

Mednarodni standard revidiranja

MSR 510

**ZAČETNI REVIZIJSKI POSLI –
ZAČETNA STANJA**



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 510 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 510 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 510 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 510, *Initial Audit Engagements – Opening Balances*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 510 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 510 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 510 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 510 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

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

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 510**ZAČETNI REVIZIJSKI POSLI –
ZAČETNA STANJA**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Datum uveljavitve	2
Cilj	3
Opredelitev pojmov	4
Zahteve	
Revizijski postopki	5–9
Revizijski sklepi in poročanje	10–13
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Revizijski postopki	A1–A7
Revizijski sklepi in poročanje	A8–A9
Dodatek: Zgleda revizorjevih poročil s prilagojenimi mnenji	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost v zvezi z začetnimi stanji v začetnem revizijskem poslu. Poleg zneskov v računovodskih izkazih začetna stanja vključujejo zadeve, za katere se zahteva razkritje in so obstajale na začetku obdobja, kot so pogojne postavke in obveze. Kadar vključujejo računovodski izkazi primerjalne računovodske informacije, veljajo tudi zahteve in navodila iz MSR 710.¹ MSR 300² vsebuje dodatne zahteve in navodila v zvezi z dejavnostmi pred začetkom začetne revizije.

Datum uveljavitve

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

Cilj

3. Pri izvajanju začetnega revizijskega posla je glede začetnih stanj revizorjev cilj, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali:
 - a) začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze tekočega obdobja, in
 - b) so bile ustrezne računovodske usmeritve, ki se izražajo v začetnih stanjih, dosledno uporabljene v računovodskih izkazih tekočega obdobja, oziroma ali so njihove spremembe pravilno upoštevane in ustrezno predstavljene in razkrite v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Opredelitev pojmov

4. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) Začetni revizijski posel – revizijski posel, pri katerem:
 - i) so računovodski izkazi revidirani prvič ali

¹ MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi.*

² MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.*

- ii) je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor.
- b) Začetna stanja – tista stanja na kontih, ki obstajajo na začetku obdobja. Začetna stanja temeljijo na končnih stanjih prejšnjega obdobja ter odsevajo učinke poslov in dogodkov iz prejšnjih obdobj in računovodskih usmeritev, uporabljenih v prejšnjem obdobju. Začetna stanja vključujejo tudi zadeve, ki so obstajale ob začetku obdobja in zahtevajo razkritje, kot so na primer pogojne postavke in obveze.
- c) Prejšnji revizor – revizor iz drugega revizijskega podjetja, ki je revidiral računovodske izkaze organizacije v predhodnem obdobju in ga je nadomestil sedanji revizor.

Zahteve

Revizijski postopki

Začetna stanja

5. Revizor prebere zadnje razpoložljive računovodske izkaze, če obstajajo, in poroči prejšnjega revizorja o njih, če obstaja, da pridobi informacije, ki so pomembne za začetna stanja, vključno z razkritji.
6. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze tekočega obdobja, tako da: (Glej odstavka A1–A2.)
 - a) ugotovi, ali so bila končna stanja prejšnjega obdobja pravilno prenesena v tekoče obdobje, oziroma, ali so bila prilagojena, kjer je to ustrezno,
 - b) ugotovi, ali začetna stanja odražajo uporabo ustreznih računovodskih usmeritev, in
 - c) opravi enega ali več postopkov od naslednjih: (Glej odstavke A3–A7.)
 - i) če so bili računovodski izkazi predhodnega leta revidirani, pregleda delovno gradivo prejšnjega revizorja, da pridobi dokaze glede začetnih stanj,

- ii) ovrednoti, ali revizijski postopki, opravljeni v tekočem obdobju, zagotavljajo dokaze, ki so pomembni za začetna stanja, ali
 - iii) opravi posebne revizijske postopke, da pridobi dokaze glede začetnih stanj.
7. Če revizor pridobi revizijske dokaze, da začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki bi lahko pomembno vplivale na računovodske izkaze tekočega obdobja, izvede take dodatne revizijske postopke, kot je v danih okoliščinah primerno, da določi njihov učinek na računovodske izkaze tekočega obdobja. Če revizor ugotovi, da take napačne navedbe obstajajo v računovodskih izkazih tekočega obdobja, revizor obvesti o napačnih navedbah ustrezno raven posloводства in pristojne za upravljanje v skladu z MSR 450.³

Doslednost računovodskih usmeritev

8. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so bile računovodske usmeritve, ki se izražajo v začetnih stanjih, dosledno uporabljene v računovodskih izkazih tekočega obdobja in ali so bile spremembe v računovodskih usmeritvah pravilno upoštewane in ustrezno predstavljene in razkrite v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Pomembne informacije v poročilu prejšnjega revizorja

9. Če je računovodske izkaze predhodnega obdobja revidiral prejšnji revizor in je bilo mnenje prilagojeno, revizor ovrednoti učinek zadeve, zaradi katere je prišlo do prilagoditve, pri ocenitvi tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih tekočega obdobja v skladu z MSR 315.⁴

³ MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavka 8 in 12.

⁴ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*.

Revizijski sklepi in poročanje*Začetna stanja*

10. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj, izrazi mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje o računovodskih izkazih, kot je ustrezno v skladu z MSR 705.⁵ (Glej odstavek A8.)
11. Če revizor ugotovi, da začetna stanja vsebujejo napačno navedbo, ki pomembno vpliva na računovodske izkaze tekočega obdobja, in učinek te napačne navedbe ni pravilno upoštevan ali ni ustrezno predstavljen ali razkrit, revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je ustrezno v skladu z MSR 705.

Doslednost računovodskih usmeritev

12. Če revizor ugotovi, da:
 - a. računovodske usmeritve tekočega obdobja niso dosledno uporabljene v zvezi z začetnimi stanji v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja ali
 - b. sprememba v računovodskih usmeritvah ni pravilno upoštevana ali ni ustrezno predstavljena ali razkrita v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja,izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je ustrezno v skladu z MSR 705.

Prilagoditev mnenja v poročilu prejšnjega revizorja

13. Če je mnenje prejšnjega revizorja glede računovodskih izkazov prejšnjega obdobja vsebovalo prilagoditev revizorjevega mnenja, ki še vedno velja in je pomembna za računovodske izkaze tekočega obdobja, revizor prilagodi revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih tekočega obdobja v skladu z MSR 705 in MSR 710. (Glej odstavek A9.)

⁵ MSR 705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Revizijski postopki

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (Glej odstavek 6.)

- A1. V javnem sektorju lahko obstajajo zakonske ali regulativne omejitve glede informacij, ki jih sedanji revizor lahko pridobi od prejšnjega revizorja. Če je na primer organizacija javnega sektorja, ki jo je prej revidiral z zakonom določen revizor (na primer glavni revizor ali druga primerno usposobljena oseba, imenovana v njegovem imenu), privatizirana, utegne biti obseg dostopa do delovnega gradiva ali drugih informacij, ki jih z zakonom določen revizor lahko da novo imenovanemu revizorju iz zasebnega sektorja, omejen z zakoni ali drugimi predpisi o varovanju zasebnosti in tajnosti. Kadar je tako obveščanje ovirano, bo morda treba pridobiti revizijske dokaze na drug način; če pa zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ni mogoče dobiti, je treba razmisliti, kako to učinkuje na revizorjevo mnenje.
- A2. Če z zakonom določen revizor odda revizijo organizacije javnega sektorja v izvajanje revizijskemu podjetju zasebnega sektorja in z zakonom določen revizor v ta namen imenuje revizijsko podjetje, ki ni revidiralo računovodskih izkazov subjekta javnega sektorja tudi v predhodnem obdobju, se to za revizorja, določenega z zakonom, običajno ne šteje za spremembo revizorjev. Odvisno od narave dogovora o oddaji posla zunanjemu izvajalcu pa je z vidika revizorja iz zasebnega sektorja tak revizijski posel glede izpolnjevanja revizorjevih nalog mogoče obravnavati kot začetni revizijski posel, in zato zanj velja ta MSR.

Začetna stanja (Glej odstavek 6(c).)

- A3. Vrsta in obseg revizijskih postopkov, potrebnih za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj, sta odvisna od zadev, kot so:
- računovodske usmeritve, po katerih se organizacija ravna;
 - narava saldov na kontih, vrste poslov in razkritja ter tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih tekočega obdobja;

- bistvenost začetnih stanj, ki se nanaša na računovodske izkaze tekočega obdobja;
 - ali so bili računovodski izkazi predhodnega obdobja revidirani, in če so bili, ali je bilo mnenje prejšnjega revizorja prilagojeno.
- A4. Če je računovodske izkaze predhodnega obdobja revidiral prejšnji revizor, lahko revizor morda pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede začetnih stanj s pregledom delovnega gradiva prejšnjega revizorja. Ali tak pregled zagotavlja zadostne in ustrezne revizijske dokaze, je odvisno od strokovne usposobljenosti in neodvisnosti prejšnjega revizorja.
- A5. Medsebojno komuniciranje sedanjega revizorja in prejšnjega revizorja usmerjajo ustrezne etične in strokovne zahteve.
- A6. Za kratkoročna sredstva in obveznosti je nekatere revizijske dokaze o začetnih stanjih mogoče pridobiti v okviru revizijskih postopkov za tekoče obdobje. Izterjava (plačilo) začetnih odprtih terjatev do kupcev (obveznosti do dobaviteljev) v tekočem obdobju bo na primer zagotovila nekaj revizijskih dokazov o njihovem obstoju, pravicah in obveznostih, popolnosti in vrednotenju na začetku obdobja. Pri zalogah pa revizijski postopki tekočega obdobja za ugotavljanje končnega stanja zalog dajejo le malo revizijskih dokazov o obstoječih zalogah na začetku obdobja. Zato utegnejo biti potrebni dodatni revizijski postopki in eno ali več od naslednjih dejanj lahko zagotovi zadostne in ustrezne revizijske dokaze:
- opazovanje fizičnega štetja sedanjih zalog in njegova uskladitev z začetnimi količinami zalog;
 - izvedba revizijskih postopkov za vrednotenje postavk v začetnih zalogah;
 - izvedba revizijskih postopkov, povezanih z bruto dobičkom in časovnim presekom.
- A7. Za dolgoročna sredstva in obveznosti, kot so na primer nepremičnine in oprema, naložbe in dolgoročni dolgovi, je nekaj revizijskih dokazov mogoče pridobiti s proučevanjem računovodskih evidenc in drugih informacij, na katerih temeljijo začetna stanja. V nekaterih primerih revizor lahko pridobi nekatere revizijske dokaze za začetna stanja s

potrditvijo drugih strank, na primer za dolgoročne dolgove in naložbe. V drugih primerih pa bo morda moral revizor izvesti dodatne revizijske postopke.

Revizijski sklepi in poročanje

Začetna stanja (Glej odstavek 10.)

A8. MSR 705 postavlja zahteve in daje navodila o okoliščinah, katerih posledica je prilagoditev revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih, o vrsti mnenja, ki je v takih okoliščinah ustrezno, in o vsebini revizorjevega poročila, kadar je revizorjevo mnenje prilagojeno. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnega stanja, je posledica tega lahko ena od naslednjih prilagoditev mnenja v revizorjevem poročilu:

- a. mnenje s pridržki ali zavrnitev mnenja, kot je glede na okoliščine ustrezno, ali
- b. če ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom, mnenje, ki vsebuje pridržke, oziroma zavrnitev mnenja za izide poslovanja in denarne tokove, kjer je to ustrezno, in neprilagojeno mnenje glede finančnega stanja.

V Dodatku sta prikazana zgleda revizorjevega poročila.

Prilagoditev mnenja v poročilu prejšnjega revizorja (Glej odstavek 13.)

A9. V nekaterih situacijah se prilagoditev mnenja prejšnjega revizorja morda ne bo nanašala na mnenje o računovodskih izkazih tekočega obdobja in ne bo pomembna zanj. Tak je na primer lahko primer omejitve področja v prejšnjem obdobju, vendar se je zadeva, ki je bila razlog za to omejitev, v tekočem obdobju uredila.

Dodatek

(Glej odstavek A8.)

Zgleda revizorjevih poročil s prilagojenimi mnenji**Zgled 1:**

Med okoliščinami, opisanimi v odstavku A8(a), so med drugimi tudi:

- **Revizor ni opazoval štetja fizičnih zalog na začetku tekočega obdobja in ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog.**
- **Možni učinki dejstva, da revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog, se štejejo za pomembne, vendar ne za vseobsegajoče dejavnike za poslovni izid in denarne tokove organizacije.⁶**
- **Finančno stanje ob koncu leta je prikazano pošteno.**
- **V dani pravni ureditvi zakon in predpis prepovedujeta, da bi revizor izrazil mnenje s pridržki glede poslovnega izida in denarnih tokov in neprilagojeno mnenje glede finančnega položaja.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezni naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih⁷

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz

⁶ Če so morebitni učinki po revizorjevi presoji pomembni in vseobsegajoči za poslovni izid in denarne tokove organizacije, bi revizor zavrnil, da izrazi mnenje o poslovnem izidu in denarnih tokovih.

⁷ Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

Odgovornost posloводства⁸ za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja⁹ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

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

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem¹⁰ računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega

⁸ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

⁹ Kjer je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: "Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ..."

¹⁰ V primeru iz opombe 9 se besedilo lahko glasi: "Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije."

kontroliranja organizacije.¹¹ Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

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

Osnova za mnenje s pridržki

Za revizorje družbe smo bili imenovani 30. junija 20X1 in zato nismo opazovali štetja fizičnih zalog na začetku leta. Prav tako se o količini zalog na dan 31. decembra 20X0 nismo mogli zadovoljivo prepričati na druge možne načine. Ker začetne zaloge vplivajo na ugotavljanje poslovnega izida in denarnih tokov, nismo mogli ugotoviti, ali bi bile morda potrebne prilagoditve glede dobička za leto poročanja v izkazu poslovnega izida in čistih denarnih tokov poslovanja v izkazu denarnih tokov.

Mnenje s pridržki

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

Druga zadeva

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

¹¹ V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: "Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke." V primeru iz opombe 9 se ta stavek lahko glasi: "Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke."

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

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

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 2:

Med okoliščinami, opisanimi v odstavku A8(b), so med drugimi tudi:

- Revizor ni opazoval štetja fizičnih zalog na začetku tekočega obdobja in ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog.
- Možni učinki dejstva, da revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog se štejejo za pomembne, vendar ne za vseobsegajoče dejavnike za poslovni izid in denarne tokove organizacije.¹²
- Finančno stanje ob koncu leta je prikazano pošteno.
- Mnenje, ki vsebuje pridržke glede poslovnega izida in denarnih tokov in je neprilagojeno glede finančnega stanja, se v danih okoliščinah šteje za primerno.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezni naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih¹³

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

¹² Če so morebitni učinki po revizorjevi presoji pomembni in vseobsegajoči za poslovni izid in denarne tokove organizacije, bi revizor zavrnil, da izrazi mnenje o poslovnem izidu in denarnih tokovih

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

Odgovornost posloводства¹⁴ za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja¹⁵ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

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

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim predstavljanjem¹⁶ računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.¹⁷ Revizija vključuje tudi ovrednotenje

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

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

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

¹⁷ V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: "Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje

ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše neprilagojeno mnenje o finančnem položaju in naše revizijsko mnenje s pridržki o poslovnem izidu in denarnih tokovih.

Osnova za mnenje s pridržki o poslovnem izidu in denarnih tokovih

Za revizorje družbe smo bili imenovani 30. junija 20X1 in tako nismo opazovali štetja fizičnih zalog na začetku leta. Prav tako se o količini zalog na dan 31. decembra 20X0 nismo mogli zadovoljivo prepričati na druge možne načine. Ker začetne zaloge vplivajo na ugotavljanje poslovnega izida in denarnih tokov, nismo mogli ugotoviti, ali bi bile morda potrebne prilagoditve glede dobička za leto poročanja v izkazu poslovnega izida in čistih denarnih tokov poslovanja v izkazu denarnih tokov.

Mnenje s pridržki o poslovnem izidu in denarnih tokovih

Razen morebitnih učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljata (ali *sta resničen in pošten prikaz*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) družbe ABC za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Mnenje o finančnem položaju

Po našem mnenju bilanca stanja v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja (ali *je resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke." V primeru iz opombe 15 se ta stavek lahko glasi: "Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke."

Druga zadeva

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

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

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

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]