudarja tudi odgovornost pristojnih za upravljanje za nadzor nad računovodskimi izkazi. Pri tem posebej opredeljuje *celoto računovodskih izkazov* (complete set of financial statements), ki je odvisna od okvira računovodskega poročanja. Tako sestavljajo na primer celoto računovodskih izkazov po mednarodnih standardih računovodskega poročanja bilanca stanja, izkaz uspeha, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov in pojasnjevalne opombe.

Poslovodstvo je odgovorno tako za izbiro primernega okvira računovodskega poročanja pri pripravi računovodskih izkazov kot tudi za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov v skladu z izbranim okvirom računovodskega poročanja. Njegova odgovornost zajema:

- oblikovanje, vzpostavljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, ustreznega za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačnih navedb zaradi prevar oziroma napak;
- izbiro in uporabo ustreznih računovodskih usmeritev;
- okoliščinam primerne računovodske ocene.

2.6. Opredelitev sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja

Po MRS 200 mora revizor presoditi, ali je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo primeren okvir računovodskega poročanja. Dopolnjeni MSR 200 podrobneje opredeljuje, kakšen okvir računovodskega poročanja je primeren v posameznih okoliščinah.

V nekaterih primerih so računovodski izkazi pripravljeni ***za zadovoljevanje posebnih potreb po informacijah določenih uporabnikov***. Informacijske potrebe teh uporabnikov vplivajo na izbiro primernega okvira računovodskega poročanja. Primer takšnega poročanja je priprava izkazov po davčnih predpisih zaradi ugotavljanje davčne obveznosti. Čeprav je možno, da skupina posebnih uporabnikov v takih primerih ni jasno opredeljena, upošteva revizor pri poročanju o vseh računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom računovodskega poročanja, katerega namen ni doseči pošteno predstavitev, MSR 800 (Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za poseben namen).

Kadar so računovodski izkazi pripravljeni z namenom, da bi zadovoljili splošne informacijske potrebe širokega kroga uporabnikov, govorimo o ***računovodskih izkazih za splošen namen***. Revizor, ki izraža mnenje o računovodskih izkazih pripravljenih v skladu z okvirom računovodskega poročanja, ki ***zagotavlja pošteno predstavitev***, se pri poročanju sklicuje

na MSR 700 (Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih) oziroma po 31. decembru 2006 na prenovljeni MSR 700 (Poročilo neodvisnega revizorja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen (The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements)), pa tudi na novi MSR 701 (Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja (Modifications to the Independent Auditor's Report)), kadar je njegovo poročilo prilagojeno.

Trenutno ni nepristranskih in prevladujočih podlag, ki bi bile na splošno priznane za presojo sprejemljivosti okvirov računovodskega poročanja, primernih za pripravo računovodskih izkazov za splošen namen. Dokler takšnih podlag ni, se kot ustrezni upoštevajo tisti okviri računovodskega poročanja, ki jih določajo institucije, pooblaščene ali določene za izdajo standardov za določene vrste organizacij. Primeri takšnih okvirov računovodskega poročanja so mednarodni standardi računovodskega poročanja, ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde, mednarodni računovodski standardi za javni sektor, ki jih izdaja Odbor za računovodske standarde javnega sektorja (International Public Sector Accounting Standards Board) pri IFAC in splošno sprejeta računovodska načela, ki jih izdajajo pooblaščeni izdajatelji standardov v posameznih pravnih ureditvah.

V nekaterih pravnih ureditvah lahko zakoni in drugi predpisi postavljajo dodatne poročevalske zahteve glede na okvir računovodskega poročanja, ki ga je kot primernega izbralo poslovodstvo. V teh pravnih ureditvah zajema primeren okvir računovodskega poročanja v skladu z MSR tako izbran okvir računovodskega poročanja kot tudi dodatne zahteve pod pogojem, da te niso v nasprotju z okvirom računovodskega poročanja. Takšen je primer, ko zakon zahteva dodatna razkritja, ali primer, ko zakon omeji število možnih rešitev, ki jih ponuja okvir računovodskega poročanja. Če so dodatne zahteve v nasprotju z okvirom računovodskega poročanja, mora revizor razmisliti o prilagoditvi svojega poročila.

Informacije v računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom računovodskega poročanja za splošen namen, so praviloma ustrezne, popolne, zanesljive, nevtralne in razumljive.

Dopolnjeni MSR 200 začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobij, ki se začno 15. decembra 2005 ali kasneje.

3. POROČANJE O CELOTI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV ZA SPLOŠEN NAMEN

V skladu s spremenjenimi nameni in splošnimi načeli revizije računovodskih izkazov se v MSR spreminja tudi način poročanja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen. Zato v nadaljevanju podrobno predstavljam prenovljen MSR 700, ki začne veljati za revizorjeva poročila, datirana na 31. december 2006 ali kasneje. Ta MSR po novem obravnava le okoliščine, ki omogočajo revizorju, da izrazi mnenje brez pridržkov, prilagoditev njegovega poročila pa ni potrebna. Pravila v primerih, ko je potrebna prilagoditev poročila zaradi poudarjanja posameznih zadev oziroma zaradi izraženega mnenja, ki ni brez pridržkov, so po novem vključena v nov standard in se ne razlikujejo od dosedanjih.

3.1. Oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih

Oblikovanje mnenja o tem, ali so računovodski izkazi resnična in poštena slika oziroma ali so v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključuje ovrednotenje:

- ali so bili računovodski izkazi glede na posamezne vrste poslov, salde na kontih in razkritja pripravljeni in predstavljeni v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja;
- ali so izbrane in uporabljene računovodske usmeritve skladne z okvirom računovodskega poročanja in primerne danim okoliščinam;
- ali so računovodske ocene poslovodstva v danih okoliščinah ustrezne;
- ali so v računovodskih izkazih predstavljene informacije, vključno z računovodskimi usmeritvami, ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive;
- ali je v računovodskih izkazih dovolj razkritij, ki omogočajo uporabnikom razumeti vpliv pomembnih poslov in dogodkov na informacije v računovodskih izkazih.

Opravljeni analitični postopki ob koncu revizije potrjujejo zaključke postopkov, opravljenih med revizijo, in podpirajo splošni sklep o pošteni predstavitvi v računovodskih izkazih.

V redkih primerih, ko določena zahteva v okviru računovodskega poročanja, primernega za računovodske izkaze s splošnim namenom, povzroči, da so računovodski izkazi v zavajajoči, razmisli revizor o prilagoditvi svojega poročila. Način prilagoditve je odvisen od tega, kako je poslovodstvo to zadevo predstavilo v računovodskih izkazih in kako izbrani okvir računovodskega poročanja obravnava tovrstno posebnost.

3.2. Sestavine revizorjevega poročila brez pridržkov

Kadar opravlja revizor revizijo računovodskih izkazov za splošen namen, ima njegovo poročilo po dopolnjenem MRS 700 tele sestavine:

a) naslov;

b) naslovnika;

c) uvodni odstavek;

d) opis odgovornosti najvišjega poslovodstva za računovodske izkaze;

e) opis revizorjeve odgovornosti;

f) revizorjevo mnenje;

g) druge poročevalske obveznosti;

h) revizorjev podpis;

i) datum revizorjevega poročila;

j) revizorjev naslov.

Naslov

Dopolnjeni MSR 700 poudarja, da mora biti v naslovu jasno navedeno, da gre za poročilo **neodvisnega** revizorja. Naslov, kot je na *primer Poročilo neodvisnega revizorja* (Independent Auditor's Report), potrjuje, da revizor izpolnjuje vse ustrezne etične zahteve

povezane z neodvisnostjo, v čemer se razlikuje od revizorjev, ki v naslovu svojega poročila izraza '*neodvisen'* nimajo.

Naslovnik

Dopolnjeni MSR 700 poudarja, da naslovnika revizorjevega poročila običajno opredeljujejo zakoni ali drugi predpisi v državi. Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih za splošen namen je praviloma naslovljeno na delničarje oziroma družbenike ali na pristojne za upravljanje organizacije, katere računovodski izkazi so bili revidirani.

Uvodni odstavek

Po prenovljenem MSR 700 vključuje uvodni odstavek navedbo osebe, katere računovodski izkazi so bili revidirani, in jasen naziv vsakega od računovodskih izkazov ter navedbo povzetka bistvenih računovodskih usmeritev in drugih pojasnjevalnih opomb, ki sestavljajo celoto računovodskih izkazov. Poleg tega mora biti v uvodnem odstavku naveden datum računovodskih izkazov in obdobje, na katero se nanašajo. Kadar so računovodski izkazi vključeni v dokument, ki zajema tudi druge informacije (na primer v letno poročilo), lahko revizor, če mu način predstavitve dovoljuje, navede številke strani, na katerih so predstavljeni revidirani računovodski izkazi. Tako pomaga bralcem, da laže ugotovijo, kje se nahajajo računovodski izkazi, o katerih izraža mnenje.

Prenovljeni standard posebej poudarja, da izraža revizor mnenje o celoti računovodskih izkazov, opredeljeni v izbranem okviru računovodskega poročanja. Če gre za računovodske izkaze, pripravljene v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, so to: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov, povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in pojasnjevalne opombe.

Zakoni ali drugi predpisi oziroma standardi v državi lahko zahtevajo od organizacije ali pa se organizacija odloči sama, da predstavi tudi informacije, ki jih ne zahteva okvir računovodskega poročanja. Na primer, dodatne informacije so lahko predstavljene zato, da bi uporabniki bolje razumeli okvir računovodskega poročanja ali da bi bile podrobneje pojasnjene posamezne postavke računovodskih izkazov. Takšne informacije so običajno prikazane v posebnih tabelah ali dodatnih opombah. Revizorjevo mnenje se lahko ali pa tudi ne nanaša na dodatne informacije, zato je pomembno, da so jasno opredeljene vse informacije, o katerih revizor izraža svoje mnenje.

V nekaterih primerih dodatnih informacij ni mogoče jasno ločiti od računovodskih izkazov zaradi njihove vrste ali načina predstavitve. V tem primeru se revizorjevo mnenje nanaša tudi na te informacije. Na primer, revizorjevo mnenje se nanaša tudi na opombe ali posebne tabele, ki so pripravljene na podlagi računovodskih izkazov. V uvodnem odstavku revizorju ni treba posebej omenjati dodatnih informacij, ki so predstavljene v okviru celote računovodskih izkazov.

Odgovornost najvišjega poslovodstva za računovodske izkaze

Revizor mora v svojem poročilu navesti, da je najvišje poslovodstvo odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z uporabljenim okvirom računovodskega poročanja in da ta odgovornost vključuje:

- vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjih kontrol, ki zagotavljajo, da v predstavljenih računovodskih izkazih ni pomembno napačnih navedb, ki so posledica prevare ali napake;
- izbiro in uporabo ustreznih računovodskih usmeritev;

- pripravo računovodskih ocen, ki ustrezajo danim okoliščinam.

Revizorjeva odgovornost

V revizorjevem poročilu mora biti navedeno, da je revizor odgovoren za to, da na podlagi opravljene revizije izrazi mnenje o računovodskih izkazih. Navedba revizorjeve odgovornosti je potrebna, da jo zna uporabnik jasno razlikovati od odgovornosti poslovodstva. V razdelek o revizorjevi odgovornosti sodijo po prenovljenem MSR navedbe:

- da je revizija opravljena v skladu z MSR;
- da MSR zahtevajo od revizorja spoštovanje etičnih zahtev in
- da revizor načrtuje in izvaja revizijo zaradi pridobitve sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačnih navedb.

Revizor ne more izjaviti, da je bila revizija opravljena v skladu z MSR, če ni dosledno upošteval vseh zahtev MSR, uporabnih pri posamezni reviziji.

Poleg navedenega mora revizor v poročilu navesti:

- da vključuje revizija postopke za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih;
- da temeljijo izbrani postopki na revizorjevi presoji, vključno z oceno tveganj napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak:
  - pri oceni teh tveganj revizor presoja notranje kontrole, povezane s pripravo in pošteno predstavitvijo računovodskih izkazov organizacije, da bi izvedel okoliščinam primerne revizijske postopke, katerih namen pa ni izraziti mnenje o uspešnosti delovanja notranjih kontrol organizacije;
- da vključuje revizija ovrednotenje primernosti uporabljenih računovodskih usmeritev, sprejemljivosti računovodskih ocen, ki jih je pripravilo poslovodstvo, in celotne predstavitve računovodskih izkazov;
- da verjame v zadostnost in ustreznost zbranih revizijskih dokazov kot podlage za izraženo mnenje.

Revizorjevo mnenje

Revizor izrazi mnenje brez pridržkov, kadar zaključi, da so računovodski izkazi resnična in poštena slika ali v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev v skladu z uporabljenim okvirom računovodskega poročanja. Kadar se kot okvir računovodskega poročanja ne uporabljajo mednarodni standardi računovodskega poročanja ali mednarodni računovodski standardi za javni sektor, se revizor v besedilu mnenja sklicuje na predpis ali državo porekla okvira računovodskega poročanja.

Kadar vsebuje uporabljeni okvir računovodskega poročanja zakonske zahteve ali zahteve drugih predpisov, navede revizor uporabljeni okvir računovodskega poročanja na primer takole: *»… v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in zahtevami zakona o gospodarskih družbah države X.«*

Druge zadeve

Standardi, zakoni ali splošno sprejeti običaji v posamezni pravni ureditvi lahko zahtevajo od revizorja ali mu dovoljujejo, da poroča o zadevah, ki dajejo dodatna pojasnila o revizorjevi odgovornosti pri reviziji računovodskih izkazov ali revizorjevem poročanju o njih. O takšnih zadevah revizor praviloma poroča v posebnem odstavku, ki sledi odstavku z mnenjem.

Druge poročevalske obveznosti

V nekaterih pravnih ureditvah je revizor dolžan poročati tudi o dodatnih zadevah, ki presegajo njegovo obveznost izraziti mnenje o računovodskih izkazih. Na primer, zakonodaja lahko zahteva od revizorja, da

- poroča o določenih zadevah, če pritegnejo njegovo pozornost pri opravljanju revizije računovodskih izkazov, ali
- da opravi določene dodatne postopke ter o njih poroča oziroma izrazi mnenje o določenih zadevah, kot je na primer primernost knjigovodskih listin in poslovnih knjig.

Revizijski standardi v pravnih ureditvah s tovrstnimi zahtevami pogosto vsebujejo usmeritve o revizorjevi odgovornosti v povezavi dodatnimi poročevalskimi obveznostmi.

V nekaterih primerih lahko standardi ali zakonodaja zahtevajo od revizorja ali mu dovoljujejo, da poroča o dodatnih zadevah v poročilu o računovodskih izkazih. V drugih primerih poroča o tem v posebnem poročilu.

Kadar revizor poroča o dodatnih zadevah v poročilu o računovodskih izkazih, mora tovrstno poročanje vključiti v posebni del revizorjevega poročila, ki sledi odstavku z mnenjem o računovodskih izkazih.

Revizorjev podpis

Revizorjevo poročilo mora biti podpisano. V skladu s posamezno pravno ureditvijo je lahko podpisano v imenu revizijskega podjetja, v revizorjevem imenu ali v imenu obeh. Poleg revizorjevega podpisa lahko določene pravne ureditve zahtevajo od revizorja, da navede svoj strokovni računovodski naziv ali dejstvo, da ima podjetje oziroma revizor dovoljenje pristojne institucije za opravljanje revizije.

Datum revizorjevega poročila

Revizor mora datirati poročilo o računovodskih izkazih z datumom, na katerega je pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov, ki so podlaga za izraženo mnenje o računovodskih izkazih. Takšni revizijski dokazi vključujejo dokaze, da je organizacija pripravila celoto računovodskih izkazov in da so pooblaščene osebe izjavile, da prevzemajo odgovornost zanje.

Datum revizorjevega poročila za bralca pomeni, da je revizor do tega datuma presojal o zaznanih dogodkih in poslih.

V nekaterih pravnih ureditvah pred javno objavo dokončno odobrijo računovodske izkaze delničarji na skupščini. V teh primerih dokončna odobritev delničarjev ni potreben sestavni del zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Datum odobritve računovodskih izkazov po MSR je datum, ko so pristojne osebe določile, da je pripravljena celota računovodskih izkazov.

Revizorjev naslov

V revizorjevem poročilu je treba navesti kraj v državi ali pravni ureditvi, kjer deluje revizor.

3.3. Vzorec revizorjevega poročila

Revizorjevo poročilo je pisno, kar vključuje tako natisnjeno obliko poročila kot tudi poročilo na elektronskem mediju.

V nadaljevanju predstavljam vzorec revizorjevega poročila, ki vključuje predstavljene elemente za revidirane računovodske izkaze, pripravljene v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, o katerih je revizor izrazil mnenje brez pridržkov. Tako kot v prenovljenem MSR 700 so na podlagi nacionalne zakonodaje v vzorec vključene tudi dodatne poročevalske zahteve.

Poročilo neodvisnega revizorja

(Ustrezen naslovnik)

Poročilo o računovodskih izkazih[6]

Revidirali smo priložene računovodske izkaze gospodarske družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala ter izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto in povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne opombe.

Odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Ta odgovornost vključuje: vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjih kontrol, povezanih s pripravo in pošteno predstavitvijo računovodskih izkazov, ki ne vključujejo pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake, izbiro in uporabo ustreznih računovodskih usmeritev ter pripravo računovodskih ocen, ki ustrezajo danim okoliščinam.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi revizije. Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačnih navedb.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj preuči revizor notranje kontrole, povezane s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, zato da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa zato, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjih kontrol organizacije.[7] Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen poslovodstva kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

---

[6] Ta podnaslov ni potreben, če poročilo ni sestavljeno iz dveh delov.

[7] V okoliščinah, ko mora revizor izraziti mnenje o uspešnosti notranjih kontrol v sklopu revizije računovodskih izkazov, se ta stavek glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj preuči revizor notranje kontrole, povezane s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, zato da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše revizijsko mnenje.

Mnenje

Po našem mnenju so računovodski izkazi resnična in poštena slika (*ali »v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev«)* finančnega stanja gospodarske družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov tedaj končanega leta v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Poročilo o drugih zakonskih in usmerjevalnih (regulatornih) zahtevah

(Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bo spreminjala v odvisnosti od vrste revizorjevih drugih poročevalskih obveznosti.)

(Revizorjev podpis)

(Datum revizorjevega poročila)

(Revizorjev naslov)

3.4. Revizorjevo poročilo o revizijah, opravljenih v skladu z MSR in revizijskimi standardi določene pravne ureditve ali države

Revizor lahko opravlja revizijo v skladu z MSR in revizijskimi standardi določene pravne ureditve ali države (v nadaljevanju nacionalni revizijski standardi). V svojem poročilu lahko navede, da je bila revizija opravljena v skladu z MSR, le če je upošteval vse MSR, uporabne pri posamezni reviziji.

Revizor sme navesti, da je bila revizija opravljena tako v skladu z MSR kot tudi v skladu z nacionalnimi revizijskimi standardi, kadar pri reviziji upošteva vse MSR, poleg tega pa izvede še dodatne revizijske postopke, ki so potrebni v skladu z nacionalnimi revizijskimi standardi. Sklicevanje na MSR in nacionalne revizijske standarde ni primerno, če obstaja nasprotje med poročevalskimi zahtevami po MSR in poročevalskimi zahtevami po nacionalnih revizijskih standardih, ki vplivajo na revizorjevo poročilo ali zahtevo po vključitvi pojasnjevalnega odstavka v določenih okoliščinah.

Kadar se revizorjevo poročilo sklicuje tako na MSR kot tudi na nacionalne revizijske standarde, mora biti v poročilu navedena pravna ureditev oziroma država, kjer so bili izdani nacionalni revizijski standardi.

Kadar revizor pripravi poročilo, kot ga predpisuje zakon, predpis ali revizijski standardi določene pravne ureditve ali države, se lahko sklicuje tako na MSR kot tudi na nacionalne revizijske standarde, če vključuje njegovo poročilo najmanj tele elemente:

a) naslov;

b) naslovnika, kot ga zahtevajo okoliščine posla;

c) uvodni odstavek, kjer so opredeljeni revidirani računovodski izkazi;

d) opis odgovornosti najvišjega poslovodstva za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov;

e) opis revizorjeve odgovornosti, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih, in področja revizije, ki vključuje:

- sklicevanje na MSR in standarde določene pravne ureditve sli države,
- opis dela, ki ga revizor opravi pri reviziji;

f) odstavek z revizorjevim mnenjem o računovodskih izkazih in sklicevanje na uporabljeni ovir računovodskega poročanja (vključno z navedbo države okvira računovodskega poročanja, kadar se kot okvir ne uporabljajo mednarodni standardi računovodskega poročanja ali mednarodni računovodski standardi za javni sektor);

g) revizorjev podpis;

h) datum revizorjevega poročila;

i) revizorjev naslov.

Zakoni ali predpisi lahko zavezujejo revizorja k uporabi oblike in besedila revizorjevega poročila, ki se razlikuje od poročila po MSR. Kadar se razlike nanašajo le na obliko in besedilo revizorjevega poročila, bo revizor ravnal v skladu z zahtevami MSR, če bo njegovo poročilo vključevalo najmanj predhodno navedene sestavine. Če določene zahteve nacionalne zakonodaje niso v nasprotju z MSR, uporabi revizor obliko in besedilo iz MSR 700, tako da uporabniki laže prepoznajo, da je njegovo poročilo pripravljeno v skladu z MSR.[8]

3.5. Nerevidirane dodatne informacije, predstavljene skupaj z revidiranimi računovodskimi izkazi

Revizor mora zagotoviti, da so kakršnekoli dodatne informacije, o katerih ne izraža mnenja in so predstavljene skupaj z računovodskimi izkazi, jasno razmejene od revidiranih računovodskih izkazov.

Kadar dodatne informacije niso predmet revidiranja, revizor presodi, ali so predstavljene na način, po katerem bi se dalo sklepati, da so pokrite z revizorjevim poročilom. Če so predstavljene na takšen način, revizor prosi poslovodstvo, da jih predstavi drugače. Na primer, revizor prosi poslovodstvo, da opusti navzkrižno sklicevanje postavk računovodskih izkazov na nerevidirane dodatne sezname ali nerevidirana pojasnila, da bi bila razmejitev med revidiranimi in nerevidiranimi informacijami dovolj jasna. Tudi nerevidirane opombe, ki so pomešane med revidirane, se lahko zmotno tolmačijo kot revidirane. Zato revizor prosi organizacijo, da predstavi nerevidirane opombe zunaj celote računovodskih izkazov ali, če to ni mogoče, nerevidirane opombe za tistimi, ki sodijo k računovodskim izkazom, ter jih jasno označi kot nerevidirane.

Če revizor presodi, da predstavljene nerevidirane dodatne informacije niso dovolj jasno razmejene od revidiranih računovodskih izkazov, v svojem poročilu pojasni, katere informacije niso bile revidirane.

Dejstvo, da dodatne informacije niso predmet revidiranja, pa ne razrešuje revizorja njegove odgovornosti, da jih prebere in ugotovi njihovo morebitno pomembno neskladnost glede na revidirane računovodske izkaze v skladu z MSR 720 (Druge informacije v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze).

[8] To velja tudi, kadar gre za posebne poročevalske zahteve v javnem sektorju.

3.6. Prilagojeno revizorjevo poročilo

Kot je bilo v tem prispevku že omenjeno, so po novem prilagojena revizorjeva poročila opisana v posebnem MSR 701. Vsebinsko so obdelana na enak način kot tista, ki jih zajema stari MSR 700. Edina vsebinska dopolnitev glede na spremenjeni MSR 700 je, da se pojasnjevalni odstavek o zadevi, ki ne vpliva na revizorjevo mnenje, v revizorjevem poročilu praviloma nahaja za odstavkom z mnenjem, vendar pred tistim delom revizorjevega poročila, ki se nanaša na druge poročevalske obveznosti.

4. LITERATURA

1. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2004 Edition. New York : International Federation of Accountants, 2004, 987 str.
2. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2005 Edition. New York : International Federation of Accountants, 2005, 974 str.
3. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC- Consolidated text. Brussels : Council of the European Union, 1 December 2004, 50 str.
4. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001).