

Mednarodni standard revidiranja

MSR 710

**PRIMERJALNE INFORMACIJE –
PRIMERJALNI PODATKI IN
PRIMERJALNI
RAČUNOVODSKI IZKAZI**



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 710 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »*Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*«. Potrjeno besedilo MSR 710 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 710 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 710, *Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 710 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 710 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 710 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 710 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 710**PRIMERJALNE INFORMACIJE –
PRIMERJALNI PODATKI IN
PRIMERJALNI RAČUNOVODSKI IZKAZI**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Vrste primerjalnih informacij	2–3
Datum uveljavitve	4
Cilji	5
Opredelitev pojmov	6
Zahteve	
Revizijski postopki	7–9
Revizijsko poročanje	10–19
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Revizijski postopki	A1
Revizijsko poročanje	A2–A11
Dodatek: Zgledi revizorjevih poročil	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost v zvezi s primerjalnimi informacijami pri reviziji računovodskih izkazov. Če je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor ali pa niso bili revidirani, se uporabljajo tudi zahteve in navodila glede začetnih stanj iz MSR 510.¹

Vrste primerjalnih informacij

2. Vrste primerjalnih informacij, ki so predstavljene v računovodskih izkazih organizacije, so odvisne od zahtev primernega okvira računovodskega poročanja. Pri takih primerjalnih informacijah obstajata dve različni osnovi za način obravnavanja revizorjeve odgovornosti, povezane s poročanjem: primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi. Način obravnavanja, ki ga je treba uporabiti, je pogosto opredeljen z zakonom ali drugim predpisom, lahko pa je določen tudi v pogojih revizijskega posla.
3. Bistvene razlike v revizijskem poročanju, ki jih povzročata ta dva načina, so:
 - a) pri primerjalnih podatkih se revizorjevo mnenje nanaša samo na računovodske izkaze obravnavanega obdobja, medtem ko se
 - b) pri primerjalnih računovodskih izkazih revizorjevo mnenje nanaša na vsako obdobje, za katero so predstavljeni računovodski izkazi.

¹ MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*.

Ta MSR obravnava zahteve, povezane z revizorjevim poročanjem, za vsak način posebej.

Datum uveljavitve

4. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

5. Revizorjeva cilja sta:
 - a) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so bile primerjalne informacije, ki so vključene v računovodske izkaze, v vseh pomembnih pogledih predstavljene v skladu z zahtevami za primerjalne informacije v primernem okviru računovodskega poročanja, in
 - b) poročati v skladu z revizorjevo odgovornostjo pri poročanju.

Opredelitev pojmov

6. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) Primerjalne informacije – zneski in razkritja, vključeni v računovodske izkaze, ki se nanašajo na eno ali več predhodnih obdobj, v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.
 - b) Primerjalni podatki – primerjalne informacije, kadar so zneski in druga razkritja za prejšnje obdobje vključeni kot sestavni del v računovodske izkaze obravnavanega obdobja in jih je treba brati v povezavi z zneski in drugimi razkritji, ki se nanašajo na obravnavano obdobje (označenimi kot »podatki obravnavanega obdobja«). Stopnjo podrobnosti, prikazano v primerjalnih zneskih in drugih razkritjih, določa predvsem njihova pomembnost za podatke obravnavanega obdobja.
 - c) Primerjalni računovodski izkazi – primerjalne informacije, v katerih so zneski in druga razkritja za prejšnje obdobje vključeni za primerjavo z računovodskimi izkazi obravnavanega obdobja; če so revidirane, se revizor sklicuje nanje v svojem mnenju. Raven informacij, vključenih v take primerjalne računovodske izkaze, je

primerljiva z ravnijo računovodskih izkazov za obravnavano obdobje.

Za namene tega MSR je treba sklicevanje na »prejšnje obdobje« razumeti kot »prejšnja obdobja«, kadar primerjalne informacije vključujejo zneske in razkritja za več kot eno obdobje.

Zahteve

Revizijski postopki

7. Revizor ugotovi, ali računovodski izkazi vključujejo primerjalne informacije, kot jih zahteva primerni okvir računovodskega poročanja, in ali so take informacije ustrezno razvrščene. V ta namen revizor ovrednoti:
 - a) ali so primerjalne informacije v skladu z zneski in drugimi razkritji, predstavljenimi v prejšnjem obdobju, ali pa so bile prilagojene, kjer je to primerno, in
 - b) ali so računovodske usmeritve, ki se odražajo v primerjalnih informacijah, skladne s tistimi v obravnavanem obdobju ali pa so bile, če so nastopile spremembe računovodskih usmeritev, te spremembe pravilno upoštevane ter ustrezno predstavljene in razkrite.
8. Če revizor med revizijo obravnavanega obdobja opazi možno pomembno napačno navedbo v primerjalnih informacijah, opravi take dodatne revizijske postopke, kot so v danih okoliščinah potrebni, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze za odločitev, ali obstaja pomembno napačna navedba. Če je revizor revidiral računovodske izkaze prejšnjega obdobja, se ravna tudi po ustreznih zahtevah MSR 560.² Če so računovodski izkazi prejšnjega obdobja popravljeni, revizor ugotovi, ali so primerjalne informacije skladne s popravljenimi računovodskimi izkazi.
9. Kot je predpisano v MSR 580³, zahteva revizor pisne predstavitve za vsa obdobja, na katera se nanaša revizorjevo mnenje. Revizor pridobi tudi posebno pisno predstavitev za vsako spremembo, ki je bila opravljena za odpravo pomembno

² MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavki 14–17.

³ MSR 580 – *Pisne predstavitve*, odstavek 14.

napačne navedbe v računovodskih izkazih prejšnjega obdobja in ki vpliva na primerjalne informacije. (Glej odstavek A1.)

Revizijsko poročanje

Primerjalni podatki

10. Kadar so predstavljeni primerjalni podatki, se revizorjevo mnenje ne sklicuje na primerjalne podatke, razen v okoliščinah, ki so opisane v odstavkih 11, 12 in 14. (Glej odstavek A2.)
11. Če je prvotno izdano revizorjevo poročilo o prejšnjem obdobju vključevalo mnenje s pridržki, zavrnitev mnenja ali odklonilno mnenje ter razlogi za prilagoditev mnenja niso odpravljeni, revizor prilagodi svoje mnenje o računovodskih izkazih tudi za obravnavano obdobje. Revizor v odstavku *Osnova za prilagoditev* v svojem poročilu ali:
 - a) pri opisu zadeve, ki je povzročila prilagoditev, opozori tako na podatke obravnavanega obdobja kot na primerjalne podatke, če so učinki ali možni učinki te zadeve pomembni za podatke obravnavanega obdobja, ali
 - b) v drugih primerih pojasni, da je bilo revizijsko mnenje prilagojeno zaradi učinkov ali možnih učinkov nerešene zadeve na primerljivost podatkov obravnavanega obdobja in primerjalnih podatkov. (Glej odstavke A3–A5.)
12. Če revizor pridobi revizijske dokaze, da obstaja pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih prejšnjega obdobja, za katere je bilo prvotno izdano neprilagojeno mnenje, in primerjalni podatki niso bili primerno popravljene ali niso bila opravljena ustrezna razkritja, izrazi revizor v svojem poročilu o računovodskih izkazih za obravnavano obdobje mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, prilagojeno glede na primerjalne podatke, ki jih računovodski izkazi vključujejo. (Glej odstavek A6.)

Računovodski izkazi prejšnjega obdobja, ki jih je revidiral prejšnji revizor

13. Če je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor in zakon ali drug predpis revizorju ne prepoveduje, da se glede primerjalnih podatkov sklicuje na poročilo prejšnjega revizorja, in se revizor za to odloči, potem revizor v svojem poročilu v odstavku o drugi zadevi navede:

- a) da je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor,
- b) vrsto mnenja, ki ga je izrazil prejšnji revizor, in razloge za morebitno prilagoditev mnenja ter
- c) datum tistega poročila. (Glej odstavke A7.)

Računovodski izkazi prejšnjega obdobja, ki niso bili revidirani

14. Če računovodski izkazi prejšnjega obdobja niso bili revidirani, revizor v svojem poročilu v odstavku o drugi zadevi navede, da primerjalni podatki niso revidirani. Taka navedba pa ne razbremeni revizorja zahteve, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, da začetna stanja ne vsebujejo napačnih navedb, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze obravnavanega obdobja.⁴

Primerjalni računovodski izkazi

15. Kadar so predstavljeni primerjalni računovodski izkazi, se revizorjevo mnenje sklicuje na vsako obdobje, za katero so predstavljeni računovodski izkazi in za katero je izraženo revizijsko mnenje. (Glej odstavka A8–A9.)
16. Pri poročanju o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja v povezavi z revizijo za obravnavano obdobje revizor v skladu z MSR 706⁵ v odstavku o drugi zadevi razkrije bistvene razloge za različno mnenje, če se revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja razlikuje od mnenja, ki ga je revizor izrazil prej. (Glej odstavek A10.)

Računovodski izkazi prejšnjega obdobja, ki jih je revidiral prejšnji revizor

17. Če je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor in če poročilo prejšnjega revizorja o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja ni ponovno izdano skupaj z računovodskimi izkazi obravnavanega obdobja, revizor poleg tega, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja, v odstavku o drugi zadevi navede:

⁴ MSR 510, odstavek 6.

⁵ MSR 706 – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 8.

- a) da je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor,
 - b) vrsto mnenja, ki ga je izrazil prejšnji revizor, in razloge za morebitno prilagoditev mnenja ter
 - c) datum tistega poročila.
18. Če revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba, ki vpliva na računovodske izkaze prejšnjega obdobja, o katerih je prejšnji revizor poročal brez prilagoditve mnenja, obvesti o napačni navedbi ustrezno raven posloводства in pristojne za upravljanje, če ti niso vsi vključeni v poslovođenje organizacije,⁶ ter zahteva, da se obvesti tudi prejšnjega revizorja. Če se računovodski izkazi prejšnjega obdobja popravijo in prejšnji revizor privoli, da izda novo revizorjevo poročilo o popravljenih računovodskih izkazih prejšnjega obdobja, revizor poroča le o obravnavanem obdobju. (Glej odstavek A11.)

Računovodski izkazi prejšnjega obdobja, ki niso bili revidirani

19. Če računovodski izkazi prejšnjega obdobja niso bili revidirani, revizor v odstavku o drugi zadevi navede, da so primerjalni računovodski izkazi nerevidirani. Takšna navedba pa revizorja ne razbremenjuje zahteve, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da začetna stanja ne vsebujejo napačnih navedb, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze obravnavanega obdobja.⁷

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Revizijski postopki

Pisne predstavitve (Glej odstavek 9.)

- A1. Pri primerjalnih računovodskih izkazih zahteva revizor pisne predstavitve za vsa obdobja, na katera se nanaša revizorjevo mnenje, ker mora poslovođenje ponovno zagotoviti, da so pisne predstavitve, ki jih je nekoč prej dalo za prejšnje obdobje, še vedno ustrezne. Pri primerjalnih podatkih pa

⁶ MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 13.

⁷ MSR 510, odstavek 6.

zahteva revizor pisne predstavitve samo za računovodske izkaze obravnavanega obdobja, ker se revizorjevo mnenje nanaša samo na te računovodske izkaze, ki vsebujejo primerjalne podatke. Vsekakor pa revizor zahteva posebno pisno predstavitev za vsako spremembo, ki je bila opravljena za odpravo pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih prejšnjega obdobja in ki vpliva na primerjalne informacije.

Revizijsko poročanje

Primerjalni podatki

Ni sklicevanja v revizorjevem mnenju (Glej odstavek 10.)

- A2. Revizorjevo mnenje se ne sklicuje na primerjalne podatke, ker se revizorjevo mnenje nanaša na celoto računovodskih izkazov obravnavanega obdobja, vključno s primerjalnimi podatki.

Razlogi za prilagojeno mnenje v revizorjevem poročilu za prejšnje obdobje niso odpravljeni (Glej odstavek 11.)

- A3. Če je prvotno izdano revizorjevo poročilo o prejšnjem obdobju vsebovalo mnenje s pridržki, zavrnitev mnenja ali odklonilno mnenje in je zadeva, ki je povzročila prilagoditev mnenja, razrešena ter pravilno obračunana ali razkrita v računovodskih izkazih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, se revizorju v mnenju o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja ni treba sklicevati na prejšnje prilagojeno mnenje.
- A4. Če je bilo prvotno izraženo revizorjevo mnenje o prejšnjem obdobju prilagojeno, utegne biti nerešena zadeva, ki je povzročila prilagoditev mnenja, nepomembna za podatke obravnavanega obdobja. Kljub temu pa je morda treba v revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja vključiti mnenje s pridržki, zavrnitev mnenja ali odklonilno mnenje (kar je ustrezno okoliščinam) zaradi učinkov ali možnih učinkov nerešene zadeve na primerljivost sedanjih in primerjalnih podatkov.
- A5. Pojasnjevalna primera revizorjevega poročila, če je revizorjevo poročilo za prejšnje obdobje vsebovalo prilagojeno mnenje in zadeva, ki je povzročila prilagoditev, ni bila razrešena, sta v zglelih 1 in 2 v Dodatku.

Napačna navedba v računovodskih izkazih prejšnjega obdobja (Glej odstavek 12.)

- A6. Če računovodski izkazi prejšnjega obdobja, ki so prikazani napačno, niso bili popravljene in ni bilo ponovno izdano revizorjevo poročilo, vendar pa so bili primerjalni podatki primerno popravljene ali so bila pripravljena ustrezna razkritja v računovodskih izkazih obravnavanega obdobja, lahko revizorjevo poročilo vsebuje odstavek o poudarjanju zadeve z opisom okoliščin in sklicevanjem, kjer je to primerno, na razkritja, ki v celoti opisujejo zadevo in jih je mogoče najti v računovodskih izkazih (glej MSR 706).

Računovodske izkaze prejšnjega obdobja je revidiral prejšnji revizor (Glej odstavek 13.)

- A7. Pojasnjevalni primer revizorjevega poročila, če je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor in revizorju zakon ali drug predpis ne prepoveduje sklicevanja na poročilo prejšnjega revizorja glede primerjalnih podatkov, je v zgledu 3 v Dodatku.

Primerjalni računovodski izkazi

Sklicevanje v revizorjevem mnenju (Glej odstavek 15.)

- A8. Ker se revizorjevo poročilo o primerjalnih računovodskih izkazih nanaša na računovodske izkaze za vsako predstavljeno obdobje, lahko revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, zavrne, da bi izrazil mnenje, ali vključi odstavek o poudarjanju zadeve glede na eno ali več obdobji, ko izraža drugačno revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih drugega obdobja.
- A9. Pojasnjevalni primer revizorjevega poročila, če mora revizor v zvezi z revizijo tekočega leta poročati tako o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja kot o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja in je bilo za prejšnje obdobje izdano prilagojeno mnenje ter zadeva, ki je povzročila prilagoditev, ni razrešena, je v zgledu 4 v Dodatku.

Mnenje o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja se razlikuje od prej izraženega mnenja (Glej odstavek 16.)

- A10. Če revizor v zvezi z revizijo obravnavanega obdobja poroča o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja, utegne biti njegovo mnenje o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja različno

od prej izraženega mnenja, če revizor med revizijo računovodskih izkazov obravnavanega obdobja izve za okoliščine ali dogodke, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze prejšnjega obdobja. V nekaterih pravnih ureditvah ima lahko revizor dodatne obveznosti poročanja, katerih namen je preprečiti nadaljnje zanašanje na prej izdano revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja.

Računovodske izkaze prejšnjega obdobja je revidiral prejšnji revizor (Glej odstavek 18.)

- A11. Prejšnji revizor morda ne more ali noče ponovno izdati revizorjevega poročila o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja. Revizor lahko v odstavku o drugi zadevi v revizorjevem poročilu navede, da je prejšnji revizor poročal o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja pred njihovim popravkom. Poleg tega lahko revizor, če je bil najet za revidiranje popravka in pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze kot osnovo za dokazovanje ustreznosti popravka, v revizorjevo poročilo vključi tudi naslednji odstavek:

Kot del naše revizije računovodskih izkazov za leto 20X2 smo revidirali tudi prilagoditve, opisane v pojasnilu X, ki so bile opravljene kot popravek računovodskih izkazov za leto 20X1. Po našem mnenju so take prilagoditve ustrezne in so bile opravljene pravilno. Nismo bili dogovorjeni, da bomo revidirali, preiskovali ali opravljali druge postopke v zvezi z računovodskimi izkazi družbe za leto 20X1, razen tistih, ki se nanašajo na prilagoditve, in zato ne izražamo mnenja ali dajemo kake druge oblike zagotovila o celoti računovodskih izkazov za leto 20X1.

Dodatek**Zgledi revizorjevih poročil****Zgled 1 – Primerjalni podatki** (Glej odstavek A5.)**Poročilo, ki pojasnjuje okoliščine, opisane v odstavku 11(a):**

- prvotno izdano revizorjevo poročilo za prejšnje obdobje je vključevalo mnenje s pridržki;
- zadeva, ki je povzročila prilagoditev mnenja, ni razrešena;
- učinki ali možni učinki zadeve na podatke obravnavanega obdobja so pomembni in zahtevajo prilagoditev revizorjevega mnenja glede podatkov obravnavanega obdobja.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih⁸

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

Odgovornost posloводства⁹ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja¹⁰ in za tako notranje kontroliranje, kot je v

⁸ Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

⁹ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

¹⁰ Kjer je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tako ...«.

skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi naše 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 napačne navedbe.

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 pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem¹¹ računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.¹² Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje s pridržki.

¹¹ V primeru iz opombe 10 se besedilo lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

¹² V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.« V primeru iz opombe 10 se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

Osnova za mnenje s pridržki

Kot je navedeno v pojasnilu X k računovodskim izkazom, v računovodskih izkazih ni bila obračunana amortizacija, kar predstavlja odklon od Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. To je posledica odločitve posloводства na začetku prejšnjega obračunskega leta, ki je povzročila, da smo za računovodske izkaze tistega leta izrazili revizijsko mnenje s pridržki. Na podlagi metode enakomernega časovnega amortiziranja ter letnih amortizacijskih stopenj 5 % za stavbe in 20 % za opremo bi se morala izguba povečati za xxx v letu 20X1 in za xxx v letu 20X0, vrednost opredmetenih osnovnih sredstev bi se morala zmanjšati za skupni znesek amortizacijskega popravka v velikosti xxx v letu 20X1 in xxx v letu 20X0, izguba pa bi se morala povečati za skupni znesek xxx v letu 20X1 in za xxx v letu 20X0.

Mnenje s pridržki

Razen glede učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, računovodski izkazi po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so resničen in pošten prikaz) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njen (*njenega*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 2 – Primerjalni podatki (Glej odstavek A5.)**Poročilo pojasnjuje okoliščine, opisane v odstavku 11(b):**

- prvotno izdano revizorjevo poročilo za prejšnje obdobje je vključevalo mnenje s pridržki;
- zadeva, ki je povzročila prilagoditev mnenja, ni razrešena;
- učinki ali možni učinki zadeve na podatke obravnavanega obdobja so nepomembni, vendar zahtevajo prilagoditev revizorjevega mnenja zaradi učinkov ali možnih učinkov nerazrešene zadeve na primerljivost podatkov obravnavanega obdobja in primerjalnih podatkov.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih¹³

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

Odgovornost posloводства¹⁴ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja¹⁵ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo

¹³ Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

¹⁴ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

¹⁵ Kjer je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tako ...«

računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi naše 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 napačne navedbe.

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 pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem¹⁶ računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.¹⁷ Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje s pridržki.

¹⁶ V primeru iz opombe 15 se besedilo lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

¹⁷ V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.« V primeru iz opombe 15 se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

Osnova za mnenje s pridržki

Ker smo bili imenovani za revizorje družbe ABC med letom 20X0, nismo mogli opazovati štetja zalog na začetku tega obdobja ali se na drug način prepričati o količinah teh zalog. Ker začetna stanja zalog vplivajo na določitev izidov poslovanja, nismo mogli ugotoviti, ali bi bile za leto 20X0 potrebne prilagoditve izidov poslovanja in začetnega stanja zadržanega dobička prejšnjih let. Zato je bilo naše mnenje o računovodskih izkazih obdobja, ki se je končalo 31. decembra 20X0, prilagojeno. Prav tako je prilagojeno tudi naše mnenje o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja, in sicer zaradi možnega učinka te zadeve na primerljivost podatkov obravnavanega obdobja in primerjalnih podatkov.

Mnenje s pridržki

Razen glede možnih učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, na primerjalne podatke računovodski izkazi po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali *so resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njen (*njenega*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 3 – Primerjalni podatki (Glej odstavek A7.)**Poročilo pojasnjuje okoliščine, opisane v odstavku 13:**

- računovodske izkaze prejšnjega obdobja je revidiral prejšnji revizor;
- revizor se odloči, da se bo glede primerjalnih podatkov skliceval na poročilo prejšnjega revizorja, ker mu zakon ali drug predpis tega ne prepoveduje.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih¹⁸

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

Odgovornost posloводства¹⁹ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja²⁰ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

¹⁸ Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

¹⁹ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

²⁰ Kjer je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tako ...«

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi naše 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 napačne navedbe.

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 pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem²¹ računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.²² Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje.

Mnenje

Po našem mnenju računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1

²¹ V primeru iz opombe 20 se besedilo lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

²² V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.« V primeru iz opombe 20 se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

ter njen (*njenega*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Druga zadeva

Računovodske izkaze družbe ABC za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X0, je revidiral drug revizor, ki je 31. marca 20X1 o njih izrazil neprilagojeno mnenje.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 4 – Primerjalni računovodski izkazi (Glej odstavke A9.)**Poročilo, ki pojasnjuje okoliščine, opisane v odstavku 15:**

- **revizor mora v zvezi z revizijo tekočega leta poročati tako o računovodskih izkazih obravnavanega obdobja kot o računovodskih izkazih prejšnjega obdobja;**
- **prvotno izdano revizorjevo poročilo za prejšnje obdobje je vključevalo mnenje s pridržki;**
- **zadeva, ki je povzročila prilagoditev mnenja, ni razrešena;**
- **učinki ali možni učinki zadeve na podatke obravnavanega obdobja so pomembni tako za računovodske izkaze obravnavanega obdobja kot za računovodske izkaze prejšnjega obdobja in zahtevajo prilagoditev revizorjevega mnenja.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih²³

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

Odgovornost posloводства²⁴ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja²⁵ in za tako notranje kontroliranje, kot je v

²³ Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

²⁴ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

²⁵ Kjer je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Poslovodstvo je odgovorno za pripravo

skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi naše 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 napačne navedbe.

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 pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim predstavljanjem²⁶ računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.²⁷ Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje s pridržki.

računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tako ...»

²⁶ V primeru iz opombe 25 se besedilo lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

²⁷ V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.« V primeru iz opombe 25 se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

Osnova za mnenje s pridržki

Kot je navedeno v pojasnilu X k računovodskim izkazom, v računovodskih izkazih ni bila obračunana amortizacija, kar predstavlja odklon od Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Na podlagi metode enakomernega časovnega amortiziranja ter letnih amortizacijskih stopenj 5 % za stavbe in 20 % za opremo bi se morala izguba povečati za xxx v letu 20X1 in za xxx v letu 20X0, vrednost opredmetenih osnovnih sredstev bi se morala zmanjšati za znesek amortizacijskega popravka v velikosti xxx v letu 20X1 in xxx v letu 20X0, izguba pa bi se morala povečati za skupen znesek xxx v letu 20X1 in za xxx v letu 20X0.

Mnenje s pridržki

Razen glede učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, računovodski izkazi po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali *so resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njen (*njenega*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]