Končna objava
September 2018

Mednarodni standard revidiranja 800 (prenovljen)

Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

O IAASB-ju

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 zbliževanja 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.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB-ja, 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 obvladovanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB-ja 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 ter drugo podobno uporabo 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-a v ZDA in drugih državah.

Za informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih pojdite na permissions ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-260-5

IAASB-jev *prenovljeni Mednarodni standard revidiranja (MSR) 800 – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov decembra 2016. Iz angleščin ga je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo septembra 2018 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 800 – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov,*

pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 800 – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene,* je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 800 – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene* © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 800 – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene* © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 800 (prenovljen) – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene: International standard on Auditing (ISA) 800 (Revised), Special considerations - audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks. ISBN: 978-1-60815-318-3

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

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 800
(PRENOVLJEN)

POSEBNE PRESOJE – REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV, PRIPRAVLJENIH V SKLADU Z OKVIRI ZA POSEBNE NAMENE

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–3
Datum uveljavitve	4
Cilj	5
Opredelitev pojmov	6–7
Zahteve	
Presoje pri sprejemanju posla	8
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	9–10
Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem	11–14
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Opredelitev pojma okvir za poseben namen	A1–A4
Presoje pri sprejemanju posla	A5–A8
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	A9–A12
Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem	A13–A21

Dodatek: Zgledi poročil neodvisnega revizorja o računovodskih izkazih za poseben namen

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 800 (prenovljen) – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene,* 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. Mednarodni standardi revidiranja (MSR) 100–700 se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov. Ta MSR obravnava posebne presoje pri uporabi teh MSR-jev pri reviziji računovodskih izkazov, ki so bili pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen.

2. Ta MSR je napisan za kontekst celote računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen. Prenovljeni MSR 805[1] obravnava posebne presoje v zvezi z revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza.

3. Ta MSR ne razveljavlja zahtev drugih MSR-jev in tudi ne obravnava prav vseh posebnih presoj, ki utegnejo biti pomembne v okoliščinah posla.

Datum uveljavitve

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

Cilj

5. Revizorjev cilj pri uporabi MSR-jev za revizijo računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen, je

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

posvetiti ustrezno pozornost posebnim presojam, ki so pomembne pri:

(a) sprejemanju posla,

(b) načrtovanju in izvajanju posla ter

(c) oblikovanju mnenja in poročanju o računovodskih izkazih.

Opredelitev pojmov

6. Za namene MSR-ja imata izraza naslednji pomen:

(a) Računovodski izkazi za poseben namen – računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja za poseben namen (glej odstavek A4).

(b) Okvir za poseben namen – okvir računovodskega poročanja, namenjen izpolnjevanju potreb po računovodskih informacijah za posebne uporabnike. Okvir računovodskega poročanja je lahko okvir poštene predstavitve in okvir skladnosti[2] (glej odstavke A1–A4).

7. Sklicevanje na »računovodske izkaze« v tem MSR-ju pomeni »celoto računovodskih izkazov za poseben namen«. Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja določajo predstavitveno strukturo in vsebino računovodskih izkazov ter sestavine celote računovodskih izkazov. Sklicevanje na »računovodske izkaze za poseben namen« vključuje ustrezna razkritja.

Zahteve

Presoje pri sprejemanju posla

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja

8. MSR 210 zahteva od revizorja, da določi sprejemljivost okvira računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov.[3] Pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen revizor spozna (glej odstavke A5–A8):

(a) namen, za katerega so računovodski izkazi pripravljeni,

(b) predvidene uporabnike in

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

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

(c) postopke poslovodstva za ugotovitev, da je primeren okvir računovodskega poročanja v danih okoliščinah sprejemljiv.

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije

9. MSR 200 zahteva, da revizor ravna v skladu z vsemi MSR-ji, ki so ustrezni za revizijo[4]. Pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov za poseben namen revizor določi, ali v danih okoliščinah posla uporaba MSR-ja zahteva posebne presoje (glej odstavke A9–A12).

10. Prenovljeni MSR 315 zahteva, da revizor spozna izbor in uporabo računovodskih usmeritev v organizaciji.[5] Kadar so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z določili pogodbe, se revizor seznani z vsemi bistvenimi razlagami pogodbe, ki jih je poslovodstvo upoštevalo pri pripravi teh računovodskih izkazov. Neka razlaga je bistvena, če bi uporaba kake druge sprejemljive razlage povzročila pomembno razliko v informacijah, predstavljenih v računovodskih izkazih.

Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem

11. Pri oblikovanju mnenja in poročanju o računovodskih izkazih za poseben namen uporabi revizor zahteve iz prenovljenega MSR-ja 700[6] (glej odstavke A13–A19).

Opis primernega okvira računovodskega poročanja

12. Prenovljeni MSR 700 zahteva, da revizor ovrednoti, ali računovodski izkazi primerno navajajo ali opisujejo primeren okvir računovodskega poročanja.[7] Kadar so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z določili pogodbe, revizor ovrednoti, ali računovodski izkazi ustrezno izražajo vse bistvene razlage pogodbe, na kateri temeljijo.

13. Prenovljeni MSR 700 obravnava obliko in vsebino revizorjevega poročila, vključno s posebnim zaporedjem

---

[4] MSR 200, odstavek 18.

[5] MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja,* odstavek 11(c).

[6] MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.*

[7] MSR 700, odstavek 15.

določenih sestavin. V primeru revizorjevega poročila o računovodskih izkazih za poseben namen pa:

(a) so v revizorjevem poročilu opisani tudi namen, za katerega so bili računovodski izkazi pripravljeni, in predvideni uporabniki, če je to potrebno, ali pa je naveden sklic na pojasnilo v računovodskih izkazih za poseben namen, ki vsebuje te informacije, in

(b) se obrazložitev odgovornosti poslovodstva[8] za računovodske izkaze **sklicuje tudi na njegovo odgovornost** za ugotavljanje, da je primeren okvir računovodskega poročanja v danih okoliščinah sprejemljiv, če ima poslovodstvo možnost izbire okvira računovodskega poročanja pri pripravi teh računovodskih izkazov.

Opozorilo bralcem, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen

14. Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih za poseben namen vključuje tudi odstavek o poudarjanju zadeve, ki opozori uporabnike tega poročila, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen in da zaradi tega morda niso primerni za kak drug namen (glej odstavka A20–A21).

***

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Opredelitev pojma okvir za poseben namen (glej odstavek 6.)

A1. Primeri okvirov za poseben namen so:

- davčno-računovodska podlaga za računovodske izkaze, ki jih organizacija priloži obračunu davka;
- prejemkovno-izdatkovna podlaga računovodstva za pripravo informacij o denarnih tokovih, ki jih lahko zahtevajo upniki;
- predpisi regulatorja o računovodskem poročanju, ki zagotavljajo izpolnjevanje njegovih zahtev, ali

[8] Ali drug izraz, primeren v kontekstu pravnega reda posamezne države.

- določbe o računovodskem poročanju v pogodbi, kot je na primer pogodba o obveznicah, posojilna pogodba ali pogodba o dotaciji za projekt.

A2. V nekaterih okoliščinah lahko temelji okvir za poseben namen na okviru računovodskega poročanja, ki ga je določila pooblaščena ali priznana organizacija za standardizacijo ali pa je bil določen z zakonom ali drugim predpisom, vendar ni skladen z vsemi določili tega okvira. Primer je pogodba, ki zahteva, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z večino, a ne z vsemi standardi računovodskega poročanja zakonodaje X. Tudi kadar je to glede na okoliščine posla sprejemljivo, pa v opisu primernega okvira računovodskega poročanja v računovodskih izkazih za poseben namen ni primerno navajati popolne skladnosti z okvirom računovodskega poročanja, ki ga je določila pooblaščena ali priznana organizacija za standardizacijo ali pa je bil določen z zakonom ali drugim predpisom. V primeru take pogodbe se lahko opis primernega okvira računovodskega poročanja sklicuje na pogodbene določbe o računovodskem poročanju, ne pa na standarde računovodskega poročanja v zakonodaji X.

A3. V okoliščinah, opisanih v odstavku A2, okvir za poseben namen ni nujno okvir poštene predstavitve, pa čeprav je okvir računovodskega poročanja, na katerem temelji, okvir poštene predstavitve. To pa zato, ker okvir za poseben namen morda ni v skladu z vsemi zahtevami okvira računovodskega poročanja, določenega s strani pooblaščene ali priznane organizacije za standardizacijo ali z zakonom ali drugim predpisom, ki morajo biti izpolnjene za doseganje poštene predstavitve računovodskih izkazov.

A4. Računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen, utegnejo biti edini računovodski izkazi, ki jih organizacija pripravlja. V takih okoliščinah utegnejo te računovodske izkaze uporabljati še drugi uporabniki poleg tistih, za katere je bil oblikovan okvir računovodskega poročanja. Kljub široki uporabi računovodskih izkazov v takih okoliščinah, veljajo ti računovodski izkazi za namene MSR-jev še vedno za računovodske izkaze za poseben namen. Namen zahtev iz odstavkov 13–14 je, da se preprečijo nesporazumi glede namena, za katerega so računovodski izkazi pripravljeni. Razkritja vključujejo

pojasnjevalne in opisne informacije, kot jih v skladu z zahtevami določa, izrecno dovoljuje ali drugače omogoča primeren okvir računovodskega poročanja v samih računovodskih izkazih ali v pojasnilih, ali pa so vanje vključeni z navzkrižnim sklicevanjem.[9]

Presoje pri sprejemanju posla

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja (glej odstavek 8.)

A5. Pri računovodskih izkazih za poseben namen so potrebe predvidenih uporabnikov po računovodskih informacijah ključen dejavnik za ugotavljanje sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov.

A6. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko obsega standarde računovodskega poročanja, ki jih je določila organizacija, pooblaščena ali priznana za objavljanje standardov za računovodske izkaze za poseben namen. V takem primeru se ti standardi štejejo za sprejemljive za ta namen, če jih organizacija določa po ustaljenem in preglednem postopku, ki vključuje posvetovanje in presojo stališč ustreznih zainteresiranih strank. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis lahko za določeno vrsto organizacij predpiše okvir računovodskega poročanja, ki ga mora poslovodstvo uporabiti pri pripravi računovodskih izkazov za poseben namen. Regulator lahko na primer uveljavi predpise o računovodskem poročanju, ki zadovoljujejo njegove zahteve. Če ni znakov o nasprotnem, velja tak okvir računovodskega poročanja kot sprejemljiv za računovodske izkaze za poseben namen, ki jih pripravi taka organizacija.

A7. Če so standardi računovodskega poročanja iz odstavka A6 dopolnjeni z zakonskimi ali regulativnimi zahtevami, mora revizor v skladu z MSR-jem 210 ugotoviti, ali obstajajo nasprotja med standardi računovodskega poročanja in dodatnimi zahtevami, in če obstajajo, mora ukrepati, kot določa MSR 210.[10]

A8. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko obsega določbe o računovodskem poročanju iz pogodbe ali iz drugačnih virov, kot so opisani v odstavkih A6 in A7. V takem primeru se sprejemljivost okvira računovodskega poročanja v okoliščinah posla določi na

[9] MSR 200, odstavek 13(f).
[10] MSR 210, odstavek 18.

podlagi presoje, ali okvir kaže lastnosti, ki jih običajno imajo sprejemljivi okviri računovodskega poročanja in so opisane v Dodatku 2 k MSR-ju 210. Pri okviru za poseben namen je sorazmerna pomembnost vsake od lastnosti, ki jih običajno kažejo sprejemljivi okviri računovodskega poročanja, za posamezen revizijski posel stvar strokovne presoje. Za določitev vrednosti čistih sredstev organizacije na dan njene prodaje sta se lahko na primer prodajalec in kupec dogovorila, da so za njune potrebe primerne zelo previdne ocene popravkov vrednosti za neizterljive terjatve, čeprav take računovodske informacije niso nepristranske v primerjavi z računovodskimi informacijami, ki so pripravljene v skladu z okvirom za splošen namen.

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije (glej odstavek 9.)

A9. MSR 200 zahteva, da revizor ravna v skladu z (a) ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi glede neodvisnosti, v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov, in (b) vsemi MSR-ji, ki so ustrezni za to revizijo. Zahteva tudi, da revizor ravna v skladu z vsako zahtevo iz posameznega MSR-ja, razen če v okoliščinah revizije celoten MSR ni ustrezen ali pa ni ustrezna posamezna zahteva, ker se nanaša na pogoj, ki ne obstaja. V izjemnih okoliščinah lahko revizor presodi, da je treba odstopiti od ustrezne zahteve v posameznem MSR-ju z izvedbo nadomestnih revizijskih postopkov, ki zagotavljajo doseganje namena take zahteve.[11]

A10. Za uporabo nekaterih zahtev iz MSR-jev pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen utegne biti potrebna revizorjeva posebna presoja. V MSR 320 so na primer presoje o zadevah, ki so pomembne za uporabnike računovodskih izkazov, zasnovane na upoštevanju splošnih potreb v zvezi računovodskimi informacijami uporabnikov kot skupine.[12] Pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen pa te presoje temeljijo na upoštevanju potreb v zvezi računovodskimi informacijami predvidenih uporabnikov.

A11. V primeru računovodskih izkazov za poseben namen, kot so na primer tisti, pripravljeni v skladu z zahtevami pogodbe, se lahko poslovodstvo dogovori s predvidenimi uporabniki o višini praga,

[11] MSR 200, odstavki 14, 18 in 22–23.

[12] MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavek 2.

pod katerim med revizijo ugotovljene napačne navedbe ne bodo popravljene ali drugače prilagojene. Obstoj takega praga pa revizorja ne razbremeni zahteve, da v skladu z MSR-jem 320 določi pomembnost za namene načrtovanja in izvajanja revizije računovodskih izkazov za poseben namen.

A12. Prenovljeni MSR 260 zahteva, da revizor določi ustrezno osebo oziroma ustrezne osebe v strukturi upravljanja organizacije, s katerimi komunicira[13]. Prenovljeni MSR 260 omenja, da so v nekaterih primerih vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovodenje organizacije in da se uporaba zahtev glede komuniciranja spremeni tako, da upošteva take okoliščine.[14] Kadar organizacija pripravi tudi celoto računovodskih izkazov za splošen namen, oseba oziroma osebe, ki so odgovorne za nadzor priprave računovodskih izkazov za poseben namen, morda niso iste kot pristojni za upravljanje, ki so odgovorni za nadzor priprave računovodskih izkazov za splošen namen,

Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem (glej odstavek 11.)

A13. Dodatek k temu MSR-ju vsebuje zglede poročil neodvisnega revizorja o računovodskih izkazih za poseben namen. Drugi zgledi revizorjevih poročil utegnejo biti ustrezni za poročanje o računovodskih izkazih za poseben namen (glej na primer Dodatke k prenovljenemu MRS 700, prenovljenemu 705[15], prenovljenemu MSR-ju 570[16], prenovljenemu MSR-ju 720[17] in prenovljenemu MSR-ju 706[18]).

Uporaba prenovljenega MSR-ja 700 pri poročanju o računovodskih izkazih za poseben namen

A14. Odstavek 11 tega MSR-ja pojasnjuje, da mora revizor za oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih za poseben namen uporabiti prenovljeni MSR 700. Pri tem pa mora revizor prav tako uporabiti poročevalske zahteve iz drugih MSR-

[13] MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje.*
[14] MRS 260 (prenovljen), odstavek A8.
[15] MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*
[16] MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje.*
[17] MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami.*
[18] MSR 706 (prenovljen) – *Odstavki o poudarjanju zadeve in odstavki o drugi zadevi.*

jev in morda mu pri tem lahko pomagajo posebne presoje, obravnavane v odstavkih A15–A19.

Delujoče podjetje

A15. Računovodski izkazi za poseben namen so lahko ali pa tudi niso pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja, za katerega je podlaga računovodenja za delujoče podjetje ustrezna (npr., podlaga računovodenja za delujoče podjetje ni ustrezna za nekatere računovodske izkaze, ki so v določenem pravnem redu pripravljeni na davčni osnovi).[19] Odvisno od primernega okvira računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen za pripravo računovodskih izkazov za poseben namen, bi bilo morda treba prilagoditi opis odgovornosti poslovodstva[20] v revizorjevem poročilu. Opis revizorjeve odgovornosti v poročilu[21] bi bilo morda treba tudi spremeniti glede na to, kako se MSR 570 (prenovljen) uporablja v okoliščinah posla.

Ključne revizijske zadeve

A16. Prenovljeni MRS 700 zahteva, da revizor obvešča o ključnih revizijskih zadevah v skladu z MSR-jem 701[22] pri revizijah celote računovodskih izkazov za splošen namen kotirajočih organizacij. Za revizije računovodskih izkazov za poseben namen se MSR 701 uporablja le, kadar zakon ali drug predpis zahteva obveščanje o ključnih revizijskih zadevah v revizijskem poročilu o računovodskih izkazih za poseben namen ali kadar se revizor drugače odloči, da bo obveščal o ključnih revizijskih zadevah. Kadar se o ključnih revizijskih zadevah obvešča v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih za poseben namen, se MSR 701 uporablja v celoti.[23]

Druge informacije

A17. Prenovljeni MSR 720 obravnava revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami. V okviru tega MSR-ja se poročila, ki

[19] MSR 570 (prenovljen), odstavek 2.
[20] Glej MRS 700 (prenovljen), odstavka 34(b) in A48.
[21] Glej MRS 700 (prenovljen), odstavek 39(b)(iv).
[22] MSR 700 (prenovljen), odstavek 31.
[23] MSR 700 (prenovljen), odstavek 31.

vsebujejo ali so jim priloženi računovodski izkazi za poseben namen, katerih namen je zagotoviti lastnikom (ali podobnim zainteresiranim strankam) informacije o zadevah, ki so predstavljene v računovodskih izkazih za poseben namen, obravnavajo kot letna poročila za namen prenovljenega MSR-ja 720. Če so računovodski izkazi pripravljeni z uporabo okvira za poseben namen, vključuje izraz »podobne zainteresirane stranke« določene uporabnike, katerih potrebe po računovodskih informacijah morajo biti izpolnjene z zasnovo okvira za poseben namen, ki se uporablja za pripravo računovodskih izkazov za tak namen. Kadar revizor ugotovi, da namerava organizacija izdati tako poročilo, se za revizijo računovodskih izkazov za poseben namen uporabijo zahteve prenovljenega MSR-ja 720.

Ime partnerja, zadolženega za posel

A18. Zahteva v prenovljenem MSR-ju 700, da revizor vključi ime partnerja, zadolženega za posel, v revizorjevo poročilo, velja tudi za revizije računovodskih izkazov za poseben namen kotirajočih organizacij.[24] Zakon ali drug predpis lahko zahteva, da revizor vključi ime partnerja, zadolženega za posel v revizorjevo poročilo, ali se sicer lahko odloči, da bo to storil, kadar poroča o računovodskih izkazih za poseben namen nekotirajočih organizacij.

Vključitev sklicevanja na revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov za splošen namen

A19. Revizor lahko meni, da je ustrezno, da se v svojem poročilu o računovodskih izkazih za poseben namen v odstavku o drugi zadevi sklicuje na poročilo o celoti računovodskih izkazov za splošen namen ali na zadevo ali zadeve, o katerih v njem poroča (glej prenovljeni MSR 706)[25]. Revizor lahko na primer oceni, da je ustrezno, da se v poročilu o računovodskih izkazih za poseben namen sklicuje na pomembno negotovost, povezano z delom o delujočem podjetju, ki je vključeno v revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov za splošen namen.

[24] Glej MSR 700 (prenovljen), odstavki 45 in A56–A58.
[25] Glej MSR 706 (prenovljen), odstavka 10 in 11.

Opozorilo bralcem, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen (glej odstavek 14)

A20. Računovodski izkazi za poseben namen se lahko uporabljajo tudi za druge namene poleg tistih, za katere so bili predvideni. Regulator lahko na primer zahteva, da dajo določene organizacije računovodske izkaze za poseben namen v javne evidence. Da bi se izognili nesporazumom, revizor opozori uporabnike revizorjevega poročila z vključitvijo odstavka o poudarjanju zadeve, ki pojasnjuje, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen in zato morda niso primerni za kak drug namen. Prenovljeni MSR 706 zahteva, da je ta odstavek vključen v poseben del revizorjevega poročila z ustreznim naslovom, ki vključuje izraz »poudarjanje zadeve«.[26]

Omejitev razširjanja ali uporabe (glej odstavek 14)

A21. Poleg opozorila iz odstavka 14 lahko revizor oceni, da je primerno navesti, da je revizorjevo poročilo namenjeno samo določenim uporabnikom. Odvisno od zakona ali drugega predpisa v posamezni pravni ureditvi se to lahko doseže z omejitvijo dostopa do ali uporabe revizorjevega poročila. V takih okoliščinah se lahko odstavek poročila, na katerega se sklicuje odstavek 14, razširi tako, da vključuje te druge zadeve in ima ustrezno prilagojen naslov (glej zglede v Dodatku k temu MSR-ju).

[26] MSR 706 (prenovljen), odstavek 9(a).

Dodatek

(Glej odstavek A14.)

Zgledi poročil neodvisnega revizorja o računovodskih izkazih za poseben namen

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu z določbami o računovodskem poročanju v pogodbi (za namene tega zgleda: okvir skladnosti).
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu z davčno-računovodsko podlago pravnega reda X (za namene tega zgleda: okvir skladnosti).
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov kotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu s predpisi o računovodskem poročanju, ki jih je izdal regulator (za namene tega zgleda: okvir poštene predstavitve).

Zgled 1: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu z določbami o računovodskem poročanju v pogodbi (za namene tega zgleda: okvir skladnosti)

Vključene so naslednje okoliščine:

- **poslovodstvo organizacije je pripravilo računovodske izkaze v skladu z določbami o računovodskem poročanju v pogodbi (to je z okvirom za poseben namen), da bi izpolnilo določbe te pogodbe; poslovodstvo ne more izbirati okvir računovodskega poročanja;**
- **primeren okvir računovodskega poročanja je okvir skladnosti;**
- **revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov za splošen namen ni bilo izdano;**
- **pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR-ju 210;**
- **revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov, ustrezno neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje;**
- **ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;**
- **na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor sklenil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570;**
- **razširjanje in uporaba revizorjevega poročila sta omejeni;**
- **od revizorja se ne zahteva in se ni odločil, da bo obveščal o ključnih revizijskih zadevah v skladu z MSR-jem 701;**
- **revizor ni pridobil drugih informacij (zahteve prenovljenega MSR-ja 720 ne veljajo);**
- **osebe, odgovorne za nadzor postopkov računovodskega poročanja, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;**

- **revizor nima nobenih drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Mnenje

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter 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 Družbe za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z določbami o računovodskem poročanju dela Z pogodbe z dne 1. januarja 20X1 med Družbo in družbo DEF (»pogodba«).

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* tega poročila. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane Družbe [*država*] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Poudarjanje zadeve – podlaga računovodenja in omejitev razširjanja in uporabe

Opozarjamo na Pojasnilo X k računovodskim izkazom, v katerem je opisana podlaga računovodenja. Računovodski izkazi so pripravljeni, da pomagajo Družbi pri izpolnjevanju določb o računovodskem poročanju v pogodbi, na katero se sklicujemo zgoraj. Rezultat tega je, da računovodski izkazi morda niso primerni za drug namen. Naše poročilo je namenjeno samo za Družbo in družbo DEF, stranke, ki niso Družba ali družba DEF, ga ne smejo razširjati ali uporabljati. V zvezi s to zadevo naše mnenje ni prilagojeno.

Odgovornost poslovodstva in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze[27]

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov v skladu z določbami o računovodskem poročanju v delu Z pogodbe in za tàko notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, 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 v Družbi.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša cilja sta pridobitev sprejemljivega zagotovila, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdaja revizorjevega poročila, 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 lahko nastanejo 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.

Odstavek 41(b) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) prenovljenega MSR-ja 700 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 njegovo poročilo, če opis na spletnem mestu obravnava in ni neskladen z navedenim opisom revizorjeve odgovornosti.

[27] V vseh teh zgledih računovodskih poročil utegne biti potrebno nadomestiti izraza poslovodstvo in pristojni za upravljanje z drugim izrazom, primernem v kontekstu pravnega reda posamezne države.

Kot del revizije v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost med revizijo. Prav tako:

- opredelimo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke kot odziv na taka tveganja in pridobimo revizijske dokaze, ki so zadostni in ustrezni, da 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 lahko prevara vključuje tajno dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitve ali razveljavitev notranjega kontroliranja;
- pridobimo znanje o notranjem kontroliranju, ki je pomembno za revizijo, da bi oblikovali revizijske postopke, ki so ustrezni v danih okoliščinah, vendar pa ne za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja organizacije;[28]
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki jih pripravi poslovodstvo;
- ugotavljamo ustreznost uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje s strani poslovodstva in/ali na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov obstaja pomembna negotovost v povezavi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo bistveni dvom glede sposobnosti Družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če presodimo, da obstaja pomembna negotovost, moramo v poročilu opozoriti na s tem povezana razkritja v računovodskih izkazih ali prilagoditi mnenje, če so taka razkritja neustrezna. Naše presoje temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila. Vendar pa nadaljnji dogodki ali okoliščine lahko povzročijo, da Družba preneha delovati kot delujoče podjetje.

S pristojnimi za upravljanje se med drugimi zadevami pogovorimo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, ki jih ugotovimo med revizijo.

[28] Ta stavek bi bil prilagojen glede na okoliščine, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo računovodskih izkazov.

[*Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določenem pravnem redu.*]

[*Revizorjev naslov*] [Mesti datuma in naslova sta zamenjani.]

[*Datum*]

Zgled 2: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu z davčno-računovodsko podlago v pravnem redu X (za namene tega zgleda: okvir skladnosti)

Vključene so naslednje okoliščine:

- **revizija celote računovodskih izkazov, ki jih je pripravilo poslovodstvo družbe v skladu z davčno-računovodskimi podlagami pravnega reda X (to je z okvirom za poseben namen), da bi pomagalo družbenikom pri pripravi posameznih davčnih napovedi; poslovodstvo nima možnosti izbire okvira računovodskega poročanja;**
- **primeren okvir računovodskega poročanja je okvir skladnosti;**
- **pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR-ju 210;**
- **revizor je sklenil ustrezno neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov;**
- **ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;**
- **na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570;**
- **razširjanje in uporaba revizorjevega poročila sta omejeni;**
- **od revizorja se ne zahteva in se ni odločil ključnih revizijskih zadev sporočiti v skladu z MSR-ji 701;**
- **revizor ni pridobil drugih informacij (tj. zahteve prenovljenega MSR-ja 720 ne veljajo);**
- **osebe, odgovorne za nadzor postopkov računovodskega poročanja, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;**
- **revizor nima nobenih drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji ali drugem predpisu.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Mnenje

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

Po našem mnenju so priloženi računovodski izkazi Družbe za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu [opišite ustrezni zakon o davku na dohodek] v pravnem redu X.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je nadalje opisana v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* tega poročila. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskega izkaza, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane Družbe v [*država*] in smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Poudarjanje zadeve – podlaga računovodenja in omejitev razširjanja in uporabe

Opozarjamo na Pojasnilo X k računovodskim izkazom, v katerem je opisana podlaga računovodenja. Računovodski izkazi so pripravljeni, da pomagajo družbenikom pri pripravi posameznih davčnih napovedi. Rezultat tega je, da računovodski izkazi morda niso primerni za drug namen. Naše poročilo je namenjeno samo za Družbo in njene družbenike in se ga ne sme razširjati drugim strankam, ki niso družba ali njeni družbeniki. V zvezi s to zadevo naše mnenje ni prilagojeno.

Odgovornost poslovodstva in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze[29]

[29] V vseh teh zgledih računovodskih poročil utegne biti potrebno nadomestiti izraza poslovodstvo in pristojni za upravljanje z drugim izrazom, primernem v kontekstu pravnega reda posamezne države.

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo teh računovodskih izkazov v skladu z davčno-računovodsko podlago v pravni ureditvi X in za tàko notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, 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 postopkov računovodskega poročanja v Družbi

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša cilja sta pridobitev sprejemljivega zagotovila, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake in izdaja revizorjevega poročila, 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 lahko nastanejo 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.

Odstavek 41(b) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) prenovljenega MSR-ja 700 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 z navedenim opisom njegove odgovornosti.

Kot del revizije v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost med revizijo. Prav tako:

- opredelimo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke kot odziv na taka tveganja in pridobimo revizijske dokaze, ki so zadostni in ustrezni, da 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 lahko prevara vključuje tajno

dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitve ali razveljavitev notranjega kontroliranja;

- pridobimo znanje o notranjem kontroliranju, ki je pomembno za revizijo, da bi oblikovali revizijske postopke, ki so ustrezni v danih okoliščinah, vendar pa ne za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja organizacije;[30]
- ugotavljamo ustreznost uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje s strani poslovodstva in ali na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov obstaja pomembna negotovost v povezavi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo bistveni dvom glede sposobnosti Družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če presodimo, da obstaja pomembna negotovost, moramo v poročilu opozoriti na s tem povezana razkritja v računovodskih izkazih ali prilagoditi mnenje, če so taka razkritja neustrezna. Naše presoje temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila. Vendar pa nadaljnji dogodki ali okoliščine lahko povzročijo, da Družba preneha delovati kot delujoče podjetje;
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki jih pripravi poslovodstvo;

S pristojnimi za upravljanje se med drugimi zadevami pogovorimo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, ki jih ugotovimo med revizijo.

[*Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določenem pravnem redu.*]

[*Revizorjev naslov*] [Mesti datuma in naslova sta zamenjani.]

[*Datum*]

[30] 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.

Zgled 3: revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov kotirajoče organizacije, pripravljenih v skladu s predpisi o računovodskem poročanju, ki jih je izdal regulator (za namene tega zgleda: okvir poštene predstavitve).

Vključene so naslednje okoliščine:

- **poslovodstvo organizacije je pripravilo revizijo računovodskih izkazov kotirajoče organizacije v skladu s predpisi o računovodskem poročanju, ki jih je izdal regulator (to je z okvirom za poseben namen), da bi izpolnilo zahteva regulatorja; poslovodstvo nima možnosti izbire okvira računovodskega poročanja;**
- **primeren okvir računovodskega poročanja je 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 mnenje ustrezno neprilagojeno (tj. »čisto«);**
- **ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;**
- **na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR-jem 570. Razkritje pomembne negotovosti v računovodskih izkazih je primerno;**
- **razširjanje ali uporaba revizorjevega poročila ni omejeno;**
- **regulator zahteva, da revizor obvešča o ključnih revizijskih zadevah v skladu z MSR-jem 701;**
- **odstavek o drugi zadevi se sklicuje na dejstvo, da je revizor izdal tudi poročilo o računovodskih izkazih, ki jih je pripravila družba ABC za isto obdobje v skladu z okvirom za splošen namen;**
- **revizor je ugotovil, da ni drugih informacij (tj. zahteve prenovljenega MSR-ja 720 ne veljajo);**

- **osebe, odgovorne za nadzor postopkov računovodskega poročanja, se razlikujejo od oseb odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;**
- **revizor nima nobenih drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji ali drugem predpisu.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Delničarjem družbe ABC ali ustreznemu naslovniku]

Mnenje

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

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj (ali *so resničen in pošten prikaz finančnega položaja*) Družbe na dan 31. decembra 20X1 v skladu z določbami računovodskega poročanja dela Y predpisa Z.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je nadalje opisana v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* tega poročila. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskega izkaza, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane Družbe v [*država*] in smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Poudarjanje zadeve – podlaga računovodenja

Opozarjamo na Pojasnilo X k računovodskim izkazom, v katerem je opisana podlaga računovodenja. Računovodski izkazi so pripravljeni, da pomagajo Družbi pri izpolnjevanju zahtev regulatorja DEF. Rezultat tega je, da računovodski izkazi morda niso primerni za drug namen.

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 celote in pri oblikovanju našega mnenja o njih in ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah. Poleg zadeve, opisane v pomembni negotovosti v zvezi z delom o delujočem podjetju, smo določili, da so spodaj opisane zadeve ključne revizijske zadeve, o katerih je treba obvestiti v tem poročilu.

[Opis vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR-jem 701, kot se uporablja v tej reviziji.]

Druga zadeva

Družba je pripravila celoto računovodskih izkazov za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, o katerih smo izdali ločeno revizorjevo poročilo za delničarje Družbe na dan 31. marca 20X2.

Odgovornost poslovodstva in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze[31]

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z določbami o računovodskem poročanju v delu Y predpisa Z[32] in za tàko notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, 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 postopkov računovodskega poročanja v družbi.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[31] Ali drugi izrazi, ki so primerni v kontekstu pravnega reda posamezne države.

[32] Kjer je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z določbami o računovodskem poročanju v delu Y predpisa Z, in za tàko ...«

Naša cilja sta pridobitev sprejemljivega zagotovila, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdaja revizorjevega poročila, 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 lahko nastanejo 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.

Odstavek 41(b) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) prenovljenega MSR-ja 700 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.

Kot del revizije v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost med revizijo. Prav tako:

- opredelimo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke kot odziv na taka tveganja in pridobimo revizijske dokaze, ki so zadostni in ustrezni, da 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 lahko prevara vključuje tajno dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitve ali razveljavitev notranjega kontroliranja;
- pridobimo znanje o notranjem kontroliranju, ki je pomembno za revizijo, da bi oblikovali revizijske postopke, ki so ustrezni v danih okoliščinah, vendar pa ne za namen izražanja mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja organizacije;[33]

[33] 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.

- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki jih pripravi poslovodstvo;
- ugotavljamo ustreznost uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje s strani poslovodstva in ali na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov obstaja pomembna negotovost v povezavi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo bistveni dvom glede sposobnosti Družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če presodimo, da obstaja pomembna negotovost, moramo v poročilu opozoriti na s tem povezana razkritja v računovodskih izkazih ali prilagoditi mnenje, če so taka razkritja neustrezna. Naše presoje temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila. Vendar pa nadaljnji dogodki ali okoliščine lahko povzročijo, da Družba preneha delovati kot delujoče podjetje;
- ovrednotimo celotno predstavitev, sestavo in vsebino računovodskega izkaza, vključno z razkritji, in ali računovodski izkaz predstavlja osnovne posle in dogodke na način, ki dosega pošteno predstavitev.

S pristojnimi za upravljanje se med drugimi zadevami pogovorimo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, ki jih ugotovimo med revizijo.

Pristojnim za upravljanje prav tako zagotovimo izjavo, da izpolnjujemo ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti in z njimi komuniciramo o vseh razmerjih in drugih zadevah, za katere se lahko utemeljeno domneva, da vplivajo na našo neodvisnost, in kadar je to primerno, o ukrepih, sprejetih za odpravo nevarnosti ali uporabljenih varovalih.

Izmed zadev, o katerih obvestimo pristojne za upravljanje, določimo take zadeve, ki so najbistvenejše pri reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje in so zato ključne revizijske zadeve. Te zadeve opišemo v revizijskem poročilu, če zakon ali drug predpis ne nasprotuje javnemu razkritju zadeve ali kadar v izjemno redkih okoliščinah določimo, da se o zadevi ne obvešča v poročilu, ker bi lahko razumno pričakovali, da bi škodljive posledice takega ravnanja presegle koristi javnega interesa takega obveščanja.

Partner, zadolžen za posel revidiranja, katerega rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je [*ime*].

[*Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določenem pravnem redu.*]

[*Revizorjev naslov*] [Mesti datuma in naslova sta zamenjani.]

[*Datum*]