

Končna objava

Maj 2018

Mednarodni standard revidiranja 700 (prenovljen)

Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih



O IAASB

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Cilj IAASB-ja je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter z omogočanjem zблиževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil, s čimer se v svetovnem merilu povečata kakovost in skladnost delovanja ter krepi javno zaupanje v poklic revidiranja in dajanja zagotovil.

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB-ja, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group, ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

ISA.



OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

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

Avtorske pravice © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne uporabe tega dokumenta.

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, in logo IAASB so blagovne znamke IFAC, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC v ZDA in drugih državah.

Za informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih pojdite na [permissions](#) ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-318-3

IAASB-jev *prenovljeni Mednarodni standard revidiranja (MSR) 700, Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v decembru 2016 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo aprila 2018 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 700, Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih* je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami* –

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 700, Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 700, Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih* © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 700, Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih* © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 700 (prenovljen), Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih: International standard on Auditing (ISA) 720 Revised, The auditor's responsibilities relating to other information. ISBN: 978-1-60815-318-3

Kontakt: Permissions@ifac.org za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.

**MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 700
(PRENOVLJEN)**

**OBLIKOVANJE MNENJA IN
POROČANJE O RAČUNOVODSKIH
IZKAZIH**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–4
Datum uveljavitve	5
Cilji	6
Opredelitev pojmov	7–9
Zahteve	
Oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih	10–15
Oblika mnenja	16–19
Revizorjevo poročilo	20–52
Dodatne informacije, predstavljene z računovodskimi izkazi	53–54

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

Kakovostni vidiki računovodskih postopkov v organizaciji	A1–A3
Računovodske usmeritve, primerno razkrite v računovodskih izkazih	A4
Informacije, predstavljene v računovodskih izkazih, so ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive	A5
Razkritje vpliva pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih sporočajo računovodski izkazi	A6
Ovrednotenje, ali računovodski izkazi dosegajo pošteno predstavitev	A7–A9
Opis primernega okvira računovodskega poročanja	A10–A15
Oblika mnenja	A16–A17
Revizorjevo poročilo	A18–A77
Dodatne informacije, predstavljene z računovodskimi izkazi	A78–A84
Dodatek: Zgledi poročil neodvisnega revizorja o računovodskih izkazih	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 700 (prenovljen) –
*Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih 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, da oblikuje mnenje o računovodskih izkazih. Prav tako obravnava tudi obliko in vsebino revizorjevega poročila kot izid revizije računovodskih izkazov.
2. MSR 701¹ obravnava revizorjevo odgovornost, da sporoči ključne revizijske zadeve v revizorjevem poročilu. Prenovljeni MSR 705² in prenovljeni MSR 706³ obravnavata učinke na obliko in vsebino revizorjevega poročila, kadar revizor izrazi prilagojeno mnenje ali vključi odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi v svoje poročilo. Drugi MSR-ji prav tako vsebujejo zahteve poročanja, ki veljajo, ko se izdaja revizorjevo poročilo.
3. Ta MSR velja za revizijo celote računovodskih izkazov za splošen namen in je napisan v tem okviru. Prenovljeni MSR 800⁴ obravnava posebne presoje, kadar so računovodski izkazi pripravljani v skladu z okvirom za poseben namen. Prenovljeni MSR 805⁵ pa obravnava poseben premislek, ki je pomemben za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza. Ta MSR velja tudi za revizije, za katere velja tudi prenovljeni MSR 800 ali prenovljeni MSR 805.
4. Cilj zahtev tega MSR-ja je obravnavanje primerne ravnovesja med potrebo po doslednosti in primerljivostjo, kadar revizor poroča globalno, in potrebo po zvišanju vrednosti revizorjevega poročanja tako, da so informacije, navedene v revizorjevem

¹ MSR 701 – *Obveščanje o ključnih revizijskih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.*

² MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

³ MSR 706 (prenovljen) – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.*

⁴ MSR 800 (prenovljen) – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za poseben namen.*

⁵ MSR 805 (prenovljen) – *Posebne presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza.*

poročilu, ustrežnejše za uporabnike. Ta MSR uveljavlja doslednost v revizorjevem poročilu, vendar pa priznava potrebo po prožnosti zaradi prilagoditve določenim okoliščinam posamezne pravne ureditve. Skladnost revizorjevega poročila z MSR-jem povečuje verodostojnost na svetovnem trgu, ker omogoča takojšnje prepoznavanje tistih revizij, ki so bile opravljene v skladu svetovno priznanimi standardi. Kadar se pojavijo nenavadne okoliščine, jih pomaga prepoznavati in krepiti razumevanje uporabnikov.

Datum uveljavitve

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

Cilji

6. Revizorjeva cilja sta:
 - (a) oblikovati mnenje o računovodskih izkazih na podlagi ovrednotenja ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov in
 - (b) jasno izraziti to mnenje v pisnem poročilu.

Opredelitev pojmov

7. Za namene MSR-ja imajo izrazi naslednji pomen:
 - (a) Računovodski izkazi za splošen namen – računovodski izkazi, ki so pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja za splošen namen.
 - (b) Okvir za splošen namen – okvir računovodskega poročanja, namenjen izpolnjevanju skupnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov. Okvir računovodskega poročanja je lahko okvir poštene predstavitve ali okvir skladnosti.

Okvir poštene predstavitve je izraz, ki se uporablja za okvir računovodskega poročanja, ki zahteva ravnanje v skladu z zahtevami iz tega okvira in:

 - (i) izrecno ali posredno potrjuje, da utegne biti za pošteno predstavitev računovodskih izkazov

potrebno, da poslovodstvo zagotovi dodatna razkritja poleg tistih, ki jih okvir izrecno zahteva; ali

- (ii) izrecno potrjuje, da utegne biti potrebno, da pri kakšni zahtevi poslovodstvo odstopa od tega okvira, da bi s tem zagotovilo pošteno predstavitev računovodskih izkazov. Pričakuje se, da bodo taki odmiki od zahtev potrebni le v izredno redkih okoliščinah.

Okvir skladnosti je izraz, ki se uporablja za sklicevanje na okvir računovodskega poročanja, ki zahteva ravnanje v skladu z zahtevami iz tega okvira, vendar ne vsebuje potrditev iz zgornjih točk (i) ali (ii)⁶.

- (c) Neprilagojeno mnenje izrazi revizor, če ugotovi, da so računovodski izkazi pripravljeni v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.⁷
8. Sklicevanje na »računovodske izkaze« v tem MSR-ju pomeni »celoto računovodskih izkazov za splošen namen«.⁸ Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja določajo predstavitev, sestavo in vsebino računovodskih izkazov ter sestavine celote računovodskih izkazov.
 9. Sklicevanje na Mednarodne standarde računovodskega poročanja v tem MSR-ju pomeni Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP), ki jih je izdal Odbor za Mednarodne računovodske standarde, sklicevanje na Mednarodne računovodske standarde za javni sektor pa pomeni Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (IPSAS), ki jih je izdal Odbor za Mednarodne računovodske standarde za javni sektor.

⁶ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 13(a).

⁷ Odstavka 25–26 obravnavata izraze, ki se uporabljajo za izražanje tega mnenja v primeru okvira poštene predstavitve oziroma okvira skladnosti.

⁸ MSR 200, odstavek 13(f) določa vsebino računovodskih izkazov.

Zahteve

Oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih

10. Revizor oblikuje mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.^{9,10}
11. Da lahko oblikuje tako mnenje, mora revizor ugotoviti, ali je pridobil sprejemljivo zagotovilo, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Pri tej ugotovitvi se upoštevajo:
 - (a) revizorjeva ugotovitev v skladu z MSR-jem 330, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi,¹¹
 - (b) revizorjeva ugotovitev v skladu z MSR-jem 450, ali so nepopravljene napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne,¹²
 - (c) vrednotenja, ki jih zahtevajo odstavki 12–15.
12. Revizor ovrednoti, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja. To vrednotenje vključuje proučitev kakovostnih vidikov računovodskih postopkov v organizaciji, vključno z znaki možne pristranskosti v presojah posloводства (glej odstavke A1–A3).
13. Revizor ovrednoti zlasti, ali v smislu zahtev primernega okvira računovodskega poročanja:
 - (a) računovodski izkazi ustrezno razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve. Pri tem ovrednotenju revizor upošteva ustreznost računovodskih usmeritev za organizacijo in njihovo razumljivo predstavitev (glej odstavek A4);

⁹ MSR 200, odstavek 11.

¹⁰ Odstavka 25–26 obravnavata izraze, ki se uporabljajo za izražanje tega mnenja v primeru okvira poštene predstavitve oziroma okvira skladnosti.

¹¹ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavek 26.

¹² MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 11.

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

- (b) so izbrane in uporabljene računovodske usmeritve skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja ter so ustrezne;
 - (c) so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja posloводства sprejemljive;
 - (d) so v računovodskih izkazih predstavljene informacije ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive. Pri tem ovrednotenju revizor upošteva, ali:
 - so informacije, ki bi morale biti vključene, dejansko vključene in ali so ustrezno razvrščene, zbrane ali razčlenjene in opredeljene,
 - je celovita predstavitev računovodskih izkazov spodkopana z vključitvijo informacij, ki niso ustrezne ali zameglijo pravilno razumevanje razkritih zadev (glej odstavek A5);
 - (e) računovodski izkazi zagotavljajo primerna razkritja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti vpliv pomembnih transakcij in dogodkov na informacije, ki jih sporočajo računovodski izkazi (glej odstavek A6);
 - (f) so v računovodskih izkazih uporabljeni izrazi ustrezni, vključno z naslovi vseh izkazov.
14. Če so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom poštene predstavitve, vključuje ovrednotenje, zahtevano v odstavkih 12–13, tudi proučitev, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni. Revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni, vključuje proučitev (glej odstavke A7–A9):
- (a) celovitosti predstavitve, sestave in vsebine računovodskih izkazov ter
 - (b) ali računovodski izkazi predstavljajo zadevne posle in dogodke tako, da je dosežena poštena predstavitev.
15. Revizor ovrednoti, ali računovodski izkazi ustrezno navajajo ali opisujejo primeren okvir računovodskega poročanja (glej odstavke A10–A15).

Oblika mnenja

16. Revizor izrazi neprilagojeno mnenje, kadar ugotovi, da so računovodski izkazi pripravljene v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.
17. Če revizor:
 - (a) na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da računovodski izkazi kot celota niso brez pomembno napačne navedbe, ali
 - (b) ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da lahko ugotovi, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe,prilagodi mnenje v revizorjevem poročilu v skladu s prenovljenim MSR-jem 705.
18. Če računovodski izkazi, pripravljene v skladu z zahtevami okvira poštene predstavitev, ne dosegajo poštene predstavitev, se revizor o zadevi pogovori s poslovodstvom ter se glede na zahteve primerne okvira računovodskega poročanja in način, kako se zadeva razreši, odloči, ali je treba prilagoditi mnenje v revizorjevem poročilu v skladu s prenovljenim MSR-jem 705 (glej odstavek A16).
19. Če so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom skladnosti, se od revizorja ne zahteva, da ovrednoti, ali so računovodski izkazi poštena predstavitev. Če pa v skrajno redkih okoliščinah revizor ugotovi, da so taki računovodski izkazi zavajajoči, se o zadevi pogovori s poslovodstvom ter se glede na to, kako se zadeva razreši, odloči, ali to sporoči v revizorjevem poročilu in na kašen način (glej odstavek A17).

Revizorjevo poročilo

20. Revizorjevo poročilo je v pisni obliki (glej odstavek A18–A19).

Revizorjevo poročilo za revizije, opravljene v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja

Naslov

21. Revizorjevo poročilo ima naslov, ki jasno kaže, da gre za poročilo neodvisnega revizorja (glej odstavek A20).

Naslovnik

22. Revizorjevo poročilo je naslovljeno tako, kot je na podlagi okoliščin posla primerno (glej odstavek A21).

Revizorjevo mnenje

23. Prvi del revizorjevega poročila vključuje revizorjevo mnenje in ima naslov *Mnenje*.
24. Del revizorjevega poročila z naslovom *Mnenje* (tudi):
 - (a) opredeli organizacijo, katere računovodski izkazi so bili revidirani,
 - (b) navede, da so bili računovodski izkazi revidirani,
 - (c) opredeli naslov vsakega od izkazov, ki sestavljajo računovodske izkaze,
 - (d) se sklicuje na pojasnila, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev, in
 - (e) določi datum ali obdobje, na katero se nanaša vsak od izkazov, ki sestavljajo računovodske izkaze (glej odstavka A22–A23).
25. Pri izražanju neprilagojenega mnenja o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, revizor uporabi v mnenju enega od stavkov, ki veljajo kot enakovredni, če zakon ali prepis ne določa drugače:
 - (a) po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo [...] v skladu s [primernim okvirom računovodskega poročanja], ali
 - (b) po našem mnenju so priloženi računovodski izkazi resničen in pošten prikaz [...] v skladu s [primernim okvirom računovodskega poročanja] (glej odstavke A24–A31).
26. Pri izražanju neprilagojenega mnenja o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom skladnosti, je revizorjevo mnenje, da so priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s [primernim okvirom računovodskega poročanja] (glej odstavke A26–A31).

27. Če se primeren okvir računovodskega poročanja v revizorjevem mnenju ne sklicuje na MSRP-je, ki jih je izdal Odbor za Mednarodne računovodske standarde, ali Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (IPSAS), ki jih je izdal Odbor za Mednarodne računovodske standarde za javni sektor, revizorjevo mnenje določi pravno ureditev, iz katere izhaja okvir.

Podlaga za mnenje

28. Neposredno za delom z naslovom *Mnenje* revizorjevo poročilo vključuje del z naslovom *Podlaga za mnenje*, ki (glej odstavek A32):
- (a) navaja, da je bila revizija opravljena v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (glej odstavek A33);
 - (b) se sklicuje na del revizorjevega poročila, ki opisuje njegovo odgovornost v skladu z MSR-ji;
 - (c) vključuje izjavo, da je revizor neodvisen od organizacije v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami za revizijo in je izpolnil tudi drugo etično odgovornost v skladu s temi zahtevami. Izjava navaja pravno ureditev, iz katere izhajajo ustrezne etične zahteve, ali se sklicuje na *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je pripravil Odbor za Mednarodne etične standarde za računovodske strokovnjake (glej odstavke A34–A39);
 - (d) navaja, ali je revizor prepričan, da so revizijski dokazi, ki jih je pridobil, zadostni in ustrezni za zagotavljanje podlage za njegovo mnenje.

Delujoče podjetje

29. Kjer je to primerno, revizor poroča v skladu s prenovljenim MSR-jem 570.¹³

Ključne revizijske zadeve

30. Za revizije celote računovodskih izkazov za splošen namen kotirajočih organizacij revizor sporoči ključne revizijske zadeve v svojem poročilu v skladu z MSR-jem 701.

¹³ MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*, odstavki 21–23.

31. Kadar zakon ali predpis od revizorja zahteva ali če se revizor odloči, da sporoči ključne revizijske zadeve v revizorjevem poročilu, revizor to stori v skladu z MSR-jem 701 (glej odstavke A40–A42).

Druge informacije

32. Kadar je to primerno, revizor poroča v skladu s prenovljenim MSR-jem 720.¹⁴

Odgovornost za računovodske izkaze

33. Revizorjevo poročilo vključuje del z naslovom *Odgovornost posloводства za računovodske izkaze*. V revizorjevem poročilu se uporabi izraz, ki je primeren v okviru določene pravne ureditve in ni nujno, da se posebej sklicuje na posloводство. V nekaterih pravnih ureditvah se lahko ustrezno sklicuje na pristojne za upravljanje (glej odstavek A44).
34. V tem delu revizorjevega poročila je opisana odgovornost posloводства za (glej odstavke A45–A48):
 - (a) pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in za tako notranje kontroliranje, kot je po mnenju posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
 - (b) ocenjevanje sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje¹⁵, in ali je uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje ustrezna, kot tudi razkrivanje zadev, povezanih z delujočim podjetjem, kadar je to primerno. Pojasnilo o odgovornosti posloводства za to ocenjevanje vključuje opis, kdaj je uporaba računovodenja za delujoče podjetje ustrezna (glej odstavek A48).
35. Ta del revizorjevega poročila določa tudi osebe, odgovorne za nadzor postopkov računovodskega poročanja, kadar se osebe, odgovorne za tak nadzor, razlikujejo od oseb, ki izpolnjujejo odgovornost, opisano v odstavku 34. V tem primeru se naslov tega

¹⁴ MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami*.

¹⁵ MSR 570 (prenovljen), odstavek 2.

dela sklicuje tudi na pristojne za upravljanje ali tak izraz, ki ustreza pravnemu okviru določene pravne ureditve (glej odstavek A49).

36. Kadar so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom poštene predstavitve, se opis odgovornosti za računovodske izkaze v revizorjevem poročilu sklicuje na »pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov« ali »pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz«, kot je okoliščinam primerno.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

37. Revizorjevo poročilo vključuje del z naslovom *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*.
38. V tem delu revizorjevega poročila se navede (glej odstavek A50):
- (a) da so revizorjevi cilji:
 - (i) pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake,
 - (ii) izdati revizorjevo poročilo, ki vključuje revizorjevo mnenje (glej odstavek A51);
 - (b) da je sprejemljivo zagotovilo visoka stopnja zagotovila, vendar pa ni garancija, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja;
 - (c) da se napačne navedbe lahko pojavijo zaradi prevare ali napake in bodisi:
 - (i) opiše, da veljajo za pomembne, če bi lahko posamično ali skupaj razumno pričakovali, da vplivajo na poslovne odločitve, ki jih uporabniki sprejmejo na podlagi teh računovodskih izkazov¹⁶, ali
 - (ii) zagotovi opredelitev ali opis pomembnosti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (glej odstavek A53).

¹⁶ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavek 2.

39. V delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* v revizorjevem poročilu je (glej odstavek A50):
- (a) navedeno, da kot del revizije v skladu z MSR-ji revizor strokovno presoja in ohranja poklicno nezaupljivost ves čas revizije, in
 - (b) opisana revizija z navajanjem, da je revizorjeva odgovornost:
 - (i) določiti in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, oblikovati in izvajati revizijske postopke, ki ustrezajo tem tveganjem in pridobiti revizijske dokaze, ki so zadostni in ustrezni za zagotavljanje podlage za revizorjevo mnenje. Tveganje, da ne bi odkrili pomembno napačne navedbe, ki izhaja iz prevare, je višje kot tveganje, ki izhaja iz napake, saj lahko prevara vključuje tajno dogovarjanje, ponarejanje, namerno opustitev, napačne predstavitve ali razveljavitev notranjega kontroliranja;
 - (ii) pridobiti razumevanje notranjega kontroliranja, ki je pomembno za revizijo za oblikovanje revizijskih postopkov, ki so primerni v določenih okoliščinah, vendar pa ne za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja organizacije. V okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo računovodskih izkazov, izpusti stavek, da revizorjeva presoja notranjega kontroliranja ni namenjena izražanju mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja organizacije;
 - (iii) ovrednotiti ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki jih je pripravilo poslovodstvo;
 - (iv) ugotoviti, ali poslovodstvo ustrezno uporablja računovodenje na podlagi delujočega podjetja in ali na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali razmerami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom v

sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če revizor ugotovi, da obstaja pomembna negotovost, mora v svojem poročilu opozoriti na s tem povezana razkritja v računovodskih izkazih, ali če so taka razkritja neprimerna oziroma nezadostna, prilagoditi mnenje. Revizorjeve ugotovitve temeljijo na revizijskih dokazih, ki so pridobljeni do datuma revizorjevega poročila. Vendar pa prihodnji dogodki ali razmere lahko povzročijo, da organizacija preneha poslovati kot delujoče podjetje;

- (v) kadar so računovodski izkazi pripravljani v skladu z okvirom poštene predstavitev, ovrednotiti celovito predstavitev, sestavo in vsebino računovodskih izkazov, vključno z razkritji, in ali računovodski izkazi predstavljajo osnovne posle in dogodke na način, ki dosega pošteno predstavitev;
- (c) kadar se uporablja MSR 600 (prenovljen)¹⁷, je opisana revizorjeva odgovornost pri poslu revizije skupine z navajanjem, da:
 - (i) je revizorjeva odgovornost načrtovati in izvajati revizijo skupine, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede računovodskih informacij o organizacijah ali poslovnih enotah v okviru skupine, kot podlago za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih skupine;
 - (ii) je revizor odgovoren za usmerjanje, nadzorovanje in pregled opravljenega revizijskega dela za namene revizije skupine;
 - (iii) revizor ostaja edini odgovoren za revizorjevo mnenje.

40. V delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* v revizorjevem poročilu je prav tako (glej odstavek A50):

- (a) navedeno, da revizor komunicira s pristojnimi za upravljanje, med drugimi zadevami o načrtovanem obsegu in časovnem razporedu revizije in bistvenih revizijskih

¹⁷ MSR 600 – *Posebne presoje Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

- ugotovitev, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, ki jih revizor ugotovi med revizijo;
- (b) za revizije računovodskih izkazov kotirajočih organizacij navedeno, da revizor pristojnim za upravljanje da izjavo, da je izpolnil ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti in se z njimi pogovori o vseh odnosih in drugih zadevah, za katere se lahko utemeljeno misli, da so povezane z revizorjevo neodvisnostjo, in če je primerno, o sprejetih ukrepih za odpravo nevarnosti ali uporabljenih zaščitnih mehanizmih (varovalih); in
 - (c) za revizije računovodskih izkazov kotirajočih organizacij in katere koli druge organizacije, za katere se ključne revizijske zadeve sporočajo v skladu z MSR-jem 701, navajajo, da izmed zadev, o katerih se pogovori s pristojnimi za upravljanje, revizor določi tiste zadeve, ki so bile najbistvenejše pri reviziji računovodskih izkazov v tekočem obdobju in so zato ključne revizijske zadeve. Revizor opiše te zadeve v svojem poročilu, razen če zakon ali predpis ne onemogoča javnega razkritja o zadevi, ali kadar revizor v izjemno redkih okoliščinah določi, da neke zadeve ne bi smel sporočiti v svojem poročilu, ker bi lahko utemeljeno pričakovali, da bi negativne posledice takega dejanja lahko pretehtale koristi javnega interesa pri takem sporočanju (glej odstavek A53).

Mesto opisa revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov

- 41. Opis revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov, ki ga zahtevata odstavka 39–40, se vključi (glej odstavek A54):
 - (a) v besedilo revizorjevega poročila;
 - (b) v dodatek k revizorjevemu poročilu in v tem primeru revizorjevo poročilo vključuje sklic na mesto v Dodatku (glej odstavke A55–A57);
 - (c) s posebnim sklicevanjem v revizorjevem poročilu na točno mesto takega opisa na spletnem mestu ustreznega organa, kadar zakon ali predpis ali nacionalni standardi revidiranja izrecno dovoljujejo revizorju, da tako ravna (glej odstavke A54, A56–A57).

42. Kadar se revizor sklicuje na opis revizorjeve odgovornosti na spletnem mestu ustreznega organa, določi, da tak opis obravnava zahteve in ni neskladen z zahtevami iz odstavkov 39–40 tega MSR-ja (glej odstavek A56).

Druge obveznosti poročanja

43. Če revizor v poročilu o računovodskih izkazih obravnava druge obveznosti poročanja, ki so dodane revizorjevi odgovornosti v skladu z MSR-ji, obravnava te druge obveznosti poročanja v posebnem delu v revizorjevem poročilu z naslovom *Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah* ali z drugim naslovom, ki ustreza vsebini tega dela, razen če te druge obveznosti poročanja ne obravnavajo istih tem, ki so predstavljene v skladu z odgovornostjo poročanja, ki jo zahtevajo MSR-ji. V tem primeru se druge obveznosti poročanja lahko predstavijo v istem delu kot s tem povezane sestavine poročila, ki jih zahtevajo MSR-ji (glej odstavke A58–A60).
44. Če so druge obveznosti poročanja predstavljene v istem delu kot s tem povezane sestavine poročila, ki jih zahtevajo MSR-ji, mora revizorjevo poročilo jasno ločiti druge obveznosti poročanja od poročanja, ki ga zahtevajo MSR-ji (glej odstavek A60).
45. Če revizorjevo poročilo vsebuje poseben del, ki obravnava druge obveznosti poročanja, so zahteve odstavkov 21–40 tega MSR-ja vključene v del z naslovom *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov. Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah* pa sledi *Poročilu o reviziji računovodskih izkazov* (glej odstavek A60).

Ime partnerja, zadolženega za posel

46. Ime partnerja, zadolženega za posel, je vključeno v revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih kotirajočih organizacij, razen če se v redkih okoliščinah utemeljeno pričakuje, da bi tako razkritje predstavljalo bistveno grožnjo za osebno varnost. V redkih okoliščinah, ko revizor ne namerava vključiti imena partnerja, zadolženega za posel, v revizorjevo poročilo, se revizor pogovori o tem namenu s pristojnimi za upravljanje in jih obvesti o svoji oceni verjetnosti in resnosti bistvene grožnje za osebno varnost (glej odstavke A61–A63).

Podpis revizorja

47. Revizorjevo poročilo je podpisano (glej odstavka A64–A65).

Revizorjev naslov

48. V revizorjevem poročilu je naveden kraj v državi, v katerem deluje revizor.

Datum revizorjevega poročila

49. Revizor opremi svoje poročilo z datumom, ki ni zgodnejši od datuma, ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze za utemeljitev svojega mnenja o računovodskih izkazih, vključno z dokazi, da so (glej odstavke A66–A69):
- (a) bili pripravljene vsi izkazi, ki sestavljajo celoto računovodskih izkazov, vključno z razkritji,
 - (b) pooblaščen osebe potrdile, da prevzemajo odgovornost zanje.

Revizorjevo poročilo, predpisano z zakonom ali predpisom

50. Če zakon ali predpis v določeni pravni ureditvi zahteva od revizorja, da uporabi za svoje poročilo posebno razporeditev ali besedilo, se revizorjevo poročilo lahko sklicuje na Mednarodne standarde revidiranja le, če vključuje najmanj naslednje sestavine (glej odstavka A70–A71):
- (a) naslov;
 - (b) naslovnika, kot ga zahtevajo okoliščine posla;
 - (c) del *Mnenje*, ki vključuje izraženo mnenje o računovodskih izkazih in se sklicuje na primeren okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov (vključno z opredelitvijo pravne ureditve, iz katere izhaja okvir računovodskega poročanja, kadar niso uporabljeni Mednarodni standardi računovodskega poročanja ali Mednarodni računovodski standardi za javni sektor (glej odstavek 27));
 - (d) ugotovitev, da so bili računovodski izkazi organizacije revidirani;

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

- (e) izjavo, da je revizor neodvisen od organizacije v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, povezanimi z revizijo, in da izpolnjuje druge etične odgovornosti v skladu s temi zahtevami. Izjava navaja pravno ureditev, iz katere izhajajo ustrezne etične zahteve, ali se sklicuje na *Kodeks etike* za računovodske strokovnjake;
- (f) kjer je to primerno, del, ki obravnava in ni neskladen z zahtevami poročanja iz odstavka 22 prenovljenega MSR-ja 570;
- (g) kjer je to primerno, del *Podlaga za mnenje s pridržki* (ali *odklonilno mnenje*), ki obravnava zahteve iz odstavka 23 prenovljenega MSR-ja 570 in ni neskladen z njimi;
- (h) kjer je to primerno, del, ki vključuje informacije, ki jih zahteva MSR 701, ali dodatne informacije o reviziji, ki jih predpisuje zakon ali predpis, ki obravnava zahteve za poročanje v tem MSR-ju¹⁸ in ni neskladen z njimi (glej odstavke A72–A75);
- (i) kjer je to primerno, del, ki obravnava zahteve poročanja iz odstavka 24 prenovljenega MSR-ja 720;
- (j) opis odgovornosti posloводства za pripravo računovodskih izkazov in določanje oseb, ki so odgovorne za nadzor postopka računovodskega poročanja, ki obravnava zahteve iz odstavkov 33–36 in ni neskladen z njimi;
- (k) sklicevanje na Mednarodne standarde revidiranja in zakon ali predpis ter opis revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov, ki obravnava zahteve iz odstavkov 37–40 in ni neskladen z njimi (glej odstavke A50–A53);
- (l) za revizije celote računovodskih izkazov za splošen namen kotirajočih organizacij, ime partnerja, zadolženega za posel, razen če se v redkih okoliščinah utemeljeno pričakuje, da tako razkritje predstavlja bistveno grožnjo za osebno varnost;
- (m) revizorjev podpis;
- (n) revizorjev naslov;

¹⁸ MSR 701, odstavki 11–16.

- (o) datum revizorjevega poročila.

Revizorjevo poročilo za revizije, opravljene v skladu z revizijskimi standardi določene pravne ureditve in Mednarodnimi standardi revidiranja

- 51. Od revizorja se lahko zahteva, da opravi revizijo v skladu z revizijskimi standardi določene pravne ureditve (nacionalnimi revizijskimi standardi), vendar pa je lahko pri izvajanju revizije poleg teh upošteval tudi MSR-je. Če jih je, se revizorjevo poročilo lahko sklicuje na Mednarodne standarde revidiranja in na nacionalne standarde revidiranja, vendar le, če (glej odstavka A76–A77):
 - (a) med zahtevami nacionalnih revizijskih standardov in med tistimi iz MSRP-jev ni nasprotij, ki bi napeljala revizorja (i), da oblikuje različno mnenje ali (ii) ne vključi odstavka o poudarjanju zadeve ali odstavka o drugi zadevi, ki ga v posebnih okoliščinah zahtevajo MSR-ji;
 - (b) revizorjevo poročilo vključuje najmanj vse sestavine, določene v odstavku 50(a)–(o), če revizor uporabi razporeditev ali besedilo, ki ga določajo nacionalni revizijski standardi. Sklic na »zakon ali predpis« v odstavku 50(k) se razume kot sklic na nacionalne revizijske standarde. V revizorjevem poročilu morajo biti v tem primeru navedeni nacionalni revizijski standardi.
- 52. Kadar se revizorjevo poročilo sklicuje tako na revizijske standarde države kot na Mednarodne standarde revidiranja, opredeli revizorjevo poročilo pravno ureditev, iz katere izvirajo revizijski standardi države.

Dodatne informacije, predstavljene z računovodskimi izkazi (glej odstavke A78–A84)

- 53. Če so skupaj z revidiranimi računovodskimi izkazi predstavljene dodatne informacije, ki jih primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva, revizor oceni, ali so take dodatne informacije v skladu z revizorjevo strokovno presojo sestavni del računovodskih izkazov zaradi svoje narave ali načina predavitve. Če so dodatne informacije sestavni del računovodskih izkazov, morajo biti pokrite v revizorjevem mnenju.

54. Če dodatne informacije, ki jih primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva, niso upoštevane kot sestavni del revidiranih računovodskih izkazov, revizor oceni, ali so take dodatne informacije predstavljene tako, da se dovolj jasno razlikujejo od revidiranih računovodskih izkazov. Če niso, revizor od poslovodstva zahteva, da spremeni način predstavitve nerevidiranih dodatnih informacij. Če poslovodstvo tega ne storiti, revizor v svojem poročilu pojasni, da take dodatne informacije niso bile revidirane.

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

Kakovostni vidiki računovodskih postopkov v organizaciji (glej odstavek 12)

- A1. Poslovodstvo opravi številne presoje zneskov in razkritij v računovodskih izkazih.
- A2. Prenovljeni MSR 260 vsebuje razpravo o kakovostnih vidikih računovodskih postopkov.¹⁹ Pri proučevanju kakovostnih vidikov računovodskih postopkov v organizaciji utegne revizor opaziti možno pristranskost v presojah poslovodstva. Revizor lahko ugotovi, da je skupni učinek pomanjkanja nevtralnosti skupaj z učinkom nepopravljenih napačnih navedb razlog za pomembno napačno navedbo. Znaki pomanjkanja nevtralnosti, ki lahko vplivajo na revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi kot celota pomembno napačno navedeni, vključujejo:
- popravljanje samo nekaterih napačnih navedb, na katere je poslovodstvo opozorjeno med revizijo (na primer popravljanje napačnih navedb, ki vplivajo na povečanje izkazanega dobička, ne pa tudi popravljanje napačnih navedb, ki vplivajo na zmanjšanje izkazanega dobička);
 - možno pristranskost poslovodstva pri pripravi računovodskih ocen.

¹⁹ MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, Dodatek 2.

- A3. MSR 540 obravnava možno pristranskost posloводства pri pripravi računovodskih ocen.²⁰ Znaki možne pristranskosti posloводства ne štejejo za napačne navedbe, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati o upravičenosti posameznih računovodskih ocen. Vendar pa lahko vplivajo na revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačnih navedb.

Računovodske usmeritve, ki so ustrezno razkrite v računovodskih izkazih (glej odstavek 13(a))

- A4. Pri ovrednotenju, ali računovodski izkazi ustrezno razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve, revizorjeve ugotovitve vključujejo zadeve, kot so na primer:
- ali so vsa razkritja, povezana z bistvenimi računovodskimi usmeritvami, ki morajo biti vključena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, razkrita;
 - ali so informacije o bistvenih računovodskih usmeritvah, ki so razkrite, ustrezne in zato odražajo, kako so bila uporabljena sodila pripoznavanja, merjenja in predstavitve uporabljena v primernem okviru računovodskega poročanja za vrste poslov, salde na kontih in razkritja v računovodskih izkazih v posebnih okoliščinah poslovanja organizacije in njenem okolju;
 - jasnost, s katero so bile predstavljene bistvene računovodske usmeritve.

Informacije, predstavljene v računovodskih izkazih, so ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive (glej odstavek 13(d))

- A5. Ovrednotenje razumevanja računovodskih izkazov vključuje upoštevanje takih zadev, kot so na primer:
- informacije v računovodskih izkazih so predstavljene na jasen in razumljiv način;
 - umestitev bistvenih razkritij jim daje primerno pomembnost (na primer, kadar obstaja za uporabnike zaznavna vrednost informacij, ki so specifične za organizacijo), in ali obstajajo ustrezna navzkrižna sklicevanja za razkritja na način, ki ne

²⁰ MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*, odstavek 21.

bi sprožil bistvenih izzivov za uporabnike pri prepoznavanju potrebnih informacij.

Razkritja vpliva pomembnih transakcij in dogodkov na informacije, posredovane v računovodskih izkazih (glej odstavek 13(e))

A6. Za računovodske izkaze, ki so pripravljani v skladu z okvirom za splošen namen, je običajno, da predstavljajo finančni položaj organizacije, finančno uspešnost in denarne tokove. Ovrednotenje, ali glede na primerni okvir računovodskega poročanja računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja, ki predvidenim uporabnikom omogočajo razumevanje vpliva pomembnih transakcij in dogodkov na finančni položaj organizacije, finančno uspešnost in denarne tokove, vključuje razmislek o zadevah, kot so:

- obseg, do katerega so informacije v računovodskih izkazih ustrezne in posebne za okoliščine organizacije;
- ali so razkritja ustrezna, da pomagajo predvidenim uporabnikom razumeti:
 - naravo in obseg možnih sredstev in obveznosti organizacije, ki izhajajo iz poslov ali dogodkov in ne izpolnjujejo sodil za pripoznavanje (ali sodil za odpravo pripoznavanja), ki jih vzpostavlja primeren okvir računovodskega poročanja;
 - naravo ali obseg tveganj pomembno napačne navedbe, ki izhaja iz poslov in dogodkov;
 - uporabljene metode, predpostavke in presoje ter spremembe v njih, ki vplivajo na predstavljene ali drugače razkrite zneske, vključno z ustreznimi analizami občutljivosti.

Ovrednotenje, ali računovodski izkazi dosegajo pošteno predstavitev (glej odstavek 14)

A7. Nekateri okviri računovodskega poročanja izrecno ali posredno potrjujejo koncept pošteno predstavitev²¹. Kot je zabeleženo v

²¹ Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) na primer navajajo, da poštena predstavitev zahteva verno predstavitev učinkov poslov,

odstavku 7(b) tega MSR-ja, poštena predstavitev²² okvira finančnega poročanja ne zahteva le skladnosti z zahtevami okvira, pač pa tudi izrecno ali posredno priznava, da utegne biti nujno, da poslovodstvo zagotovi razkritja, ki presegajo tista, ki jih okvir posebej zahteva.²³

- A8. Revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni, tako glede predstavitve kot glede razkritja, je stvar strokovne presoje. To ovrednotenje upošteva take zadeve, kot so dejstva in okoliščine organizacije, vključno z njihovimi spremembami, na podlagi revizorjevega poznavanja organizacije in revizijskih dokazov, pridobljenih med revizijo. Ovrednotenje vključuje tudi premislek, na primer o razkritjih, ki so potrebna za pošteno predstavitev in izhajajo iz zadev, ki bi bile lahko pomembne (tj., na splošno velja, da so napačne navedbe pomembne, če je mogoče razumno pričakovati, da bodo vplivale na poslovne odločitve uporabnikov, ki jih sprejmejo na podlagi celote računovodskih izkazov), kot je vpliv razvijanja zahtev za računovodsko poročanje ali spreminjanja poslovnega okolja.
- A9. Ovrednotenje, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni, lahko na primer vključuje pogovore s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje o njihovih pogledih, zakaj je bila izbrana določena predstavitev, in o drugih možnostih, ki bi bile lahko upoštewane. Pogovori lahko na primer vključujejo:
- stopnjo, do katere so zneski v računovodskih izkazih združeni ali razčlenjeni in ali predstavitev zneskov ali razkritij zamegljuje uporabne informacije ali povzroča zavajajoče informacije;

drugih dogodkov in pogojev v skladu z opredelitvami in sodili za pripoznavanje za sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke.

²² Glej MSR 200, odstavek 13(a).

²³ MSRP-ji na primer zahtevajo, da organizacija zagotovi dodatna razkritja, kadar je skladnost s posebnimi zahtevami v MSRP-jih ni zadostna, da bi uporabniki razumeli vpliv določenih poslov, drugih dogodkov in pogojev na finančni položaj in finančno uspešnost organizacije (Mednarodni računovodski standard 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov*, odstavek 17(c)).

- skladnost z ustrezno panožno prakso, ali če so glede na okoliščine organizacije kakšni odkloni pomembni in so zato upravičeni.

Opis primernega okvira računovodskega poročanja (glej odstavek 15)

- A10. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 200, zahteva priprava računovodskih izkazov od posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, da v računovodske izkaze vključijo ustrezen opis primernega okvira računovodskega poročanja.²⁴ Ta opis svetuje uporabnikom računovodskih izkazov okvir, na katerem temeljijo.
- A11. Opis, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z določenim primernim okvirom računovodskega poročanja, je ustrezen le, če računovodski izkazi izpolnjujejo vse zahteve tega okvira, ki veljajo v obdobju, in ga pokrivajo računovodski izkazi.
- A12. Opis primernega okvira računovodskega poročanja, ki vsebuje nenatančno označevanje ali omejevalno izražanje (na primer »računovodski izkazi so pretežno v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja«), ni ustrezen opis tega okvira, ker lahko zavaja uporabnike računovodskih izkazov.

Sklicevanje na več okvirov računovodskega poročanja

- A13. V nekaterih primerih lahko računovodski izkazi navajajo, da so pripravljene v skladu z dvema okviroma računovodskega poročanja (na primer z nacionalnim okvirom in MSRP-ji). Razlog za to utegne biti, da je bilo od posloводства zahtevano ali pa se je posloводство samo odločilo, da pripravi računovodske izkaze v skladu z obema okviroma, pri čemer sta oba primerna okvira računovodskega poročanja. Tak opis je ustrezen samo, če so računovodski izkazi v skladu z vsakim posameznim okvirom. Da bi lahko veljalo, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z obema okviroma, morajo biti skladni z obema okviroma hkrati, brez kakršne koli potrebe po usklajevanju. V praksi je hkratna skladnost malo verjetna, če pravna ureditev ni privzela drugega okvira (na primer MSRP-jev) kot svojega nacionalnega okvira ali pa odstranila vseh ovir za usklajenost z njim.
- A14. Računovodski izkazi, ki so pripravljene v skladu z enim okvirom računovodskega poročanja in vsebujejo pojasnilo ali dodatno

²⁴ MSR 200, odstavek A4–A5.

navedbo, ki usklajuje izide s tistimi, ki bi bili prikazani po drugem okviru, niso pripravljene v skladu s tem drugim okvirom. To pa zato, ker računovodski izkazi ne vključujejo vseh informacij na način, kot jih zahteva drugi okvir.

- A15. Vsekakor pa so lahko računovodski izkazi pripravljene v skladu z enim primernim okvirom računovodskega poročanja in v pojasnilih k računovodskim izkazom dodatno opisujejo obseg, v katerem so usklajeni z nekim drugim okvirom (na primer računovodski izkazi, pripravljene v skladu z nacionalnim okvirom, ki opisujejo tudi obseg usklajenosti z MSRP-ji). Tak opis so lahko dodatne računovodske informacije, kot je obravnavano v odstavku 54, in so zajete v revizorjevo mnenje, če niso jasno ločene od računovodskih izkazov.

Oblika mnenja

- A16. Možni so primeri, da računovodski izkazi, čeprav so pripravljene v skladu z zahtevami okvira poštene predstavitev, ne dosegajo ciljev poštene predstavitev. V takem primeru lahko poslovodstvo vključi v računovodske izkaze dodatna razkritja poleg tistih, ki jih okvir izrecno zahteva, ali pa v izredno redkih okoliščinah poslovodstvo pri kakšni zahtevi odstopa od tega okvira, da s tem zagotovi pošteno predstavitev računovodskih izkazov (glej odstavek 18).
- A17. Izredno redko bo revizor ocenil računovodske izkaze, pripravljene v skladu z okvirom skladnosti, kot zavajajoče, če bo v skladu z MSR-jem 210 določil, da je okvir sprejemljiv.²⁵ (glej odstavek 19).

Revizorjevo poročilo (glej odstavek 20)

- A18. Pisno poročilo zajema poročila, izdana v tiskani obliki, in tista na elektronskih medijih.
- A19. Dodatek k temu MSR-ju vsebuje zglede revizorjevih poročil o računovodskih izkazih, ki imajo sestavine, določene v odstavkih 21–49. Razen delov *Mnenje* in *Podlaga za mnenje* ta MSR ne določa zahtev glede zaporedja sestavin revizorjevega poročila. Ta MSR pa vendar zahteva uporabo posebnih naslovov, ki pomagajo, da so revizorjeva poročila za revizije, opravljene v skladu z MSR-ji, bolj prepoznavna, še posebej v situacijah, kjer so sestavine

²⁵ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 6(a).

revizorjevega poročila predstavljene v vrstnem redu, ki se razlikuje od zgledov revizorjevih poročil v Dodatku k temu MSR-ju.

Revizorjevo poročilo za revizije, opravljene v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja

Naslov (glej odstavek 21)

- A20. Naslov, ki kaže, da gre za poročilo neodvisnega revizorja, na primer "Poročilo neodvisnega revizorja", razlikuje poročilo neodvisnega revizorja od poročil, ki jih izdajo drugi.

Naslovnik (glej odstavek 22)

- A21. Zakon, predpis ali pogoji posla lahko določajo, na koga je treba nasloviti revizorjevo poročilo v določeni pravni ureditvi. Praviloma je revizorjevo poročilo naslovljeno na tiste, za katere je poročilo pripravljeno, pogosto na delničarje ali na pristojne za upravljanje v organizaciji, katere računovodski izkazi se revidirajo.

Revizorjevo mnenje (glej odstavke 24–26)

Sklicevanje na računovodske izkaze, ki so bili revidirani

- A22. Revizorjevo poročilo na primer navaja, da je revizor revidiral računovodske izkaze organizacije, ki vključujejo [navedite naslov vsakega računovodskega izkaza, ki sestavlja celoto računovodskih izkazov, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, in pri tem določite datum ali obdobje, ki ga pokriva vsak računovodski izkaz] in pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.
- A23. Kadar revizor ve, da bodo revidirani računovodski izkazi vključeni v dokument, ki vsebuje še druge informacije, kot je na primer letno poročilo, lahko revizor, če oblika predstavitve to omogoča, upošteva navajanje številke strani, na katerih so predstavljeni revidirani računovodski izkazi. To pomaga uporabnikom prepoznati računovodske izkaze, na katere se nanaša revizorjevo poročilo.

»V vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo« ali »so resničen in pošten prikaz«

- A24. Izraza »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo« in »so resničen in pošten prikaz« se obravnavata kot enakovredna. Ali je v določeni pravni ureditvi uporabljen izraz »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo« ali izraz »so resničen in pošten prikaz«, določa zakon ali predpis, ki ureja revidiranje računovodskih izkazov v tisti pravni ureditvi ali pa je taka splošno sprejeta praksa v tisti pravni ureditvi. Kjer zakon ali predpis zahteva uporabo drugačnega besedila, to ne vpliva na revizorjevo zahtevo iz odstavka 14 tega MSR-ja, da mora revizor ovrednotiti pošteno predstavitev računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve.
- A25. Kadar revizor izrazi neprilagojeno mnenje, v zvezi z mnenjem ni primerno uporabiti izrazov, kot so »s prejšnjim pojasnilom« ali »glede na«, saj taki izrazi nakazujejo pogojno mnenje ali oslabitev ali prilagoditev mnenja.

Opis računovodskih izkazov in zadev, ki jih predstavljajo

- A26. Revizorjevo mnenje pokriva celoto računovodskih izkazov, kot to opredeljuje primeren okvir računovodskega poročanja. V primeru več okvirov za splošen namen lahko računovodski izkazi na primer vključujejo: izkaz finančnega položaja, izkaz vseobsegajočega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov in z njimi povezana pojasnila, ki običajno vključujejo povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije. V nekaterih pravnih ureditvah se lahko tudi dodatne informacije štejejo za sestavni del računovodskih izkazov.
- A27. Če so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, revizorjevo mnenje navaja, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo ali so resničen in pošten prikaz zadev, za katere so računovodski izkazi pripravljeni, da jih predstavljajo. Če so na primer računovodski izkazi pripravljeni v skladu z MSRP-ji, so te zadeve *finančni položaj organizacije na koncu obdobja in finančna uspešnost organizacije ter denarni tokovi za obdobje, ki se je takrat končalo*. Posledično naj bi se besedilo [...] iz odstavka 25 in drugod v tem MSR-ju nadomestilo z besedami v ležečem tisku iz prejšnjega stavka,

kadar je primeren okvir računovodskega poročanja MSRP, če pa gre za drug primeren okvir računovodskega poročanja, se ga nadomesti z besedami, ki opisujejo zadeve, za katere so računovodski izkazi pripravljene za predstavitev.

Opis primernega okvira računovodskega poročanja in kako lahko vpliva na revizorjevo mnenje

A28. Namen določitve primernega okvira računovodskega poročanja v revizorjevem mnenju je svetovati uporabnikom revizorjevega poročila o kontekstu, v katerem je izraženo revizorjevo mnenje; njegov namen pa ni omejitev ovrednotenja, ki ga zahteva odstavek 14. Primeren okvir računovodskega poročanja se določi z naslednjimi izrazi:

“... v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja” ali

“... v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli v pravni ureditvi X ...”.

A29. Kadar primeren okvir računovodskega poročanja zajema standarde računovodskega poročanja in pravne ali regulativne zahteve, se okvir določi z naslednjimi izrazi: »... v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in zahtevami zakona o gospodarskih družbah v pravni ureditvi (države) X«. MSR 210 obravnava okoliščine, kjer obstajajo navzkrižja med standardi računovodskega poročanja in zakonodajnimi ali regulativnimi zahtevami.²⁶

A30. Kot je navedeno v odstavku A13, se računovodske izkaze lahko pripravi v skladu z dvema okviroma računovodskega poročanja, ki sta oba primerna okvira računovodskega poročanja. V skladu s tem se vsak okvir obravnava ločeno. Ko se oblikuje revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih in revizorjevo mnenje v skladu z odstavki 25–27, se sklicuje na oba okvira, in sicer:

(a) Če so računovodski izkazi pripravljene v skladu z vsakim od okvirov, se izrazita dve mnenji: to pomeni, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z enim od primernih okvirov računovodskega poročanja (na primer z nacionalnim okvirom) in mnenje, da so računovodski izkazi

²⁶ MSR 210, odstavek 18.

pripravljeni v skladu z drugim primernim okvirom računovodskega poročanja (na primer MSRP-ji). Ti mnenji se lahko izrazita ločeno ali v enem stavku (na primer, računovodski izkazi so v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni [...]), v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli v pravni ureditvi X in z MSRP-ji).

- (b) Če so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z enim od okvirov, vendar niso v skladu z drugim okvirom, se lahko poda neprilagojeno mnenje, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z enim okvirom (na primer z nacionalnim okvirom), vendar pa je glede drugega okvira (na primer MSRP-jev) podano prilagojeno mnenje v skladu s prenovljenim MSR-jem 705.

A31. Kot je navedeno v odstavku A15, lahko računovodski izkazi predstavljajo skladnost s primernim okvirom računovodskega poročanja in poleg tega razkrivajo obseg skladnosti z drugim okvirom računovodskega poročanja. Take dodatne informacije pokriva revizorjevo mnenje, če jih ni mogoče jasno razlikovati od računovodskih izkazov (glej odstavka 53–54 in z njima povezano gradivo za uporabo v odstavkih A78–A84):

- (a) če je razkritje glede skladnosti z drugim okvirom zavajajoče, se izrazi prilagojeno mnenje v skladu s prenovljenim MSR-jem 705;
- (b) če razkritje ni zavajajoče, vendar revizor presodi, da je tako pomembno, da je temeljno za razumevanje računovodskih izkazov s strani uporabnikov, se v skladu s prenovljenim MSR-jem 706 doda odstavek o poudarjanju zadeve, ki opozarja na razkritje.

Podlaga za mnenje (glej odstavek 28)

- A32. Del *Podlaga za mnenje* zagotavlja pomemben okvir o revizorjevem mnenju. Zato ta MSR zahteva, da del *Podlaga za mnenje* v revizorjevem poročilu neposredno sledi odstavku *Mnenje*.
- A33. Sklicevanje na uporabljene standarde sporoča uporabnikom revizorjevega poročila, da je bila revizija opravljena v skladu z uveljavljenimi standardi.

Ustrezne etične zahteve (glej odstavek 28(c))

- A34. Opredelitev pravne ureditve, iz katere izhajajo ustrezne etične zahteve, povečuje preglednost tistih zahtev, ki so povezane z določenim revizijskim poslom. MSR 200 pojasnjuje, da ustrezne etične zahteve običajno vključujejo določila *Mednarodnega kodeksa etike* za računovodske strokovnjake v zvezi z revizijo računovodskih izkazov skupaj z nacionalnimi zahtevami, ki so bolj omejevalne.²⁷ Kadar ustrezne etične zahteve vključujejo zahteve iz kodeksa etike za računovodske strokovnjake (Kodeksa IESBA), se izjava lahko sklicuje tudi na Kodeks IESBA. Če Kodeks IESBA predstavlja vse etične zahteve, ki se nanašajo na revizijo, v izjavi ni treba navesti pravne ureditve, iz katere izhajajo.
- A35. V nekaterih pravnih ureditvah lahko obstajajo ustrezne etične zahteve v več različnih virih, kot so etični kodeks(i) in dodatna pravila in zahteve v okviru zakona in predpisa. Če so neodvisnost in druge etične zahteve vsebovane v omejenem številu virov, se lahko revizor odloči in navede ustrezen vir ali vire (na primer ime kodeksa, pravilo ali predpis, ki velja v pravni ureditvi), ali se sklicuje na izraz, ki se splošno razume in ustrezno povzema te vire (na primer zahteve glede neodvisnosti za revizije zasebnih organizacij v pravni ureditvi X).
- A36. Zakon ali predpis, nacionalni standardi revidiranja ali pogoji revizijskega posla lahko zahtevajo, da revizor v revizorjevem poročilu navede podrobnejše informacije o virih ustreznih etičnih zahtev, vključno s tistimi glede neodvisnosti, ki veljajo za revizijo računovodskih izkazov.
- A37. Pri določanju ustrezne količine informacij, ki naj se vključijo v revizorjevo poročilo, kadar obstaja več virov ustreznih etičnih zahtev za revizijo računovodskih izkazov, je pomembno upoštevati uravnoteženje preglednosti in tveganje prikrivanja drugih koristnih informacij v revizorjevem poročilu.

Upoštevanje posebnosti revizije skupine

- A38. Kadar za revizije skupin obstaja več virov ustreznih etičnih zahtev, vključno s tistimi v zvezi z neodvisnostjo, se v revizorjevem

²⁷ MSR 200, odstavek A16.

poročilu sklicevanje na pravno ureditev običajno nanaša na pomembne etične zahteve, ki veljajo za revizorja skupine. To pa zato, ker pri reviziji skupine za revizorje sestavnih delov prav tako veljajo etične zahteve, ki so pomembne za revizijo skupine.²⁸

- A39. MSR-ji ne vzpostavljajo posebne neodvisnosti ali etičnih zahtev za revizorje, vključno z revizorji sestavnih delov, in torej ne razširjajo ali sicer razveljavijo zahtev po neodvisnosti Kodeksa IESBA ali drugih etičnih zahtev, ki veljajo za revizorja skupine, in prav tako MSR-ji ne zahtevajo, da za revizorja sestavnega dela v vseh primerih veljajo enake zahteve glede neodvisnosti, kot veljajo za revizorja skupine. Posledično pa so ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi za neodvisnost, pri reviziji skupine lahko kompleksne. MSR 600²⁹ daje revizorjem navodila za izvajanje dela z računovodskimi informacijami sestavnega dela za revizijo skupine, vključno s situacijami, kjer revizor sestavnega dela ne izpolnjuje zahtev glede neodvisnosti, ki so pomembne za revizijo skupine.

Ključne revizijske zadeve (glej odstavek 31)

- A40. Zakon ali predpis lahko zahteva sporočanje ključnih revizijskih zadev za revizije nekotirajočih organizacij, na primer organizacij, ki jih tak zakon ali predpis opredeli kot subjekte javnega interesa.
- A41. Revizor se lahko tudi odloči, da sporoči ključne revizijske zadeve za druge organizacije, pri čemer vključi tiste, ki so pomembnega javnega interesa, na primer zato, ker imajo velik in širok razpon deležnikov, in upošteva vrsto in velikost družbe. Primeri takih organizacij lahko vključujejo finančne institucije (kot so banke, zavarovalnice in pokojninski skladi) in druge organizacije, kot so dobrodelne organizacije.
- A42. MSR 210 zahteva, da se revizor s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje dogovori za pogoje revizijskega posla, kakor je primerno, in pojasni, da so vloge poslovodstva in pristojnih za upravljanje pri dogovarjanju o pogojih revizijskega posla za organizacijo odvisne od dogovorov o upravljanju organizacije in ustreznega zakona ali predpisa.³⁰ MSR 210 tudi zahteva, da listina

²⁸ MSR 600, odstavek A37.

²⁹ MSR 600, odstavka 19–20.

³⁰ MSR 210, odstavka 9 in A22.

o revizijskem poslu ali druga primerna oblika pisnega dogovora vključuje sklicevanje na pričakovano obliko in vsebino katerega koli poročila, ki ga mora izdati revizor.³¹ Kadar se od revizorja ne zahteva, da sporoča ključne revizijske zadeve, MSR 210³² pojasnjuje, da revizorju morda pomaga, da se v pogojih revizijskega posla sklicuje na možnost sporočanja ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu in da mora revizor morda v nekaterih pravnih ureditvah vključiti sklicevanje na tako možnost zato, da ohrani možnost, da to stori.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A43. Organizacij, kotirajočih v javnem sektorju, običajno ni. Vendar pa so lahko organizacije v javnem sektorju pomembne zaradi velikosti, sestavljenosti ali drugih vidikov javnega interesa. V takšnih primerih lahko zakon ali predpis od revizorja organizacije v javnem sektorju zahteva ali pa se revizor odloči, da bo sporočil ključne revizijske zadeve v svojem poročilu.

Odgovornosti za računovodske izkaze (glej odstavek 33–34)

- A44. MSR 200 pojasnjuje predpostavko, povezano z odgovornostmi posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje organizacije, v kateri se opravlja revizija v skladu z MSR-jem.³³ Posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje sprejmejo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kjer je ustrezno. Posloводство sprejema tudi odgovornost za tako notranje kontroliranje, kot določi, da je potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Opis odgovornosti posloводства v revizorjevem poročilu vključuje sklicevanje na to odgovornost, ker pomaga uporabnikom pojasniti predpostavko, na kateri je opravljena revizija. Prenovljeni MSR 260 uporablja izraz pristojni za upravljanje za opisovanje oseb(e) ali organizacij(e), ki so odgovorne za nadzorovanje organizacije, in zagotavlja razpravo o

³¹ MSR 210, odstavek 10.

³² MSR 210, odstavek A25.

³³ MSR 200, odstavek 13(j).

raznolikosti sestave upravljanja v različnih državah in po organizacijah.

- A45. Obstajajo lahko okoliščine, v katerih je primerno, da revizor k opisom odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje iz odstavkov 34–35 doda, da je treba razmisliti o dodatni odgovornosti, ki je pomembna za pripravo računovodskih izkazov v povezavi z določeno pravno ureditvijo ali vrsto organizacije.
- A46. MSR 210 zahteva, da revizor v listini o poslu ali drugi primerni obliki pisnega dogovora³⁴ pridobi soglasje glede odgovornosti posloводства. Pri tem MSR 210 zagotavlja določeno mero prilagodljivosti in pojasnjuje, da če zakon ali predpis predpisuje odgovornost posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje v zvezi z računovodskim poročanjem, revizor lahko določi, da zakon ali predpis vključuje odgovornost, ki ima po revizorjevi presoji enakovreden učinek kot tista, ki je določena v MSR-ju 210. Za tako odgovornost, ki je enakovredna, lahko revizor za njeno opisovanje v listini o poslu ali drugi ustrezni obliki pisnega dogovora uporabi besedilo zakona ali predpisa. V takšnih primerih se to besedilo lahko uporabi tudi v revizorjevem poročilu za opis odgovornosti, kot zahteva odstavek 34(a) tega MSR-ja. V drugih okoliščinah, tudi kadar se revizor odloči, da ne bo uporabil besedila zakona ali predpisa, vključenega v listino o poslu, se uporabi besedilo iz odstavka 34(a) tega MSR-ja. Poleg vključitve opisa odgovornosti posloводства v revizorjevo poročilo, kot zahteva odstavek 34, se revizor lahko sklicuje na podrobnejši opis te odgovornosti z navedbo mesta, kjer je te informacije mogoče dobiti (na primer v letnem poročilu organizacije ali na spletnem mestu ustreznega organa).
- A47. V nekaterih državah se zakon ali predpis, ki predpisuje odgovornost posloводства, lahko posebej sklicuje na odgovornost za ustreznost računovodskih knjig in zapisov, ali računovodskega sistema. Ker so knjige, zapisi ali sistemi sestavni del notranjega kontroliranja (kot je opredeljeno v prenovljenem MSR-ju 315³⁵, se opisi v MSR-ju 210 in v odstavku 34 nanje posebej ne sklicujejo.

³⁴ MSR 210, odstavek 6(b)(i)–(ii).

³⁵ MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 4(c).

- A48. Dodatek k temu MSR-ju navaja zglede, kako bi se uporabila zahteva iz odstavka 34(b), kadar je MSRP primeren okvir računovodskega poročanja. Če se uporabi drug primeren okvir računovodskega poročanja, in ne MRSP, bo morda treba prilagoditi predstavljene zglede izkazov v Dodatku k temu MSR-ju tako, da kažejo uporabo drugega okvira računovodskega poročanja v določenih okoliščinah.

Nadzor postopka računovodskega poročanja (glej odstavek 35)

- A49. Kadar so nekateri posamezniki, ki so vključeni v nadzorovanje postopka računovodskega poročanja, vključeni tudi v pripravo računovodskih izkazov, utegne biti potrebno opis iz odstavka 35 tega MSR-ja prilagoditi tako, da ustrezno odraža posebne okoliščine v organizaciji. Kadar so posamezniki, ki so odgovorni za nadzorovanje postopka računovodskega poročanja, isti kot osebe, odgovorne za pripravo računovodskih izkazov, sklicevanje na odgovornost za nadzor ni potrebno.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov (glej odstavke 37–40)

- A50. Opis revizorjeve odgovornosti, kot je zahtevan v odstavkih 37–40 tega MSR-ja, se lahko prilagodi tako, da odraža posebno vrsto organizacije, na primer kadar revizorjevo poročilo obravnava konsolidirane računovodske izkaze. Zgled 2 v Dodatku k temu MSR-ju vključuje primer, kako se to lahko naredi.

Revizorjevi cilji (glej odstavek 38(a))

- A51. Revizorjevo poročilo pojasnjuje, da so cilji revizorja pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdati revizorjevo poročilo, ki vključuje revizorjevo mnenje. Te naloge so v nasprotju z odgovornostmi posloводства za pripravo računovodskih izkazov.

Opis pomembnosti (glej odstavek 38(c))

- A52. Dodatek k temu MSR-ju navaja zglede, kako bi se uporabila zahteva iz odstavka 38(c), da se zagotovi opis pomembnosti, kadar so MSRP-ji primeren okvir računovodskega poročanja. Če pa se uporabi drug primeren okvir računovodskega poročanja, in ne MSRP, se lahko zgledi izkazov, ki so predstavljeni v Dodatku k

temu MSR-ju, prilagodijo tako, da odražajo uporabo drugega okvira računovodskega poročanja v določenih okoliščinah.

Revizorjeva odgovornost, povezana z MSR-jem 701 (glej odstavek 40(c))

- A53. Revizor lahko meni, da je koristno, da v opisu revizorjeve odgovornosti zagotovi dodatne informacije, ki presegajo tiste, ki jih zahteva odstavek 40(c). Revizor se na primer lahko sklicuje na zahtevo iz odstavka 9 MSR-ja 701, da bo določil zadeve, ki so zahtevale bistveno revizorjevo pozornost pri opravljanju revizije, pri čemer bo upošteval področja višje ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe ali bistvenih tveganj, ugotovljenih v skladu s prenovljenim MSR-jem 315, bistvene revizorjeve presoje za področja v računovodskih izkazih, ki so vključevala bistveno presojo posloводства, vključno z računovodskimi ocenami, za katere je bila ugotovljena visoka ocenjevalna negotovost, in učinke bistvenih dogodkov ali poslov na revizijo, ki so se zgodili v določenem obdobju.

Mesto opisa revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov (glej odstavek 41, 50(j))

- A54. Vključitev informacij, ki jih zahtevajo odstavki 39–40 tega MSR-ja, v dodatek k revizorjevemu poročilu, ali kadar zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja to izrecno dovoljujejo, s sklicevanjem na spletno mesto ustreznega organa, ki vsebuje take informacije, je lahko koristen način poenostavitve vsebine revizorjevega poročila. Ker pa opis revizorjeve odgovornosti vsebuje tudi informacije, ki so potrebne zaradi pričakovanih uporabnikov po obveščanju o reviziji, opravljeni v skladu z MSR-ji, je treba v revizorjevo poročilo vključiti sklicevanje na mesto, kjer so take informacije.

Mesto v dodatku (glej odstavek 41(b), 50(j))

- A55. Odstavek 41 revizorju dovoljuje, da vključi izjave, ki jih zahtevata odstavek 39–40 pri opisu revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov, v dodatek k revizorjevemu poročilu pod pogojem, da je v revizorjevem poročilu ustrezen sklic na to mesto

v Dodatku. V nadaljevanju je prikazan zgled, kako bi se tak sklic na dodatek lahko glasil v revizorjevem poročilu:

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša cilja sta pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdati revizorjevo poročilo, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar pa ni garancija, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe se lahko pojavijo zaradi prevare ali napake in velja, da so pomembne, če bi lahko posamično ali skupaj razumno pričakovali, da vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Nadaljnji opis odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov je vključen v dodatek X tega revizorjevega poročila. Ta opis, ki se nahaja na *[navedite številko strani ali posebno sklicevanje na mesto opisa]*, tvori del revizorjevega poročila.

Sklicevanje na spletno mesto ustreznega organa (glej odstavka 41(c), 42)

- A56. Odstavek 41 pojasnjuje, da se revizor lahko sklicuje na opis svoje odgovornosti, ki je navedena na spletnem mestu ustreznega organa, samo če to izrecno dovoljujejo zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja. Informacije na spletnem mestu, ki so vključene v revizorjevo poročilo s posebnim sklicevanjem na mesto na spletni strani, lahko širše opisujejo revizorjevo delo ali revizijo v skladu z MSR-ji, vendar pa ne smejo biti neskladne z opisom, zahtevanim v odstavkih 39–40 tega MSR-ja. To pomeni, da je besedilo opisa revizorjeve odgovornosti na spletnem mestu lahko podrobnejše ali lahko obravnava druge zadeve, povezane z revizijo računovodskih izkazov, vendar le, če tako besedilo odraža in ni v nasprotju z zadevami, obravnavanimi v odstavkih 39–40.

- A57. Ustrezen organ bi bil lahko nacionalni organ, ki določa standarde revidiranja, regulator ali organ za nadzor revidiranja. Take organizacije so še posebej primerne, da zagotovijo točnost, popolnost in stalno razpoložljivost standardiziranih informacij. Ne bi pa bilo primerno, da bi revizor vzdrževal tako spletno mesto. V nadaljevanju je predstavljen zgled, kakšen je lahko tak sklic na spletno mesto v revizorjevem poročilu:

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša cilja sta pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in da izdamo revizorjevo poročilo, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar pa ni garancija, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe se lahko pojavijo zaradi prevare ali napake in velja, da so pomembne, če bi lahko posamično ali skupaj razumno pričakovali, da vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Nadaljnji opis naše odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov se nahaja na spletnem mestu [*ime organizacije*] [*naslov spletnega mesta*]. Ta opis tvori del revizorjevega poročila.

Druge obveznosti poročanja (glej odstavke 43–45)

- A58. V nekaterih državah ima lahko revizor dodatne naloge poročanja o drugih zadevah, ki predstavljajo dodatno revizorjevo odgovornost v skladu z MSR-ji. Od revizorja se na primer lahko zahteva, da poroča o določenih zadevah, če jih opazi med opravljanjem revizije računovodskih izkazov. Od revizorja se lahko tudi zahteva, da opravi dodatne podrobno določene postopke in o njih poroča, ali da izrazi mnenje o določenih zadevah, kot so ustreznost računovodskih knjig ali evidenc, notranje kontroliranje

računovodskega poročanja ali druge informacije. Standardi revidiranja v določeni državi pogosto dajejo navodila o revizorjevi odgovornosti glede posebnih dodatnih nalog poročanja v tej državi.

- A59. V nekaterih primerih lahko ustrezen zakon ali predpis od revizorja zahteva ali mu dovoljuje, da poroča o tej drugi odgovornosti v posebnem delu svojega poročila o računovodskih izkazih. V drugih primerih pa se od njega lahko zahteva ali se mu dovoli, da o njih poroča v ločenem poročilu.
- A60. Odstavki 43–45 tega MSR-ja dovoljujejo skupno predstavitev drugih obveznosti poročanja in revizorjeve odgovornosti v skladu z MSR-jem le, kadar obravnavajo iste teme in besedilo revizorjevega poročila jasno razlikuje druge obveznosti poročanja od tistih v skladu z MSR-jem. Zaradi takega jasnega razlikovanja utegne biti potrebno, da se revizorjevo poročilo sklicuje na vir drugih obveznosti poročanja in navede, da so take obveznosti dodatne in ločene od tistih, ki jih zahtevajo MSR-ji. Sicer pa je treba druge obveznosti poročanja obravnavati v ločenem delu revizorjevega poročila z naslovom *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah* ali kako drugače, kot je primerno glede na vsebino tega dela poročila. V takšnih primerih odstavek 44 zahteva, da revizor vključi naloge poročanja v skladu z MSR-ji v del z naslovom Poročilo o reviziji računovodskih izkazov.

Ime partnerja, zadolženega za posel (glej odstavek 46)

- A61. Cilj podjetja v MSUK 1³⁶ je načrtovanje, izvajanje in delovanje sistema upravljanja kakovosti, ki daje podjetju sprejemljivo zagotovilo, da
- podjetje in njegovo osebje izpolnjujejo odgovornosti v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in izvajajo posle v skladu s takimi standardi in zahtevami; in
 - so poročila o poslih, ki jih izda podjetje ali partner, zadolžen za posel, okoliščinam primerna.

³⁶ MSUK 1, *Upravljanje kakovosti za podjetja, ki opravljajo revizije ali preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, odstavek 14

Ne glede na cilj MSUK 1 je namen imenovanja partnerja, zadolženega za posel, v revizorjevem poročilu, zagotoviti uporabnikom nadaljnjo preglednost revizorjevega poročila o računovodskih izkazih kotirajoče organizacije.

- A62. Zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja lahko zahtevajo, da revizorjevo poročilo vsebuje ime partnerja, zadolženega za posel, ki je odgovoren za druge revizije, in ne za revizije računovodskih izkazov kotirajočih organizacij. Zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja lahko od revizorja tudi zahtevajo ali pa se revizor sam odloči, da v svoje poročilo vključi dodatne informacije poleg imena partnerja, zadolženega za posel, zato da se ga še nadalje opredeli, na primer s številko strokovne licence, ki je ustrezna v državi, v kateri deluje.
- A63. V redkih okoliščinah revizor lahko opredeli informacije, ali je odvisen od dogodkov, ki nakazujejo verjetnost grožnje za osebno varnost, ki povzroči fizično škodo partnerju, zadolženemu za posel, drugim članom delovne skupine za posel ali z njim tesno povezanim posameznikom, če bi identiteta partnerja, zadolženega za posel, postala javna. Vendar pa taka grožnja na primer ne vključuje groženj za pravno odgovornost ali zakonske, regulativne ali strokovne sankcije. Razprave s pristojnimi za upravljanje o okoliščinah, ki lahko povzročijo fizično škodo, lahko zagotovijo dodatne informacije o verjetnosti ali resnosti bistvene grožnje za osebno varnost. Zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja lahko določijo nadaljnje zahteve, ki določajo, ali se lahko izpusti razkritje imena partnerja, zadolženega za posel.

Revizorjev podpis (glej odstavek 47)

- A64. Revizorjev podpis je bodisi v imenu revizijske družbe ali revizorja osebno ali v imenu obeh, odvisno od pravne ureditve. Poleg revizorjevega podpisa se v nekaterih pravnih ureditvah od revizorja lahko zahteva, da v revizorjevem poročilu navede svoj strokovni računovodski naziv ali dejstvo, da njega ali njegovo družbo, kar pač pride v poštev, priznava ustrezni licenčni organ v tej pravni ureditvi.
- A65. V nekaterih primerih lahko zakon ali predpis omogoča uporabo elektronskih podpisov v revizorjevem poročilu.

Datum revizorjevega poročila (glej odstavek 49)

- A66. Datum revizorjevega poročila obvešča uporabnika poročila, da je revizor upošteval vpliv dogodkov in poslov, ki jih je zaznal in so se zgodili do tega dne. Revizorjeva odgovornost za dogodke in posle po datumu poročila je obravnavana v MSR-ju 560.³⁷
- A67. Ker se revizorjevo mnenje nanaša na računovodske izkaze in je zanje odgovorno posloводство, revizor ne more sprejeti sklepa, da so pridobljeni ustrezni in zadostni revizijski dokazi, dokler ne pridobi dokazov, da so bili pripravljene vsi izkazi in razkritja, ki tvorijo računovodske izkaze, in da je posloводство prevzelo odgovornost zanje.
- A68. V nekaterih državnih ureditvah zakon ali predpis določa posameznike ali organe (na primer direktorje), ki so odgovorni za sprejem sklepa, da so bili pripravljene vsi izkazi in razkritja, ki tvorijo računovodske izkaze, in podrobno navaja potreben postopek za odobritev. V takšnih primerih pridobi revizor dokaze o odobritvi pred datumom poročila o računovodskih izkazih. V nekaterih pravnih ureditvah pa postopek odobritve ni predpisan z zakonom ali predpisom. V takšnih primerih revizor upošteva postopke, ki jih organizacija upošteva pri pripravi in dokončnem oblikovanju računovodskih izkazov pod nadzorom posloводства in organov upravljanja, da določi posameznike ali organ, ki je pooblaščen za sprejem sklepa, da so bili pripravljene vsi izkazi, ki tvorijo računovodske izkaze, vključno z ustreznimi pojasnili. V nekaterih primerih zakon ali predpis določa točko v postopku računovodskega poročanja, na kateri naj bi bila revizija končana.
- A69. V nekaterih pravnih ureditvah morajo delničarji dokončno odobriti računovodske izkaze, preden so ti izdani za javnost. V teh pravnih ureditvah dokončna odobritev delničarjev ni potrebna za revizorjev sklep, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi. Datum odobritve računovodskih izkazov je za namene MSR-ja zgodnejši datum, ko uradno pooblaščen osebe določijo, da so bili pripravljene vsi izkazi in razkritja, ki tvorijo računovodske izkaze, in da so pooblaščen osebe potrdile prevzem odgovornosti zanje.

³⁷ MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavek 10–17.

Revizorjevo poročilo, predpisano z zakonom ali predpisom (glej odstavek 50)

- A70. MSR 200 pojasnjuje, da se od revizorja lahko zahteva, da poleg upoštevanja MSR-jev ravna v skladu s pravnimi ali regulativnimi zahtevami.³⁸ Kadar se razlike med zakonskimi ali regulativnimi zahtevami in MSR-ji nanašajo samo na razporeditev in besedilo revizorjevega poročila, zahteve v odstavku 50(a)–(o) določajo najmanj tiste sestavine, ki jih je treba vključiti v revizorjevo poročilo, da se revizor lahko sklicuje na Mednarodne standarde revidiranja. V takih okoliščinah zahtev iz odstavkov 21–49, ki niso vključene v odstavku 50(a)–(o), ni treba uporabiti, vključno z na primer z zahtevanim zaporedjem delov *Mnenje* in *Podlaga za mnenje*.
- A71. Kadar posebne zahteve v določeni pravni ureditvi niso v nasprotju z MSR-ji, razporeditev in besedilo, ki ju zahtevajo odstavki 21–49 tega MSR-ja, pomagata uporabnikom revizorjevega poročila, da laže priznajo revizorjevo poročilo kot poročilo o reviziji, ki je bila opravljena v skladu z MSR-ji.

Informacije, ki jih zahteva MSR 701 (glej odstavek 50(h))

- A72. Zakon ali predpis lahko od revizorja zahteva, da zagotovi dodatne informacije o opravljeni reviziji, ki lahko vključujejo informacije, skladne s cilji MSR-ja 701, ali pa predpisujejo vrsto in obseg komuniciranja o takšnih zadevah.
- A73. MSR ne prevlada nad zakonom ali predpisom, ki ureja revizijo računovodskih izkazov. Kadar velja MSR 701, se lahko revizor v svojem poročilu sklicuje samo na MSR-je, če pri uporabi zakona ali predpisa del, ki ga zahteva odstavek 50(h) tega MSR-ja, ni neskladen z zahtevami za poročanje v MSR-ju 701. V takšnih okoliščinah mora revizor morda prilagoditi določene vidike sporočanja ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu, ki jih zahteva MSR 701, na primer:
- s prilagoditvijo naslova “Ključne revizijske zadeve”, če zakon ali predpis predpisuje določen naslov;
 - s pojasnilom, zakaj so v revizorjevem poročilu zagotovljene informacije, ki jih zahteva zakon ali predpis, na primer s

³⁸ MSR 200, odstavek A57.

sklicevanjem na ustrezen zakon ali predpis in opisom, kako so take informacije povezane s ključnimi revizijskimi zadevami;

- kadar zakon ali predpis predpisuje vrsto in obseg opisa, z dodajanjem predpisanih informacij, da se doseže celoten opis vsake ključne revizijske zadeve, ki je skladen z zahtevo iz odstavka 13 v MSR-ju 701.

A74. MSR 210 obravnava okoliščine, kjer zakon ali predpis v ustrezni pravni ureditvi predpisuje razporeditev ali besedilo revizorjevega poročila v pogojih, ki so bistveno drugačni od zahtev MSR-ja, kar še posebej vključuje revizorjevo mnenje. V takih okoliščinah MSR 210 zahteva, da revizor ovrednoti:

- (a) ali uporabniki lahko napačno razumejo zagotovilo, pridobljeno pri reviziji računovodskih izkazov, in če je tako,
- (b) ali lahko dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu ublaži morebitno napačno razumevanje.

Če revizor sklene, da dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu ne more ublažiti morebitnega napačnega razumevanja, MSR 210 zahteva od revizorja, da ne sprejme revizijskega posla, razen če tako zahteva zakon ali predpis. V skladu z MSR-jem 210 revizija, opravljena v skladu s takšnim zakonom ali predpisom, ni v skladu z MSR-ji. Zato revizor v svojem poročilu ne vključi nobenega sklicevanja v na revizijo, ki je bila opravljena v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja.³⁹

Premislek, značilen za organizacije v javnem sektorju

A75. Revizorji organizacij imajo v javnem sektorju lahko v skladu z zakonom ali predpisom tudi sposobnost, da javno poročajo o določenih zadevah, bodisi v revizorjevem poročilu bodisi v dodatnem poročilu, ki lahko vključuje informacije, skladne s cilji MSR-ja 701. V takšnih okoliščinah mora revizor morda prilagoditi določene vidike sporočanja ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu, kar zahteva MSR 701, ali vključiti sklic v revizorjevem poročilu na opis zadeve v dodatnem poročilu.

³⁹ MSR 210, odstavek 21.

Revizorjevo poročilo za revizije, opravljene v skladu s standardi revidiranja v določeni pravni ureditvi in z Mednarodnimi standardi revidiranja (glej odstavek 51)

- A76. Revizor se v svojem poročilu lahko sklicuje na revizijo, ki je bila opravljena v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja in tudi z nacionalnimi standardi revidiranja, kadar poleg skladnosti z ustreznimi nacionalnimi standardi revidiranja revizor ravna v skladu s vsakim MSR-jem, ustreznim za revizijo.⁴⁰
- A77. Sklicevanje na Mednarodne standarde revidiranja in nacionalne standarde revidiranja ni ustrezno, če obstaja navzkrižje med zahtevami v MSR-jih in tistimi v nacionalnih standardih revidiranja, ki bi vodili revizorja do oblikovanja drugačnega mnenja, ali da ne vključi odstavka o poudarjanju zadeve ali odstavka o drugi zadevi, ki ga v posebnih okoliščinah zahtevajo MSR-ji. V takšnem primeru se revizorjevo poročilo sklicuje na standarde revidiranja (ali na Mednarodne standarde revidiranja ali nacionalne standarde revidiranja), v skladu s katerimi je bilo pripravljeno revizorjevo poročilo.

Dodatne informacije, predstavljene skupaj z računovodskimi izkazi
(glej odstavek 53–54)

- A78. V nekaterih okoliščinah lahko zakon, predpis ali standardi od organizacije zahtevajo ali pa revizor lahko prostovoljno izbere, da skupaj z računovodskimi izkazi predstavi dodatne informacije, ki jih primeren okvir računovodskega poročanja ne zahteva. Na primer: dodatne informacije bi se lahko predstavile tako, da izboljšajo uporabnikovo razumevanje primernega okvira računovodskega poročanja ali da zagotovijo nadaljnje pojasnilo značilnih postavk v računovodskih izkazih. Takšne informacije se običajno predstavijo v dodatnih prilogah ali dodatnih pojasnilih.
- A79. Odstavek 53 tega MSR-ja pojasnjuje, da revizorjevo mnenje pokriva dodatne informacije, ki so sestavni del računovodskih izkazov zaradi vrste ali načina predstavitve. To ovrednotenje je stvar strokovne presoje. V ponazoritev:
- Kadar pojasnila k računovodskim izkazom vključujejo pojasnilo ali usklajevanje obsega, do katerega so

⁴⁰ MSR 200, odstavek A58.

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

računovodski izkazi v skladu z drugim okvirom računovodskega poročanja, revizor lahko upošteva, da so to dodatne informacije, ki jih ni mogoče jasno razlikovati od računovodskih izkazov. Revizorjevo mnenje bi pokrivalo tudi pojasnila ali dodatne priloge, na katere se navzkrižno sklicujemo v računovodskih izkazih.

- Kadar se dodatni izkaz poslovnega izida, ki razkriva značilne postavke izdatkov, razkrije kot posebna priloga, vključena v Dodatek k računovodskim izkazom, lahko revizor upošteva, da so to dodatne informacije, ki se lahko jasno razlikujejo od računovodskih izkazov.
- A80. Na dodatne informacije, ki so zajete v revizorjevem mnenju, se ni treba posebej sklicevati v revizorjevem poročilu, če je zadosten že sklic na pojasnila v opisu izkazov, ki sestavljajo računovodske izkaze.
- A81. Zakon ali predpis morda ne zahteva, da bi bile dodatne informacije revidirane, in poslovodstvo se lahko odloči, da prosi revizorja, da ne vključi dodatnih informacij v področje revizije računovodskih izkazov.
- A82. Revizorjevo ovrednotenje, ali so nerevidirane dodatne informacije predstavljene na način, ki bi utegnil dati vtis, da so zajete v revizorjevo mnenje, vključuje na primer presojo, kje so te informacije predstavljene v povezavi z računovodskimi izkazi in kakršnimi koli revidiranimi dodatnimi informacijami, in ali so jasno označene kot »nerevidirane«.
- A83. Poslovodstvo lahko spremeni predstavitev nerevidiranih dodatnih informacij, ki bi utegnile dajati vtis, da so zajete v revizorjevem mnenju, na primer tako, da:
- odstrani vsako navzkrižno sklicevanje v računovodskih izkazih na nerevidirane dopolnilne priloge ali nerevidirana pojasnila, tako da je razmejitev med revidiranimi in nerevidiranimi informacijami dovolj jasna;
 - izloči nerevidirane dodatne informacije iz računovodskih izkazov, ali če to v danih okoliščinah ni izvedljivo, vsaj razvrsti vsa nerevidirana pojasnila skupaj na konec za zahtevanimi pojasnili k računovodskim izkazom in jih jasno označi kot nerevidirana. Nerevidirana pojasnila, ki so

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

pomešana z revidiranimi pojasnili, so lahko napačno razumljena kot revidirana.

- A84. Dejstvo, da dodatne informacije niso revidirane, ne razrešuje revizorja odgovornosti, opisane v prenovljenem MSR 720.

Dodatek

(Glej odstavek A19.)

Zgledi poročil neodvisnega revizorja o računovodskih izkazih

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih kotirajoče organizacije, pripravljeno v skladu z okvirom poštene predstavitve.
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih kotirajoče organizacije, pripravljeno v skladu z okvirom poštene predstavitve.
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih nekotirajoče organizacije, pripravljeno v skladu z okvirom poštene predstavitve (kjer je navedeno sklicevanje na gradivo, ki se nahaja na spletni strani ustreznega organa).
- Zgled 4: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih nekotirajoče organizacije, pripravljeno v skladu z okvirom skladnosti za splošen namen.

Zgled 1 – Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih kotirajoče organizacije, pripravljeno v skladu z okvirom poštene predstavitve.

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR-ju 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, obsegajo *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, skupaj z etičnimi zahtevami, ki so povezane z revizijo v pravni ureditvi, in revizor se sklicuje na oboje;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570;
- ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR-jem 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in še ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov¹

Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, in pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) finančni položaj Družbe na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost ter denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji).

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z *Mednarodnim kodeksom etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, ter etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo svojo neodvisnost od revidirane Družbe in da smo izpolnili vse druge etične dolžnosti v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbistvenejše pri reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru revizije računovodskih izkazov kot

¹ Podnaslov Poročilo o reviziji računovodskih izkazov ni potreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah.

celote in pri oblikovanju mnenja o njih, zato ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah.

[*Opis vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR-jem 701.*]

Druge informacije [ali drug naslov, če je primeren, npr. Informacije razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih]

[*Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v prenovljenem MSR-jem 720 – Glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720.*]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze²

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z MSRP-ji³ in za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo posloводства, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Pri pripravi računovodskih izkazov je posloводство odgovorno za ocenjevanje sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, primerno razkrivanje zadev, ki so povezane z delujočim podjetjem in uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje, razen če posloводство ne namerava likvidirati družbe ali prenehati poslovati ali nima nobene druge realne možnosti, kot da to stori.

Pristojni za upravljanje so odgovorni za nadzorovanje postopka računovodskega poročanja organizacije.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša cilja sta 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 stopnja zagotovila, vendar pa ni jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe lahko izhajajo iz

² V teh zgledih revizorjevih poročil je morda treba nadomestiti pojma posloводство in pristojni za upravljanje z drugim pojmom, ki je ustrezen v pravnem okviru določene države.

³ Kjer je posloводство odgovorno, da pripravi računovodske izkaze, ki podajajo resničen in pošten prikaz, se to lahko glasi: "Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki podajajo resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tak ..."

prevare ali napake in veljajo za pomembne, če je upravičeno pričakovati, da posamič ali skupaj, vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Odstavek 41(b) tega MSR-ja pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) pojasnjuje, da se je, kadar zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja to izrecno dovoljujejo, mogoče sklicevati na spletno mesto ustreznega organa, ki vsebuje opis revizorjeve odgovornosti, namesto da bi vključili to gradivo v revizorjevo poročilo, če opis na spletnem mestu obravnava in ni neskladen s tu navedenim opisom revizorjeve odgovornosti.

Med izvajanjem revidiranja v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost. Prav tako:

- prepoznamo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, bodisi zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke, kot odzive na ta tveganja ter pridobimo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bi odkrili pomembno napačne navedbe, ki je posledica prevare, je višje kot tveganje, ki je posledica napake, saj prevara lahko vključuje skrivno dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitve ali izogibanje notranjim kontrolam;
- pridobimo razumevanje notranjih kontrol pomembnimi za revizijo, z namenom oblikovanja revizijskih postopkov, ki so okoliščinam primerni, vendar ne z namenom izraziti mnenje o učinkovitosti notranjih kontrol organizacije;⁴
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen ter z njimi povezanih razkritij, ki jih je pripravilo poslovodstvo;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov o obstoju pomembne negotovosti glede dogodkov ali okoliščin, ki zbujejo dvom v sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, sprejmemo sklep o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke delujočega podjetja, kot podlage računovodenja. Če sprejmemo sklep o obstoju pomembne negotovosti, smo dolžni v revizorjevem poročilu opozoriti na ustrezna razkritja v računovodskih izkazih ali, če so taka

⁴ Ta stavek bi bil prilagojen, kot je primerno, in sicer v okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo računovodskih izkazov.

razkritja neustrezna, prilagoditi mnenje. Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma izdaje revizorjevega poročila. Vendar pa kasnejši dogodki ali okoliščine lahko povzročijo prenehanje družbe kot delujočega podjetja;

- ovrednotimo celotno predstavitev, strukturo in vsebino računovodskih izkazov, vključno z razkritji, in ali računovodski izkazi predstavljajo zadevne posle in dogodke na način, da je dosežena poštena predstavitev.

S pristojnimi za upravljanje med drugim razpravljamo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi notranjih kontrol, ki smo jih ugotovili med revizijo.

Pristojnim za upravljanje tudi zagotovimo izjavo, da smo izpolnili ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti in z njimi razpravljamo o vseh razmerjih in drugih zadevah, za katere se lahko upravičeno domneva, da vplivajo na našo neodvisnost, in kjer je to primerno, o ukrepih, sprejetih za odpravo nevarnosti, ali uporabljenih varovalih.

Izmed vseh zadev, o katerih smo razpravljali s pristojnimi za upravljanje, določimo tiste zadeve, ki so bile pri reviziji računovodskih izkazov v tekočem obdobju najbistvenejše in so zato ključne revizijske zadeve. Te zadeve opišemo v revizorjevem poročilu, razen če zakon ali predpis preperečuje javno razkritje teh zadev ali kadar se v izjemno redkih okoliščinah odločimo, da zadev ne sporočimo v poročilu, ker utemeljeno pričakujemo, da bi bile škodljive posledice takega ravnanja večje od javne koristi takšnega sporočanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila bi se spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja, ki jih predpisuje domača zakonodaja, predpis ali nacionalni standardi revidiranja. Zadeve, ki jih obravnavajo drug zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja (na katere se sklicujemo kot na »druge obveznosti poročanja«), so obravnavane v tem delu, razen če druge obveznosti poročanja obravnavajo iste teme, kot so predstavljene v delu o obveznostih poročanja, ki jih zahtevajo MSR-ji kot del Poročila o reviziji računovodskih izkazov. Poročanje o drugih obveznostih poročanja, ki obravnava iste teme, kot jih zahtevajo MSR-ji, je lahko združeno (na primer vključeno v del Poročilo o reviziji računovodskih izkazov pod ustreznimi podnaslovi), vendar le, če besedilo revizorjevega poročila jasno

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

razlikuje druge obveznosti poročanja od poročanja, ki ga zahtevajo MSR-ji, kjer taka razlika obstaja.]

Partner, zadolžen za posel revizije, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je [ime].

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

Zgled 2 – Revizorjevo poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih kotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve.

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote konsolidiranih računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Revizija je revizija skupine organizacije z odvisnimi družbami (MSR 600 (prenovljen) velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR-ja 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti) (Kodeks IESBA)*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, vključuje vse ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v povezavi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570;
- ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR-jem 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in še ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;
- osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov;
- poleg revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov⁵

Mnenje

Revidirali smo konsolidirane računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb (Skupina), ki vključujejo konsolidirani izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in konsolidirani izkaz vseobsegajočega donosa, konsolidirani izkaz gibanja kapitala in konsolidirani izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, in pojasnila h konsolidiranim računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju priloženi konsolidirani računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) konsolidirani finančni položaj Skupine na dan 31. decembra 20X1 in njeno konsolidirano finančno uspešnost ter konsolidirane denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji).

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov*. V skladu z *Mednarodnim kodeksom etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, ter etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo svojo neodvisnost od revidirane Skupine in da smo izpolnili vse druge etične dolžnosti v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbistvenejše pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov za tekoče

⁵ Podnaslov Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov ni potreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah.

obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru revizije konsolidiranih računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja o njih, zato ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah.

[Opis vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR-ji 701.]

Druge informacije [ali drug naslov, če je primeren, npr. Informacije razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih]

[Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v prenovljenem MSR-jem 720 – Glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za konsolidirane računovodske izkaze⁶

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu z MSRP-ji⁷ in za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo posloводства, da omogoči pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov je posloводство odgovorno za ocenjevanje sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, primerno razkrivanje zadev, ki so povezane z delujočim podjetjem, in uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje, razen če posloводство ne namerava likvidirati družbe ali prenehati poslovati ali nima nobene druge realne možnosti, kot da to stori.

Pristojni za upravljanje so odgovorni za nadzorovanje postopka računovodskega poročanja Skupine.

Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov

Naša cilja sta 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.

⁶ Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

⁷ Kjer je posloводство odgovorno, da pripravi računovodske izkaze, ki podajajo resničen in pošten prikaz, se to lahko glasi: "Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki podajajo resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tak ..."

Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar pa ni jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe lahko izhajajo iz prevare ali napake in veljajo za pomembne, če je upravičeno pričakovati, da posamič ali skupaj, vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Odstavek 41(b) tega MSR-ja pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) pojasnjuje, da se je, kadar zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja to izrecno dovoljujejo, mogoče sklicevati na spletno mesto ustreznega organa, ki vsebuje opis revizorjeve odgovornosti, namesto da bi vključili to gradivo v revizorjevo poročilo, če opis na spletnem mestu obravnava in ni neskladen s tu navedenim opisom revizorjeve odgovornosti.

Med izvajanjem revidiranja v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost. Prav tako:

- prepoznamo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v konsolidiranih računovodskih izkazih, bodisi zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke, kot odzive na ta tveganja ter pridobimo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bi odkrili pomembno napačne navedbe, ki je posledica prevare, je višje kot tveganje, ki je posledica napake, saj prevara lahko vključuje skrivno dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitve ali izogibanje notranjim kontrolam; pridobimo razumevanje notranjih kontrol, pomembnimi za revizijo, z namenom oblikovanja revizijskih postopkov, ki so okoliščinam primerni, vendar ne z namenom izraziti mnenje o učinkovitosti notranjih kontrol Skupine;⁸
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen ter z njimi povezanih razkritij, ki jih je pripravilo poslovodstvo;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov o obstoju pomembne negotovosti glede dogodkov ali okoliščin, ki zbujejo dvom v sposobnost Skupine, da nadaljuje kot delujoče podjetje, sprejememo sklep o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke delujočega

⁸ Ta stavek bi bil prilagojen, kot je primerno, in sicer v okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov.

podjetja, kot podlage računovodenja. Če sprejmemo sklep o obstoju pomembne negotovosti, smo dolžni v revizorjevem poročilu opozoriti na ustrezna razkritja v računovodskih izkazih ali, če so taka razkritja neustrezna, prilagoditi mnenje. Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma izdaje revizorjevega poročila. Vendar pa kasnejši dogodki ali okoliščine lahko povzročijo prenehanje Skupine kot delujočega podjetja.;

- ovrednotimo celotno predstavitev, strukturo in vsebino konsolidiranih računovodskih izkazov, vključno z razkritji in/ali konsolidirani računovodski izkazi predstavljajo zadevne posle in dogodke na način, da je dosežena poštena predstavitev;
- pridobimo zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede računovodskih informacij podjetij oziroma dejavnosti znotraj Skupine, da lahko izrazimo mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih. Odgovorni smo za usmerjanje, nadzor in izvedbo revizije skupine. Smo tudi edini odgovorni za revizorjevo mnenje.

S pristojnimi za upravljanje med drugim razpravljamo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi notranjih kontrol, ki smo jih ugotovili med revizijo.

Pristojnim za upravljanje tudi zagotovimo izjavo, da smo izpolnili ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti in z njimi razpravljamo o vseh razmerjih in drugih zadevah, za katere se lahko upravičeno domneva, da vplivajo na našo neodvisnost, in kjer je to primerno, o ukrepih, sprejetih za odpravo nevarnosti, ali uporabljenih varovalih.

Izmed vseh zadev, o katerih smo razpravljali s pristojnimi za upravljanje, določimo tiste zadeve, ki so bile pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov v tekočem obdobju najbistvenejše in so zato ključne revizijske zadeve. Te zadeve opišemo v revizorjevem poročilu, razen če zakon ali predpis preprečujeta javno razkritje teh zadev, ali kadar se v izjemno redkih okoliščinah odločimo, da zadev ne sporočimo v poročilu, ker utemeljeno pričakujemo, da bi bile škodljive posledice takega ravnanja večje od javne koristi takšnega sporočanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila bi se spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja, ki jih predpisujejo domača zakonodaja, zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja. Zadeve, ki jih obravnavajo drug zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja (na katere se sklicujemo kot na »druge obveznosti poročanja«), so obravnavane v tem delu, razen če druge obveznosti poročanja obravnavajo iste teme, kot so tiste, ki so predstavljene v delu o nalogah poročanja, ki jih zahtevajo MSR-ji kot del Poročila o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov. Poročanje o drugih obveznostih poročanja, ki obravnava iste teme, kot so tiste, ki jih zahtevajo MSR-ji, je lahko združeno (na primer vključeno v del Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov pod ustreznimi podnaslovi), vendar le, če besedilo revizorjevega poročila jasno razlikuje druge obveznosti poročanja od poročanja, ki ga zahtevajo MSR-ji, kjer taka razlika obstaja.

Partner, zadolžen za posel revizije, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je [ime].

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

Zgled 3 – Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih nekotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve.

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri reviziji ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja);
- posloводство organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v MSR-ju 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so etične zahteve pravne ureditve;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v povezavi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570;
- revizorju ni treba, in se tudi sicer ni odločil, ključnih revizijskih zadev sporočiti v skladu z MSR-jem 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in še ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;
- revizor nima nobenih drugih obveznosti poročanja, ki jih zahteva domača zakonodaja;
- revizor se odloči, da se sklicuje na opis revizorjeve odgovornosti, vključen na spletno mesto ustreznega organa.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, in pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) finančni položaj Skupine na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost ter denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji).

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z *Mednarodnim kodeksom etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, ter etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo svojo neodvisnost od revidirane Družbe in da smo izpolnili vse druge etične dolžnosti v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Druge informacije [ali drug naslov, če je primeren, npr. Informacije razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih]

[Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v prenovljenem MSR-ju 720 – Glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze⁹

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z MSRP-ji¹⁰ in za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo posloводства, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Pri pripravi računovodskih izkazov je posloводство odgovorno za ocenjevanje sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, primerno razkrivanje zadev, ki so povezane z delujočim podjetjem, in uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje, razen če posloводство ne namerava likvidirati družbe ali prenehati poslovati ali nima nobene druge realne možnosti, kot da to stori.

Pristojni za upravljanje so odgovorni za nadzorovanje postopka računovodskega poročanja družbe.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša cilja sta 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 stopnja zagotovila, vendar pa ni jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe lahko izhajajo iz prevare ali napake in veljajo za pomembne, če je upravičeno pričakovati, da posamič ali skupaj, vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Nadaljnji opis revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov se nahaja na spletnem mestu [*organizacije*][*spletno mesto – povezava*]. Ta opis je del revizorjeve poročila.

[*Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.*]

⁹ Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

¹⁰ Kjer je posloводство odgovorno, da pripravi računovodske izkaze, ki podajajo resničen in pošten prikaz, se to lahko glasi: "Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki podajajo resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tak ..."

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

[*Revizorjev naslov*]

[*Datum*]

Zgled 4 – Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih nekotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu z okvirom skladnosti za splošen namen

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije, kot jo zahteva zakon ali predpis. Pri reviziji ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z okvirom računovodskega poročanja (zakon XYZ) v državi X (tj. okvir računovodskega poročanja, ki zajema zakon ali predpis, zasnovan za izpolnjevanje skupnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov, ki pa ni okvir poštene predstavitve);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR-ju 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so etične zahteve pravne ureditve;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v povezavi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570;
- revizorju ni treba, in se tudi sicer ni odločil, ključnih revizijskih zadev sporočiti v skladu z MSR-jem 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in še ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;
- revizor nima nobenih drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovník]

Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, in pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju so priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno pripravljani v skladu z zakonodajo XYZ države X.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z *Mednarodnim kodeksom etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, ter etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo svojo neodvisnost od revidirane Družbe in da smo izpolnili vse druge etične dolžnosti v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Druge informacije [ali drug naslov, če je primeren, npr. Informacije razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih]

[Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v prenovljenem MSR-ju 720 – Glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze¹¹

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov v skladu z zakonodajo XYZ države X¹² in za tako notranje kontroliranje, kot je

¹¹ Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

¹² Kjer je poslovodstvo odgovorno, da pripravi računovodske izkaze, ki podajajo resničen in pošten prikaz, se to lahko glasi: "Poslovodstvo je odgovorno za

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

Pri pripravi računovodskih izkazov je poslovodstvo odgovorno za ocenjevanje sposobnosti Družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, primerno razkrivanje zadev, ki so povezane z delujočim podjetjem in uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje, razen če poslovodstvo ne namerava likvidirati družbe ali prenehati poslovati ali nima nobene druge realne možnosti, kot da to stori.

Pristojni za upravljanje so odgovorni za nadzorovanje postopka računovodskega poročanja družbe.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša cilja sta 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 stopnja zagotovila, vendar pa ni jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe lahko izhajajo iz prevare ali napake in veljajo za pomembne, če je upravičeno pričakovati, da posamič ali skupaj, vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Odstavek 41(b) tega MSR-ja pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) pojasnjuje, da se je, kadar zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja to izrecno dovoljujejo, mogoče sklicevati na spletno mesto ustreznega organa, ki vsebuje opis revizorjeve odgovornosti, namesto da bi vključili to gradivo v revizorjevo poročilo, če opis na spletnem mestu obravnava in ni neskladen s tu navedenim opisom revizorjeve odgovornosti.

Med izvajanjem revidiranja v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost. Prav tako:

- prepoznamo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, bodisi zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke, kot odzive na ta tveganja ter pridobimo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bi odkrili pomembno

pripravo računovodskih izkazov, ki podajajo resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in za tak ...”

napačne navedbe, ki je posledica prevare, je višje kot tveganje, ki je posledica napake, saj prevara lahko vključuje skrivno dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitve ali izogibanje notranjim kontrolam;

- pridobimo razumevanje notranjih kontrol, pomembnimi za revizijo, z namenom oblikovanja revizijskih postopkov, ki so okoliščinam primerni, vendar ne z namenom,, izraziti mnenje o učinkovitosti notranjih kontrol družbe;¹³
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen ter z njimi povezanih razkritij, ki jih je pripravilo posloводство;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov o obstoju pomembne negotovosti glede dogodkov ali okoliščin, ki zbuja dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, sprejmemo sklep o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke delujočega podjetja, kot podlage računovodenja. Če sprejmemo sklep o obstoju pomembne negotovosti, smo dolžni v revizorjevem poročilu opozoriti na ustrezna razkritja v računovodskih izkazih ali, če so taka razkritja neustrezna, prilagoditi mnenje. Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih pridobljenih do datuma izdaje revizorjevega poročila. Vendar pa kasnejši dogodki ali okoliščine lahko povzročijo prenehanje organizacije kot delujočega podjetja.

S pristojnimi za upravljanje med drugim razpravljamo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi notranjih kontrol, ki smo jih ugotovili med revizijo.

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

¹³ Ta stavek bi bil prilagojen, kot je primerno, in sicer v okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo računovodskih izkazov.

OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH