

Odbor za
mednarodne
standarde
revidiranja in
dajanja zagotovil

MSR 210
December 2009

Mednarodni standard revidiranja

MSR 210

**DOGOVARJANJE
O POGOJIH
ZA REVIZIJSKE POSLE**



**International Federation
of Accountants**

MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle* 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. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR-ja 210 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-ja 210 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR-jem 210 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 210, *Agreeing the Terms of Audit Engagements*, 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 210 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 210 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 210 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 210 © 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 210**DOGOVARJANJE O POGOJIH ZA
REVIZIJSKE POSLE**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Datum uveljavitve	2
Cilj	3
Opredelitev pojmov	4–5
Zahteve	
Predpogoji za revizijo	6–8
Dogovor o pogojih za revizijski posel	9–12
Ponavljajoče se revizije	13
Sprejetje spremembe v pogojih za revizijski posel	14–17
Dodatne presoje pri sprejetju posla	18–21
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Področje tega MSR-ja	A1
Predpogoji za revizijo	A2–A21
Dogovor o pogojih za revizijski posel	A22–A29
Ponavljajoče se revizije	A30
Sprejetje spremembe v pogojih za revizijski posel	A31–A35

Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle	MSR 210
Dodatne presoje pri sprejetju posla	A36–A39
Dodatek 1: Zgled listine o revizijskem poslu	
Dodatek 2: Določanje sprejemljivosti okvirov za splošen namen	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle* je treba brati v povezavi z MSR-jem 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost pri dogovarjanju o pogojih za revizijski posel s poslovodstvom, in kjer je to primerno, pristojnimi za upravljanje. To vključuje ugotovitev, da obstajajo določeni predpogoji za revizijo, za katere odgovarjajo poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje. MSR 220¹ obravnava tiste vidike sprejetja posla, ki jih lahko nadzira revizor (glej odstavek A1).

Datum uveljavitve

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

Cilj

3. Revizorjev cilj je, da sprejme ali nadaljuje revizijski posel samo, če je bila dogovorjena podlaga za izvajanje posla z:
 - a) ugotovitvijo, ali obstajajo predpogoji za revizijo, in
 - b) potrditvijo, da se revizor ter poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje strinjajo s pogoji za revizijski posel.

Opredelitev pojmov

4. Za namene MSR-ja ima navedeni izraz naslednji pomen:

¹ MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*.

Predpogoji za revizijo – poslovska uporaba sprejemljivega okvira računovodskega poročanja pri pripravi računovodskih izkazov ter strinjanje posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje s predpostavko,² ki je podlaga za izvajanje revizije.

5. Za namene tega MSR-ja je treba brati sklicevanje na »posloводство« v nadaljevanju kot »posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje«.

Zahteve

Predpogoji za revizijo

6. Da bi ugotovil, ali obstajajo predpogoji za revizijo, revizor:
 - a) določi, ali je okvir računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov sprejemljiv (glej odstavke A2–A10), in
 - b) pridobi soglasje posloводства, da potrjuje in razume svojo odgovornost (glej odstavke A11–A14 in A21):
 - i. za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kjer je to primerno (Glej odstavek A15),
 - ii. za tako notranje kontroliranje, kot ga posloводство določi za potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake (glej odstavke A16–A19), in
 - iii. da revizorju zagotovi:
 - a. dostop do vseh informacij, ki jih pozna posloводство in ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve,
 - b. dodatne informacije, ki jih revizor za namen revizije lahko zahteva od posloводства, in
 - c. neomejen dostop do oseb v organizaciji, za katere revizor odloči, da mora od njih pridobiti revizijske dokaze.

² MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 13.

Omejitev področja pred sprejetjem revizijskega posla

7. Če poslovodstvo ali pristojni za upravljanje vključijo v pogoje za predlagani revizijski posel omejitev področja revizorjevega dela, tako da revizor meni, da bo omejitev povzročila njegovo zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih, revizor ne sme sprejeti tako omejenega posla kot revizijskega posla, razen če tega ne zahteva zakon ali drug predpis.

Drugi dejavniki, ki vplivajo na sprejetje revizijskega posla

8. Če niso izpolnjeni predpogoji za revizijo, se revizor o zadevi pogovori s poslovodstvom. Razen če tega ne zahteva zakon ali drug predpis, revizor ne sprejme predlaganega revizijskega posla:
 - a) če je ugotovil, da okvir računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov ni sprejemljiv, razen v primeru, ki je opredeljen v odstavku 19, ali
 - b) če ni pridobil soglasja iz odstavka 6(b).

Dogovor o pogojih za revizijski posel

9. Revizor se dogovori o pogojih za revizijski posel s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje (glej odstavek A22).
10. V skladu z odstavkom 11 so dogovorjeni pogoji za revizijski posel zapisani v listini o revizijskem poslu ali v drugi primerni obliki pisnega dogovora in vključujejo (glej odstavke A23–A27):
 - (a) cilj in področje revizije računovodskih izkazov,
 - (b) revizorjevo odgovornost,
 - (c) odgovornost poslovodstva,
 - (d) določitev primernega okvira računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov in
 - (e) sklic na pričakovano obliko in vsebino vseh poročil, ki jih bo revizor izdal (glej odstavek A24), in
 - (f) na izjavo, da lahko nastopijo okoliščine, v katerih se bo poročilo lahko razlikovalo od pričakovane oblike in vsebine.
11. Če zakon ali drug predpis dovolj podrobno predpisuje pogoje za revizijski posel, navedene v odstavku 10, jih revizorju ni treba zapisati v pisni dogovor, razen dejstva, da se uporablja tak zakon ali drug predpis in da poslovodstvo potrjuje in

razume svojo odgovornost, kot je določeno v odstavku 6(b) (glej odstavke A23 in A28–A29).

12. Če zakon ali drug predpis za posloводство predpisuje podobno odgovornost, kot je opisana v odstavku 6(b), lahko revizor določi, da zakon ali drug predpis vključuje odgovornost, ki je po revizorjevi presoji po učinku enakovredna odgovornosti iz tega odstavka. Za tako odgovornost, ki je enakovredna, lahko revizor za njen opis v pisnem dogovoru uporabi besedilo iz zakona ali drugega predpisa. Za tisto odgovornost, ki je zakon ali drug predpis ne predpisuje tako, da bi imela enakovreden učinek, se v pisnem dokumentu uporabi opis iz odstavka 6(b) (glej odstavek A28).

Ponavljajoče se revizije

13. Pri ponavljajočih se revizijah revizor presodi, ali okoliščine zahtevajo spremembo pogojev za revizijski posel in ali je treba organizacijo spomniti na obstoječe pogoje za revizijski posel (glej odstavek A30).

Sprejetje spremembe v pogojih za revizijski posel

14. Revizor ne soglašá s spremembo pogojev za revizijski posel, kadar za to ni razumne utemeljitve (glej odstavke A31–A33).
15. Če od revizorja pred dokončanjem posla zahtevajo, naj spremeni revizijski posel v posel z nižjo stopnjo zagotovila, revizor ugotovi, ali je za to razumna utemeljitev (glej odstavka A34–A35).
16. Če se pogoji za revizijski posel spremenijo, se revizor in posloводство dogovorita o novih pogojih za revizijski posel in jih zapišeta v listino o revizijskem poslu ali v drugo primerno obliko pisnega dogovora.
17. Če se revizor ne more strinjati s spremembo pogojev za revizijski posel in mu posloводство ne dovoli, da bi nadaljeval prvotni revizijski posel, se revizor:
 - a) umakne iz revizijskega posla, kadar to dopušča ustrezen zakon ali drug predpis, in
 - b) odloči, ali je pogodbeno ali kako drugače zavezan, da o okoliščinah poroča drugim strankam, kot so na primer pristojni za upravljanje, lastniki ali regulatorji.

Dodatne presoje pri sprejetju posla

Zakonsko ali regulativno dopolnilo standardov računovodskega poročanja

18. Če zakon ali drug predpis dopolnjuje standarde računovodskega poročanja, ki jih je določila pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo, revizor ugotovi, ali obstajajo nasprotja med standardi računovodskega poročanja in dodatnimi zahtevami. Če taka nasprotja obstajajo, se revizor pogovori s poslovodstvom o vrsti dodatnih zahtev in doseže soglasje o tem:

- a) ali je mogoče izpolniti dodatne zahteve z dodatnimi razkritji v računovodskih izkazih ali
- b) se lahko ustrezno dopolni opis primernega okvira računovodskega poročanja v računovodskih izkazih.

Če ni možen nobeden od zgornjih ukrepov, revizor odloči, ali bo treba prilagoditi revizorjevo mnenje v skladu z MSR-jem 705.³ (Glej odstavek A36).

Okvir računovodskega poročanja, predpisan z zakonom ali drugim predpisom – druge zadeve, ki vplivajo na sprejetje

19. Če je revizor ugotovil, da bi bil okvir računovodskega poročanja, ki je predpisan z zakonom ali drugim predpisom, nesprejemljiv, če ne bi bilo dejstva, da je predpisan z zakonom ali drugim predpisom, sprejme revizor revizijski posel le, če so izpolnjeni naslednji pogoji (glej odstavek A37).

- a) poslovodstvo soglaša s tem, da zagotovi dodatno zahtevana razkritja v računovodskih izkazih, da se prepreči zavajanje uporabnikov, in
- b) v pogojih za revizijski posel je potrjeno, da:
 - i. bo revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih v skladu z MSR-jem 706⁴ vključevalo odstavek o poudarjanju zadeve, ki bo usmeril uporabnikovo pozornost na dodatna razkritja, in
 - ii. razen če zakon ali drug predpis ne zahteva, da mora biti revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja

³ MSR 705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.

⁴ MSR 706 – Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.

izraženo z uporabo besednih zvez »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo« ali »so resničen in pošten prikaz« v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih ne bo vsebovalo takih besednih zvez.

20. Če ni pogojev, ki so opisani v odstavku 19, in zakon ali drug predpis od revizorja zahteva, da opravi revizijski posel, revizor:
- a) ovrednoti učinek zavajajoče narave računovodskih izkazov na revizorjevo poročilo in
 - b) vključi primerno opozorilo o tej zadevi v pogoje za revizijski posel.

Revizorjevo poročilo, predpisano z zakonom ali drugim predpisom

21. Včasih zakon ali drug predpis v določeni pravni ureditvi predpisuje razporeditev in besedilo v revizorjevem poročilu po obliki in vsebini, ki sta bistveno različna od zahtev MSR-jev. V takih okoliščinah revizor ovrednoti:
- a) ali bi utegnili uporabniki narobe razumeti zagotovilo, ki jim ga daje revizija računovodskih izkazov, in če je tako,
 - b) ali lahko dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu zmanjša možnost napačnega razumevanja.⁵

Če revizor ugotovi, da dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu ne more zmanjšati možnosti napačnega razumevanja, ne sprejme revizijskega posla, razen če tega ne zahteva zakon ali drug predpis. Revizija, opravljena v skladu s takim zakonom ali drugim predpisom, ni v skladu z MSR-ji. Zato revizor ne sme vključiti v svoje poročilo kakršnegakoli sklicevanja, da je bila revizija opravljena v skladu z MSR-ji.⁶ (Glej odstavka A38–A39).

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

⁵ MSR 706.

⁶ Glej tudi MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 43.

Področje tega MSR-ja (Glej odstavek 1).

- A1. Posli dajanja zagotovil, med katere spadajo tudi revizijski posli, so lahko sprejeti le, če računovodski strokovnjak z javnim pooblastilom meni, da bodo izpolnjene ustrezne etične zahteve, kot sta na primer neodvisnost in strokovna usposobljenost, in če ima posel določene značilnosti.⁷ Revizorjeva odgovornost glede etičnih zahtev v povezavi s sprejetjem revizijskega posla in obseg, do katerega nanje lahko vpliva revizor, sta obravnavana v MSR-ju 220.⁸ Ta MSR obravnava tiste zadeve (ali predpogoje), na katere lahko vpliva organizacija in o katerih se morata dogovoriti revizor in poslovodstvo.

Predpogoji za revizijo

Okvir računovodskega poročanja (glej odstavek 6(a))

- A2. Pogoj za sprejetje revizijskega posla je, da so sodila, navedena v opredelitvi revizijskega posla, primerna in uporabna za predvidene uporabnike.⁹ Sodila so primerjalna merila, ki se uporabljajo za vrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve, vključno s primerjalnimi merili za predstavitev in razkritje, kjer je to smiselno. Primerna sodila omogočajo dokaj dosledno vrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve v povezavi s strokovno presojo. Za namene MSR-jev določa primerni okvir računovodskega poročanja sodila, ki jih revizor uporabi pri reviziji računovodskih izkazov, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kjer je to ustrezno.
- A3. Brez sprejemljivega okvira računovodskega poročanja poslovodstvo nima primerne podlage za pripravo računovodskih izkazov in revizor nima ustreznih sodil za revidiranje računovodskih izkazov. Velikokrat lahko revizor predpostavi, da je primerni okvir računovodskega poročanja sprejemljiv, če ustreza opisu v odstavkih A8–A9.

⁷ Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil, odstavek 17.

⁸ MSR 220, odstavki 9–11.

⁹ Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil, odstavek 17(b)(ii).

Določanje sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja

- A4. Dejavniki, ki so pomembni pri revizorjevem ugotavljanju sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja, ki bo uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov, vključujejo:
- vrsto organizacije (ali je to na primer gospodarska organizacija, organizacija javnega sektorja ali nepridobitna organizacija),
 - namen računovodskih izkazov (ali so na primer pripravljene za izpolnjevanje skupnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov ali potreb po računovodskih informacijah za posebne uporabnike),
 - vrsto računovodskih izkazov (ali so na primer računovodski izkazi celota računovodskih izkazov ali posamezen računovodski izkaz) in
 - ali zakon ali drug predpis predpisuje primerni okvir računovodskega poročanja.
- A5. Mnogi uporabniki računovodskih izkazov nimajo možnosti zahtevati, da bi bili računovodski izkazi oblikovani glede na njihove posebne informacijske potrebe. Čeprav ni mogoče zadovoljiti vseh potreb posebnih uporabnikov po informacijah, pa obstajajo informacijske potrebe, ki so skupne širokemu krogu uporabnikov. Računovodski izkazi, pripravljene v skladu z okvirom računovodskega poročanja, namenjenim za izpolnjevanje skupnih potreb širokega kroga uporabnikov računovodskih informacij, so poimenovani računovodski izkazi za splošni namen.
- A6. V nekaterih primerih bodo računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom računovodskega poročanja, namenjenim za izpolnjevanje potreb posebnih uporabnikov po računovodskih informacijah. Taki računovodski izkazi so poimenovani računovodski izkazi za poseben namen. V takšnih okoliščinah bodo potrebe predvidenih uporabnikov po računovodskih informacijah opredelile primerni okvir računovodskega poročanja. MSR 800 obravnava sprejemljivost okvirov računovodskega poročanja, namenjenih za izpolnjevanje

potreb po računovodskih informacijah za posebne uporabnike.¹⁰

- A7. Pomanjkljivosti v primernem okviru računovodskega poročanja, ki kažejo nesprejemljivost okvira, se lahko pokažejo po sprejetju revizijskega posla. Če uporabo takega okvira predpisuje zakon ali drug predpis, veljajo zahteve iz odstavkov 19–20. Če uporaba tega okvira ni predpisana z zakonom ali drugim predpisom, se lahko poslovodstvo odloči za sprejetje drugega okvira, ki je sprejemljiv. Kadar poslovodstvo to stori, se v skladu z zahtevami iz odstavka 16 dogovorijo novi pogoji revizijskega posla, tako da odražajo spremembo okvira, ker prej dogovorjeni pogoji niso več ustrezni.

Okviri za splošni namen

- A8. Za zdaj ne obstaja nepristranska in uveljavljena podlaga, ki bi bila po vsem svetu splošno priznana za presojanje sprejemljivosti okvirov za splošni namen. Ko ni take podlage, se predpostavlja, da so standardi računovodskega poročanja, ki so jih določile organizacije, pooblaščne ali priznane za objavljanje standardov za določene vrste organizacij, sprejemljivi za računovodske izkaze za splošni namen, ki so jih pripravile take organizacije, ob pogoju, da so se organizacije držale ustaljenega in preglednega poteka postopkov, ki vključujejo preudarjanje in upoštevanje stališč širokega kroga zainteresiranih uporabnikov. Primeri takih standardov računovodskega poročanja vključujejo:
- Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP, *IFRS*), ki jih objavlja Odbor za mednarodne računovodske standarde (*IASB*),
 - Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (MRSJS, *IPSAS*), ki jih objavlja Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (*IPSASB*), in

¹⁰ MSR 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, odstavek 8.

- računovodska načela, ki jih objavlja pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo v posamezni pravni ureditvi, ob pogoju da se organizacija drži ustaljenega in preglednega poteka postopkov, ki vključujejo preudarjanje in upoštevanje stališč širokega kroga zainteresiranih uporabnikov.

Ti standardi računovodskega poročanja so pogosto priznani kot primeren okvir računovodskega poročanja v zakonu ali drugem predpisu, ki ureja pripravo računovodskih izkazov za splošni namen.

Okviri računovodskega poročanja, ki jih predpisuje zakon ali drug predpis

- A9. Od revizorja se v skladu z odstavkom 6(a) zahteva, da določi, ali je okvir računovodskega poročanja, ki ga je treba uporabiti za pripravo računovodskih izkazov, sprejemljiv. V nekaterih pravnih ureditvah lahko zakon ali drug predpis predpiše okvir računovodskega poročanja, ki naj se uporablja za pripravo računovodskih izkazov za določene vrste organizacij. Če ni znakov za nasprotno, se predpostavlja, da je tak okvir računovodskega poročanja sprejemljiv za računovodske izkaze za splošni namen, ki jih pripravijo take organizacije. Če se ugotovi, da je ta okvir nesprejemljiv, se uporabijo določila odstavkov 19–20.

Države, ki nimajo organizacij za standardizacijo ali predpisanih okvirov računovodskega poročanja

- A10. Če je organizacija registrirana ali deluje v državi, ki nima pooblaščen ali priznane organizacije za standardizacijo ali kjer ni z zakonom ali drugim predpisom predpisana uporaba okvira računovodskega poročanja, poslovodstvo določi okvir računovodskega poročanja, ki ga je treba uporabljati pri pripravi računovodskih izkazov. Dodatek 2 vsebuje navodila za določanje sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja v takih okoliščinah.

Soglasje o odgovornosti poslovodstva (glej odstavek 6(b))

- A11. Revizija v skladu z MSR-ji se izvaja ob predpostavki, da je poslovodstvo potrdilo in da razume svojo odgovornost,

navedeno v odstavku 6(b).¹¹ V nekaterih pravnih ureditvah je lahko taka odgovornost podrobno navedena v zakonu ali drugem predpisu. V drugih pa utegne biti malo ali pa ni nobene zakonske ali regulativne opredelitve take odgovornosti. MSR-ji v takih zadevah ne prevladajo nad zakonom ali drugim predpisom. Vsekakor pa koncept neodvisne revizije zahteva, da revizorjeva vloga ne vključuje prevzemanja odgovornosti za pripravo računovodskih izkazov ali za z njo povezano notranje kontroliranje v organizaciji, ter da revizor upravičeno pričakuje, da bo pridobil potrebne informacije za revizijo (vključno z informacijami, ki jih pridobi zunaj glavne knjige in pomožnih knjig), če jih poslovodstvo lahko da ali priskrbi. Zato je ta predpostavka temeljna za opravljanje neodvisne revizije. Da bi se izognili nesporazumu, se je treba s poslovodstvom dogovoriti, da potrjuje in razume svojo odgovornost; tak dogovor je del dogovora in zapisa pogojev revizijskega posla, opisanega v odstavkih 9–12.

- A12. Način, na katerega je razdeljena odgovornost za računovodsko poročanje med poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje, se bo razlikoval glede na vire in zgradbo organizacije, glede na vse ustrezne zakone ali druge predpise ter glede na vlogo poslovodstva in pristojnih za upravljanje v organizaciji. Največkrat je poslovodstvo odgovorno za izvrševanje, medtem ko pristojni za upravljanje nadzirajo poslovodstvo. V nekaterih primerih bodo pristojni za upravljanje imeli ali prevzeli odgovornost za odobritev računovodskih izkazov ali za nadziranje notranjega kontroliranja organizacije, povezanega z računovodskim poročanjem. V večjih organizacijah ali organizacijah, ki kotirajo, lahko podskupina pristojnih za upravljanje, na primer revizijska komisija, prevzame določene nadzorne naloge.
- A13. MSR 580 nalaga revizorju, da od poslovodstva zahteva predložitev pisnih predstavitev, da je izpolnilo določene

¹¹ MSR 200, odstavek A2.

obveznosti.¹² Zato utegne biti primerno opozoriti poslovodstvo, da bo revizor pričakoval take pisne predstavitve skupaj s pisnimi predstavitvami, ki jih zahtevajo drugi MSR-ji, in s tistimi, ki podpirajo druge revizijske dokaze v zvezi z računovodskimi izkazi ali z eno ali več določenimi uradnimi trditvami v njih, kadar je to potrebno.

- A14. Kadar poslovodstvo ne bo potrdilo svoje odgovornosti ali se ne bo strinjalo s predložitvijo pisnih predstavitev, revizor ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.¹³ V takih okoliščinah ne bi bilo primerno, da bi revizor sprejel revizijski posel, razen če tega ne zahteva zakon ali drug predpis. Kadar mora revizor sprejeti revizijski posel, utegne biti potrebno, da revizor poslovodstvu pojasni pomen teh zadev ter njihove posledice za revizorjevo poročilo.

Priprava računovodskih izkazov (Glej odstavke 6(b)(i)).

- A15. Večina okvirov računovodskega poročanja vključuje zahteve v zvezi s predstavitvijo računovodskih izkazov; za take okvire obsega *priprava* računovodskih izkazov v skladu z okvirom računovodskega poročanja tudi *predstavitve*. Pri okviru poštene predstavitve je pomembnost poročevalskega cilja poštene predstavitve tolikšna, da vključuje predpostavka, dogovorjena s poslovodstvom, posebne navedbe glede poštene predstavitve ali glede odgovornosti za zagotavljanje, da bodo računovodski izkazi »resničen in pošten prikaz« v skladu z okvirom računovodskega poročanja.

Notranje kontroliranje (glej odstavke 6(b)(ii))

- A16. Poslovodstvo vzdržuje tako notranje kontroliranje, kot ga določi za potrebno, da omogoča pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Ne glede na svojo uspešnost lahko notranje kontroliranje zaradi svojih naravnih omejitev zagotovi samo

¹² MSR 580 – *Pisne predstavitve*, odstavka 10–11.

¹³ MSR 580, odstavek A26.

sprejemljivo zagotovilo o doseganju ciljev organizacije v zvezi z računovodskim poročanjem.¹⁴

- A17. Neodvisna revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, ni nadomestilo za vzdrževanje notranjega kontroliranja, ki ga poslovodstvo potrebuje za pripravo računovodskih izkazov. Zato se od revizorja zahteva, da pridobi soglasje poslovodstva, da potrjuje in razume svojo odgovornost za notranje kontroliranje. Vendar pa soglasje, zahtevano v odstavku 6(b)(ii), ne pomeni, da bo revizor ugotovil, da je notranje kontroliranje, ki ga vzdržuje poslovodstvo, izpolnilo svoj namen ali da je brez pomanjkljivosti.
- A18. Poslovodstvo je tisto, ki mora določiti, kakšno notranje kontroliranje je potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov. Izraz »notranje kontroliranje« obsega širok razpon dejavnosti v sestavnih delih sistema notranjega kontroliranja, ki jih lahko opišemo kot okolje kontroliranja, postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji, postopek za spremljanje sistema notranjega kontroliranja organizacije, informacijski sistem, medsebojno obveščanje in kontrolne dejavnosti. Ta delitev pa ne odraža nujno načina, kako posamezna organizacija vzpostavi, izvaja in vzdržuje svoje notranje kontroliranje ali kako razvrsti vsak posamezni sestavni del.¹⁵ Notranje kontroliranje v organizaciji (zlasti njenih poslovnih knjig in računovodskih evidenc ali računovodskih sistemov) bo odražalo potrebe poslovodstva, zapletenost poslovanja, vrsto tveganj, katerim je organizacija izpostavljena, ter ustrezne zakone in druge predpise.
- A19. V nekaterih pravnih ureditvah se zakon ali drug predpis lahko nanaša na odgovornost poslovodstva za ustreznost poslovnih knjig in računovodskih evidenc ali računovodskih sistemov na eni strani ter za notranje kontroliranje ali kontrole na drugi strani. Ker so poslovne knjige in računovodske evidences ali računovodski sistemi neločljiv del notranjega kontroliranja, kot je navedeno v odstavku A18, niso posebej navedeni v

¹⁴ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 46.

¹⁵ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek A91 in dodatek 3.

odstavku 6(b)(ii) pri opisu odgovornosti posloводства. Za preprečitev nesporazuma utegne biti primerno, da revizor pojasni poslovodstvu področje in obseg te odgovornosti.

Dodatne informacije (glej odstavke 6(b)(iii)b)

A20. Dodatne informacije, ki jih revizor lahko zahteva od posloводства za revizijo, lahko vključujejo, kadar je to primerno, tudi zadeve, povezane z drugimi informacijami v skladu s prenovljenim MSR-jem 720. Kadar revizor pričakuje, da bo dodatne informacije pridobil po datumu poročila, se v pogojih revizijskega posla lahko tudi potrdi revizorjeva odgovornost v zvezi s takimi drugimi informacijami, med drugim morebitni ukrepi, ki utegnejo biti primerni ali potrebni, če revizor ugotovi pomembno napačno navedbo v drugih informacijah, ki jih je pridobil po datumu poročila.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij (glej odstavke 6(b))

A21. Eden od namenov dogovarjanja o pogojih za revizijski posel je preprečiti nesporazum o odgovornosti posloводства in revizorjevi odgovornosti. Če je na primer tretja stranka pomagala pri pripravi računovodskih izkazov, je lahko koristno spomniti poslovodstvo, da je priprava računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja še vedno njegova odgovornost.

Dogovor o pogojih za revizijski posel

Dogovarjanje o pogojih za revizijski posel (glej odstavke 9)

A22. Vloge posloводства in pristojnih za upravljanje pri dogovarjanju pogojev za revizijski posel so odvisne od strukture upravljanja organizacije in ustreznega zakona ali drugega predpisa.

*Listina o revizijskem poslu ali druga oblika pisnega dogovora*¹⁶ (glej odstavka 10–11)

¹⁶ V naslednjih odstavkih se nanaša vsaka navedba listine o revizijskem poslu tako na listino o revizijskem poslu kot tudi na drugo primerno obliko pisnega dogovora.

A23. V interesu organizacije in revizorja je, da revizor pred začetkom revizije pošlje listino o revizijskem poslu in s tem pomaga preprečiti nesporazume glede revizije. V nekaterih državah pa so lahko cilj in področje revizije ter odgovornost posloводства in revizorja zadostno določeni že z zakonom, kar pomeni, da ta predpisuje zadeve, ki so opisane v odstavku 10. Čeprav v takih okoliščinah odstavek 11 revizorju dovoljuje, da v listino o revizijskem poslu vključi samo sklic na dejstvo, da se uporablja ustrezen zakon ali drug predpis in da posloводство potrjuje in razume svojo odgovornost, kot je določena v odstavku 6(b), lahko revizor vseeno presodi, da je za obveščenost posloводства primerno vključiti v listino o revizijskem poslu tudi zadeve, opisane v odstavku 10.

Oblika in vsebina listine o revizijskem poslu

A24. Oblika in vsebina listine o revizijskem poslu sta lahko za vsako organizacijo drugačni. Informacije o revizorjevi odgovornosti, vključene v listino o revizijskem poslu, lahko temeljijo na MSR-ju 200.¹⁷ Odstavka 6(b) in 12 tega MSR-ja obravnavata opis odgovornosti posloводства. Poleg vključitve zadev, ki jih zahteva odstavek 10, lahko lista o revizijskem poslu navaja na primer:

- podrobnejšo opredelitev področja revizije, pa tudi sklicevanje na ustrezne zakone, druge predpise, MSR-je ter etična in druga stališča strokovnih organov, na podlagi katerih revizor dela;
- obliko vseh drugih vrst obveščanja o izsledkih revizijskega posla;
- zahtevo, da revizor obvešča o vseh ključnih revizijskih zadevah v poročilu v skladu z MSR-jem 701¹⁸
- dejstvo, da se zaradi naravnih omejitev revizije in notranjega kontroliranja ni mogoče izogniti tveganju, da ne bodo odkrite nekatere pomembno napačne navedbe, celo če

¹⁷ MSR 200, odstavki 3–9.

¹⁸ MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja.*

je revizija pravilno načrtovana in opravljena v skladu z MSR-ji;

- dogovore o načrtovanju in izvedbi revizije, vključno s sestavo revizijske delovne skupine;
- pričakovanje, da bo poslovodstvo zagotovilo pisne predstavitve (glej tudi odstavek A13);
- pričakovanje, da bo poslovodstvo zagotovilo dostop do vseh informacij, za katere ve, da so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, vključno s pričakovanjem, da bo zagotovilo dostop do informacij, pomembnih za razkritja;
- soglasje poslovodstva, da bo dalo revizorju pravočasno na razpolago osnutek računovodskih izkazov skupaj z vsemi informacijami, ki so potrebne za njihovo pripravo, ne glede na to, ali so pridobljene iz glavne knjige in pomožnih knjig ali zunaj njih (vključno z vsemi informacijami, ki so pomembne za pripravo razkritij), in vsemi morebitnimi drugimi informacijami,¹⁹ da bo revizor lahko dokončal revizijo v skladu s predlaganim časovnim razporedom;
- soglasje poslovodstva, da bo obveščalo revizorja o dejstvih, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze in za katere poslovodstvo morda izve v času od datuma revizorjevega poročila do datuma izdaje računovodskih izkazov;
- podlago za zaračunavanje storitve in dogovor o izdajanju računov;
- zahtevo, da poslovodstvo potrdi prejem listine o revizijskem poslu in soglaša s pogoji za posel, določenimi v njej.

A25. Kadar revizorju ni treba sporočati ključnih revizijskih zadev, utegne biti koristno, da se revizor v pogojih o revizijskem poslu sklicuje na možnost obveščanja o ključnih revizijskih zadevah v poročilu, v nekaterih pravnih redih (državah) pa utegne biti potrebno, da revizor vključi sklicevanje na tako možnost, da potem to dejansko lahko tudi stori.

¹⁹ Kot je opredeljeno v MSR-ju 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami*.

A26. Kadar je to primerno, je mogoče v listino o revizijskem poslu vključiti tudi:

- dogovore o vključevanju drugih revizorjev in veščakov v nekatera področja revizije,
- dogovore o vključevanju notranjih revizorjev in drugega strokovnega osebja organizacije,
- potrebne dogovore z morebitnim prejšnjim revizorjem v primeru začetne revizije,
- sklicevanje na in opis revizorjevih nalog v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami, ki obravnavajo poročanje o prepoznanem ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi organu izven organizacije,
- omejitev revizorjeve odgovornosti, kadar taka možnost obstaja,
- sklic na kakršnekoli druge revizorjeve dogovore z organizacijo,
- obveznost zagotavljanja revizijskih delovnih gradiv drugim strankam.

Zgled listine o revizijskem poslu je prikazan v Dodatku 1.

Revizije sestavnih delov

A27. Če je revizor obvladujoče organizacije tudi revizor sestavnega dela, vključujejo dejavniki, ki lahko vplivajo na odločanje, ali bo poslal posebno listino o revizijskem poslu za sestavni del, naslednje zadeve:

- kdo imenuje revizorja sestavnega dela,
- ali je treba izdati posebno revizijsko poročilo, ki se nanaša na sestavni del,
- zakonske zahteve v zvezi z imenovanjem revizorja,
- velikost lastništva obvladujoče organizacije in
- stopnjo neodvisnosti posloводства sestavnega dela od obvladujoče organizacije.

Odgovornost posloводства, ki jo določa zakon ali drug predpis (glej odstavka 11–12)

A28. Če revizor v okoliščinah, opisanih v odstavkih A23 in A29, sklene, da ni treba zapisati določenih pogojev za revizijski posel v listino o revizijskem poslu, mora v skladu z odstavkom 11 še vedno zahtevati od poslovodstva pisno soglasje, da potrjuje in razume svojo odgovornost, določeno v odstavku 6(b). V skladu z odstavkom 12 pa se lahko v takem pisnem soglasju uporabijo izrazi iz zakona ali drugega predpisa, če tak zakon ali drug predpis nalaga poslovodstvu odgovornost, ki je po učinku enakovredna tisti, opisani v odstavku 6(b). Računovodska stroka, organizacija za revizijsko standardizacijo ali revizijski regulativni organ so v pravni ureditvi morda izdali navodila za presojo, ali je opis v zakonu ali drugem predpisu enakovreden.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A29. Zakon ali drug predpis, ki ureja opravljanje revizij v javnem sektorju, na splošno določa pooblastilo za imenovanje revizorja v javnem sektorju ter navadno določa njegovo odgovornost in njegove pristojnosti, vključno s pooblastilom za dostop do evidenc in drugih informacij v organizaciji. Tudi kadar zakon ali drug predpis dovolj podrobno predpisuje pogoje za revizijski posel, lahko revizor v javnem sektorju vseeno presodi, da je koristno, da izda obsežnejšo listino o revizijskem poslu, kot jo dopušča odstavek 11.

Ponavljajoče se revizije (glej odstavek 13)

A30. Revizor se lahko odloči, da ne bo vsako obdobje predložil nove listine o revizijskem poslu ali drugega pisnega dogovora. Vseeno pa utegne biti primerno spremeniti pogoje za revizijski posel ali organizacijo spomniti na obstoječe pogoje, in to zaradi dejavnikov, kot so:

- kakršenkoli znak, da organizacija ne razume cilja in področja revizije,
- kakršnikoli spremenjeni ali posebni pogoji v zvezi z revizijskim poslom,
- sprememba sestave poslovodstva v zadnjem času,
- bistvena sprememba lastništva,

- pomembna sprememba narave ali velikosti poslovanja organizacije,
- sprememba zakonskih in regulativnih zahtev,
- sprememba okvira računovodskega poročanja, sprejeta med pripravo računovodskih izkazov,
- sprememba drugih zahtev v zvezi s poročanjem.

Sprejetje spremembe v pogojih za revizijski posel

Zahteva za spremembo pogojev za revizijski posel (glej odstavek 14)

- A31. Zahteva organizacije, naj revizor spremeni pogoje za revizijski posel, je lahko posledica spremembe okoliščin, ki vplivajo na potrebo po taki storitvi, posledica nesporazuma o vrsti revizije, kot je bila prvotno zahtevana, ali pa posledica omejitev področja revizijskega posla, ker se je tako odločilo poslovodstvo, ali zaradi drugih okoliščin. Kot je zahtevano v odstavku 14, revizor skrbno prouči utemeljitev za tako zahtevo, zlasti pa posledice omejitve področja revizijskega posla.
- A32. Sprememba okoliščin, ki vpliva na zahteve organizacije, ali nesporazum v zvezi z vrsto storitve, kot je bila prvotno zahtevana, se lahko upošteva kot sprejemljiva podlaga za zahtevo za spremembo revizijskega posla.
- A33. Nasprotno pa spremembe ni mogoče šteti za sprejemljivo, če kaže, da se nanaša na informacije, ki so napačne, nepopolne ali kako drugače nezadostne. Primer tega bi lahko bil, kadar revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi s terjatvami ter organizacija prosi za spremembo revizijskega posla v posel preiskovanja, da bi se izognila mnenju s pridržki ali zavrnitvi mnenja.

Zahteva za spremembo v posel preiskovanja ali sorodno storitev (glej odstavek 15)

- A34. Preden se revizor, ki je sprejel izvajanje revizijskega posla v skladu z MSR-ji, strinja z njegovo spremembo v posel preiskovanja ali sorodno storitev, mora morda poleg zadev, navedenih v odstavkih A31–A33, oceniti vse pravne ali pogodbene posledice takšne spremembe.

A35. Če revizor ugotovi, da obstaja razumna utemeljitev za spremembo revizijskega posla v posel preiskovanja ali sorodno storitev, je lahko do dne spremembe opravljeno revizijsko delo primerno za spremenjeni posel; vendar pa mora delo, ki ga je treba še opraviti, in poročilo, ki bo izdano, ustrezati spremenjenemu poslu. Da bi se izognil beganju bralca, se revizor v poročilu o sorodni storitvi ne sme sklicevati na:

- a) prvotni revizijski posel ali
- b) kakršnekoli postopke, ki jih je morda opravil v okviru prvotnega revizijskega posla, razen kadar je revizijski posel spremenjen v posel opravljanja dogovorjenih postopkov in je tako sklicevanje na opravljene postopke običajen del poročila.

Dodatne presoje pri sprejetju posla

Zakonsko ali regulativno dopolnilo standardov računovodskega poročanja (glej odstavek 18)

A36. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis lahko dopolnjuje standarde računovodskega poročanja, ki jih je določila pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo, z dodatnimi zahtevami v zvezi s pripravo računovodskih izkazov. V teh pravnih ureditvah obsega primerni okvir računovodskega poročanja za namene uporabe MSR-jev tako opredeljeni okvir računovodskega poročanja kot tudi dodatne zahteve, če te niso v nasprotju z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja. To se na primer lahko zgodi, kadar zakon ali drug predpis predpisuje dodatna razkritja poleg tistih, ki jih zahtevajo standardi računovodskega poročanja, ali kadar zožuje razpon sprejemljivih izbir, ki so dovoljene po standardih računovodskega poročanja.²⁰

²⁰ MSR 700, odstavek 15, vsebuje zahtevo glede ovrednotenja, ali se računovodski izkazi ustrezno sklicujejo na primerni okvir računovodskega poročanja ali ga opisujejo.

Okvir računovodskega poročanja, predpisan z zakonom ali drugim predpisom – druge zadeve, ki vplivajo na sprejetje (Glej odstavek 19).

- A37. Zakon ali drug predpis lahko zahteva, da so v besedilu revizorjevega mnenja uporabljene besedne zveze »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo« ali »so resničen in pošten prikaz« tudi v primerih, ko revizor ugotovi, da bi bil okvir računovodskega poročanja, ki je predpisan z zakonom ali drugim predpisom, sicer nesprejemljiv. V takem primeru so izrazi predpisanega besedila revizorjevega poročila bistveno različni od zahtev MSR-jev (glej odstavek 21).

Revizorjevo poročilo, predpisano z zakonom ali drugim predpisom (glej odstavek 21)

- A38. MSR-ji zahtevajo, da revizor ne navaja skladnosti z njimi, če se ni ravnal po vseh MSR-ji, ki so pomembni za posamezno revizijo.²¹ Kadar zakon ali drug predpis predpisuje razporeditev in dele besedila v revizorjevem poročilu po obliki in vsebini, ki sta bistveno različni od zahtev MSR-jev, in revizor ugotovi, da dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu ne more zmanjšati možnosti napačnega razumevanja, lahko revizor pretehta, ali naj v svoje poročilo vključi izjavo, da revizija ni izvedena v skladu z MSR-ji. Vsekakor je revizorju priporočeno, da v izvedljivem obsegu uporablja MSR-je, vključno s tistimi, ki obravnavajo revizorjevo poročilo, pa čeprav revizor ne sme navesti, da je revizija opravljena v skladu z njimi.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A39. V javnem sektorju so v zakonodaji, ki ureja revizijsko pooblastilo, lahko posebne zahteve; od revizorja se na primer zahteva, da neposredno poroča ministru, zakonodajnemu telesu ali javnosti, če poskuša organizacija omejiti področje revizije.

²¹ MSR 200, odstavek 20.

Dodatek 1

(Glej odstavka A23–A24.)

Zgled listine o revizijskem poslu

To besedilo je zgled listine o revizijskem poslu za revizijo računovodskih izkazov za splošni namen, pripravljenih v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Ta zgled listine ni obvezen, ampak je le kot smernica, ki se lahko uporabi v povezavi z razmišljanji, opisanimi v tem MSR-ju. Listino bo treba prilagoditi posameznim zahtevam in okoliščinam. Zasnovana je za primer revizije računovodskih izkazov za eno samo poročevalno obdobje in jo je treba prilagoditi, če je namenjena ali če se pričakuje, da bo uporabljena za ponavljajoče se revizije (glej odstavek 13 tega MSR-ja). Morda je primerno poiskati pravni nasvet, če želimo zagotoviti, da je vsaka predlagana listina ustrezna.

Primernemu predstavniku posloводства ali pristojnih za upravljanje družbe ABC:²²

[*Cilj in področje revizije*]

Naročili ste nam²³, da revidiramo računovodske izkaze družbe ABC, ki jih sestavljajo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz sprememb kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter pojasnila k računovodskim izkazom skupaj s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev. S to listino z zadovoljstvom potrjujemo sprejetje vašega naročila in svoje razumevanje tega revizijskega posla.

Cilji naše revizije so pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdati revizorjevo poročilo, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka raven zagotovila, ni pa

²² Naslovljenci in sklicevanja v listini naj bi bili taki, kot je primerno glede na okoliščine posla, vključno s pravno ureditvijo. Pomembno se je obrniti na ustrezne osebe – glej odstavek A22.

²³ Povsod v listini naj bi bilo naslavljanje oseb kot »vi«, »mi«, »nam«, »posloводство«, »pristojni za upravljanje« in »revizor« uporabljeno ali okoliščinam primerno prilagojeno.

jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR), vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe so lahko posledica prevare ali napake in velja, da so pomembne, kadar bi lahko pričakovali, da vsaka zase ali vse skupaj vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

[Revizorjeva odgovornost]

Revizijo bomo izvajali v skladu z MSR-ji. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev. Kot del revizije v skladu z MSR-ji izvajamo strokovno presojo in ves čas ohranjamo poklicno nezaupljivost. Prav tako:

- ugotavljamo in ocenjujemo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke, s katerimi se odzivamo na ta tveganja, in pridobivamo revizijske dokaze, ki so zadostna in primerna podlaga za naše mnenje. Tveganje, da se ne odkrijejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare, je večje kot pri napačni navedbi zaradi napake, ker prevara lahko vključuje dogovarjanje, ponarejanje, načrtne opustitve, zavajajoče razlage ali izogibanje notranjim kontrolam;
- proučujemo notranje kontroliranje, ki je pomembno za revizijo, da lahko oblikujemo okoliščinam primerne revizijske postopke, ne pa zato, da bi izrazili mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.²⁴ Vsekakor pa vas bomo pisno obvestili o vseh bistvenih pomanjkljivostih notranjega kontroliranja, pomembnih za revizijo računovodskih izkazov, ki jih bomo ugotovili med revizijo;
- ocenjujemo primernost uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenost računovodskih ocen in s tem povezanih razkritij posloводства;
- sklepamo o primernosti podlage računovodenja za delujoče podjetje, ki jo uporablja posloводство, in na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotavljamo, ali obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče

²⁴ Stavček bi se ustrezno spremenil v okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o uspešnosti notranje kontrole v povezavi z revizijo računovodskih izkazov.

podjetje. Če ugotovimo, da pomembna negotovost obstaja, moramo v poročilu opozoriti na s tem povezana razkritja v računovodskih izkazih ali prilagoditi svoje mnenje, če taka razkritja niso ustrezna. Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila. Toda zaradi prihodnjih dogodkov ali okoliščin se lahko zgodi, da družba preneha poslovati kot delujoče podjetje;

- ocenjujemo celotno predstavitev, zgradbo in vsebino računovodskih izkazov skupaj z razkritji in/ali računovodski izkazi predstavljajo osnovne posle in dogodke tako, da je dosežena poštena predstavitev.

Zaradi naravnih omejitev revizije skupaj z naravnimi omejitvami notranjega kontroliranja obstaja neizogibno tveganje, da nekatere pomembno napačne navedbe morda ne bodo odkrite, čeprav je revizija pravilno načrtovana in izvedena v skladu z MSR-ji.

[Odgovornost posloводства in določitev primerne okvira računovodskega poročanja (Za namene tega zglada je bilo predpostavljeno, da revizor ni ugotovil, da zakon ali drug predpis predpisuje to odgovornost z ustreznimi izrazi; zato so uporabljeni opisi iz odstavka 6(b) tega MSR-ja.)]

Naša revizija bo opravljena ob predpostavki, da [posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje]²⁵ sprejemajo in poznajo svojo odgovornost:

- a) za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja,²⁶
- b) za tako notranje kontroliranje, kot ga [posloводство] opredeli kot potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in
- c) da nam zagotovi:
 - i. dostop do vseh informacij, za katere [posloводство] ve, da so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve,

²⁵ Uporabi okoliščinam primerne izraze.

²⁶ Ali, če je to primerno, »za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja«.

- ii. dodatne informacije, ki jih utegnemo zahtevati [od posloводства] za namen revizije, in
- iii. neomejen dostop do oseb v organizaciji, katere določimo, da moramo od njih pridobiti revizijske dokaze.

Kot del poteka naše revizije bomo [od posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje] zahtevali pisno potrditev predstavitev, ki so nam bile podane v zvezi z revizijo.

Med našo revizijo bomo z veseljem sodelovali z vašim osebjem.

[Druge pomembne informacije]

[Vstavi druge informacije, kot so dogovori o cenah, izdajanje računov in drugi posebni pogoji, kot je primerno.]

[Poročanje]

[Vstavi ustrezen sklic na pričakovano obliko in vsebino revizorjevega poročila; če je primerno, skupaj s poročanjem o drugih informacijah v skladu s prenovljenim MSR-jem 720.]

Obliko in vsebino našega poročila bo morda treba dopolniti glede na ugotovitve naše revizije.

Prosimo, da podpišete priloženi drugi izvod te listine in ga vrnete na naš naslov v dokaz, da potrjujete dogovore in soglašate z določili, povezanimi z našo revizijo računovodskih izkazov, vključno z našo odgovornostjo, povezano z revizijo.

XYZ & Co.

V imenu družbe ABC potrjuje in se strinja

(podpis)

.....

Ime in naziv

Datum

Dodatek 2

(Glej odstavek A10.)

Določanje sprejemljivosti okvirov za splošen namen**Države, ki nimajo pooblaščenih ali priznanih organizacij za standardizacijo ali z zakonom ali drugim predpisom predpisanega okvira računovodskega poročanja**

1. Kot je pojasnjeno v odstavku A10 tega MSR-ja, poslovodstvo določi primeren okvir računovodskega poročanja, če je organizacija registrirana ali deluje v državi, ki nima pooblaščenih ali priznanih organizacij za standardizacijo ali kjer ni z zakonom ali drugim predpisom predpisana uporaba okvira računovodskega poročanja. V takih pravnih ureditvah je pogosto navada, da se uporabi okvir računovodskega poročanja, ki ga določi ena od organizacij, navedenih v odstavku A8 tega MSR-ja.
2. Drugače pa so lahko v neki pravni ureditvi določena dogovorjena računovodska pravila, ki so splošno priznana kot okvir računovodskega poročanja za računovodske izkaze za splošen namen in jih uporabljajo nekatere posebne organizacije, ki delujejo v tej pravni ureditvi. Če je privzet tak okvir računovodskega poročanja, mora revizor na podlagi odstavka 6(a) tega MSR-ja odločiti, ali je skupek dogovorjenih računovodskih pravil sprejemljiv okvir računovodskega poročanja za računovodske izkaze za splošni namen. Če se v neki pravni ureditvi taka dogovorjena računovodska pravila splošno uporabljajo, je morda računovodska stroka v tej pravni ureditvi v imenu revizorjev proučila sprejemljivost okvira računovodskega poročanja. Drugače pa lahko revizor to določi s proučevanjem, ali računovodska pravila kažejo lastnosti, ki jih imajo običajno sprejemljivi okviri računovodskega poročanja (glej odstavek 3 v nadaljevanju), oziroma s primerjanjem računovodskih pravil z zahtevami obstoječega okvira računovodskega poročanja, ki šteje kot sprejemljiv (glej odstavek 4 v nadaljevanju).
3. Sprejemljivi okviri računovodskega poročanja običajno izražajo naslednje lastnosti, ki v računovodskih izkazih zagotavljajo informacije, koristne za uporabnike:
 - a) Ustreznost – v pomenu, da informacije v računovodskih izkazih ustrezajo vrsti organizacije in namenu računovodskih izkazov. Kadar gre na primer za gospodarsko družbo, ki pripravlja računovodske izkaze za splošni namen, se ocenjuje

- ustreznost po informacijah, ki so potrebne za zadovoljitev splošnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov pri sprejemanju njihovih poslovnih odločitev. Te potrebe se običajno zadovoljijo s predstavitvijo finančnega položaja, finančne uspešnosti in denarnih tokov gospodarske družbe.
- b) Popolnost – v pomenu, da niso izpuščeni transakcije in dogodki ter saldi na kontih in razkritja, ki bi lahko vplivali na zaključke na podlagi računovodskih izkazov.
 - c) Zanesljivost – v pomenu, da informacije v računovodskih izkazih:
 - i. kjer je to primerno, izražajo gospodarsko vsebino dogodkov in poslov in ne le njihovo pravno obliko, in
 - ii. imajo za posledico primerno dosledno ovrednotenje, merjenje, predstavitev in razkritje, če so uporabljeni v podobnih okoliščinah.
 - d) Nevtralnost – v pomenu, da prispeva k nepristranskim informacijam v računovodskih izkazih.
 - e) Razumljivost – v pomenu, da so informacije v računovodskih izkazih jasne in izčrpne ter da ne dopuščajo bistveno različnih razlag.
4. Revizor se lahko odloči, da bo primerjal računovodska pravila z zahtevami obstoječega okvira računovodskega poročanja, ki je sprejemljiv. Revizor lahko na primer primerja dogovorjena računovodska pravila z MSRP-ji. Za revizijo majhne organizacije se lahko revizor odloči, da bo primerjal dogovorjena računovodska pravila z okvirom računovodskega poročanja, ki je bil posebej razvit za take organizacije pri pooblaščenih ali priznani organizaciji za standardizacijo. Če revizor pri taki primerjavi ugotovi razlike, mora pri odločanju o tem, ali so za pripravo računovodskih izkazov sprejeta dogovorjena računovodska pravila res sprejemljiv okvir računovodskega poročanja, upoštevati tudi razloge za razlike in pretehtati, ali bi uporaba dogovorjenih računovodskih pravil (ali opis okvira računovodskega poročanja v računovodskih izkazih) lahko imela za posledico zavajajoče računovodske izkaze.
5. Mešanica dogovorjenih računovodskih pravil, zasnovanih po meri osebnih želja in izbir, ni sprejemljiv okvir računovodskega poročanja za računovodske izkaze za splošni namen. Podobno tudi okvir skladnosti ne more biti sprejemljiv okvir računovodskega

poročanja, če v posamezni pravni ureditvi ni splošno sprejet tako pri tistih, ki ga pripravljajo, kot pri tistih, ki ga uporabljajo.