

Mednarodni standard revidiranja

MSR 805

**POSEBNE PRESOJE – REVIZIJE
POSAMEZNIH
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN
DOLOČENIH SESTAVIN,
KONTOV ALI POSTAVK
RAČUNOVODSKEGA IZKAZA**



International Federation
of Accountants

Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin MSR 805

Ta MSR 805 – *Posebne presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza*, 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 805 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 805 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 805 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 805, Special Considerations— Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement, 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 805 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 805 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 805 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 805 © 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 805

**POSEBNE PRESOJE – REVIZIJE
POSAMEZNIH RAČUNOVODSKIH
IZKAZOV IN DOLOČENIH SESTAVIN,
KONTOV ALI POSTAVK
RAČUNOVODSKEGA IZKAZA**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1–3
Datum uveljavitve	4
Cilj	5
Opredelitev pojmov	6
Zahteve	
Presoje pri sprejemanju posla	7–9
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	10
Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem	11–17
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Področje tega MSR	A1–A4
Presoje pri sprejemanju posla	A5–A9
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	A10–A14

Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin MSR 805

Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem A15–A18

Dodatek 1: Primeri določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza

Dodatek 2: Zgledi revizorjevih poročil o posameznem računovodskem izkazu in o določenem elementu računovodskega izkaza

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 805 – *Posebne presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza* 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. Mednarodni standardi revidiranja (MSR) 100–700 se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov in jih je treba okoliščinam ustrezno prilagoditi, kadar so uporabljeni za revizije drugih računovodskih informacij iz preteklosti. Ta MSR obravnava posebne presoje pri uporabi teh MSR za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza. Posamezen računovodski izkaz ali določena sestavina, konto ali postavka računovodskega izkaza je lahko pripravljen v skladu z okvirom za splošen ali poseben namen. Če je pripravljen v skladu z okvirom za poseben namen, se za revizijo uporabi tudi MSR 800¹. (Glej odstavke A1–A4.)
2. Ta MSR se ne uporablja za poročilo revizorja sestavnega dela, ki ga ta izda kot izid opravljenega dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela na zahtevo delovne skupine za revizijo konsolidacije za namene revizije računovodskih izkazov skupine (glej MSR 600²).

¹ MSR 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*.

² MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*.

MSR 805 Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin

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

Datum uveljavitve

4. Ta MSR velja za revizije posameznih računovodskih izkazov ali določenih sestavin, kontov ali postavk za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje. V primeru revizij posameznih računovodskih izkazov ali določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza, ki je pripravljen na določen datum, velja ta MSR za revizije takih informacij, pripravljenih 14. decembra 2010 ali kasneje.

Cilj

5. Revizorjev cilj pri uporabi MSR za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza je posvetiti ustrezno pozornost posebnim presojam, ki so pomembne pri:
 - a) sprejemanju posla,
 - b) načrtovanju in izvajanju posla ter
 - c) oblikovanju mnenja in poročanju o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini, kontu ali postavki računovodskega izkaza.

Opredelitev pojmov

6. Za namene tega MSR sklicevanje na:
 - a) »sestavino računovodskega izkaza« ali »sestavino« pomeni »sestavino, konto ali postavko računovodskega izkaza«;
 - b) »Mednarodne standarde računovodskega poročanja« pomeni Mednarodne standarde računovodskega poročanja, ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde; in
 - c) posamezen računovodski izkaz ali določeno sestavino računovodskega izkaza vključuje tudi ustrezna pojasnila; običajno obsegajo ustrezna pojasnila povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije, pomembne za računovodski izkaz ali sestavino.

Zahteve

Presoje pri sprejemanju posla

Uporaba MSR

7. MSR 200 zahteva, da revizor ravna v skladu z vsemi MSR, ki so ustrezni za neko revizijo.³ V primeru revizije posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza velja ta zahteva ne glede to, ali je revizor zadolžen tudi za opravljanje revizije celote računovodskih izkazov organizacije ali ne. Če revizor ni zadolžen tudi za opravljanje revizije celote računovodskih izkazov organizacije, ugotovi, ali je revizija posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskih izkazov izvedljiva v skladu z MSR. (Glej odstavek A5–A6.)

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja

8. MSR 210 zahteva od revizorja, da določi sprejemljivost okvira računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov.⁴ Pri reviziji posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza to vključuje ugotovitev, ali bo posledica uporabe okvira računovodskega poročanja predstavitev, ki zagotavlja ustrezna razkritja, da omogoči predvidenim uporabnikom razumeti tako posredovane informacije v računovodskem izkazu ali sestavini kot tudi učinek pomembnih poslov in dogodkov na posredovane informacije v računovodskem izkazu ali sestavini. (Glej odstavek A7.)

Oblika mnenja

9. MSR 210 zahteva, da dogovorjeni pogoji za revizijski posel vključujejo pričakovano obliko vseh poročil, ki jih bo izdal revizor.⁵ Pri reviziji posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza revizor prouči, ali je pričakovana oblika mnenja okoliščinam primerna. (Glej odstavek A8–A9.)

³ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 18.

⁴ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 6(a).

⁵ MSR 210, odstavek 10(e).

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije

10. MSR 200 navaja, da so MSR napisani za kontekst revizije računovodskih izkazov; glede na okoliščine jih je treba ustrezno prilagoditi, kadar se uporabljajo za revizije drugih računovodskih informacij iz preteklosti.^{6,7} Pri načrtovanju in izvajanju revizije posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza revizor prilagodi vse MSR, ki so ustrezni za revizijo, kot je v danih okoliščinah posla potrebno. (Glej odstavke A10–A14.)

Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem

11. Pri oblikovanju mnenja in poročanju o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza uporabi revizor zahteve iz MSR 700⁸, prilagojene, kot je potrebno v danih okoliščinah posla. (Glej odstavke A15–A16.)

Poročanje o celoti računovodskih izkazov organizacije in o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskih izkazov

12. Če revizor prevzame posel in poroča o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza v povezavi s poslom revidiranja celote računovodskih izkazov organizacije, izrazi ločeno mnenje za vsak posel posebej.
13. Revidiran posamezen računovodski izkaz ali določena sestavina računovodskega izkaza se lahko objavi skupaj z revidirano celoto računovodskih izkazov organizacije. Če revizor ugotovi, da predstavitev posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza ni ustrezno razmejena od celote računovodskih izkazov, zahteva od posloводства, da predstavitev popravi. Prav tako v skladu z odstavkoma 15 in 16 revizor izrazi ločeni mnenji o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza in o celoti računovodskih izkazov. Revizor ne izda revizorjevega poročila, ki vsebuje mnenje o

⁶ MSR 200, odstavek 2.

⁷ MSR 200, odstavek 13(f) pojasnjuje, da izraz »računovodski izkazi« običajno pomeni celoto računovodskih izkazov, kot jo določajo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja.

⁸ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*.

Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin MSR 805

posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza, dokler ni zadovoljen z razmejitvijo.

Prilagojeno mnenje, odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije

14. Če je mnenje v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije prilagojeno ali pa poročilo vsebuje odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi, določi revizor učinek, ki ga to lahko ima na revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini teh računovodskih izkazov. Po potrebi revizor prilagodi mnenje o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza ali vključi v revizorjevo poročilo odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi. (Glej odstavek A17.)
15. Če revizor sklene, da je treba izraziti odklonilno mnenje ali zavrniti mnenje o celoti računovodskih izkazov organizacije, MSR 705 revizorju ne dovoljuje v isto revizorjevo poročilo vključiti neprilagojenega mnenja o posameznem računovodskem izkazu, ki je del teh računovodskih izkazov, ali o določeni sestavini, ki je del teh računovodskih izkazov.⁹ Razlog za to je, da bi bilo neprilagojeno mnenje v nasprotju z odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja o računovodskih izkazih kot celoti. (Glej odstavek A18.)
16. Če revizor sklene, da je treba izraziti odklonilno mnenje ali zavrniti mnenje o celoti računovodskih izkazov organizacije, vendar pa glede ločene revizije določene sestavine, ki je vključena v te računovodske izkaze, kljub temu presodi, da je o tej sestavini primerno izraziti neprilagojeno mnenje, sme revizor to storiti samo, če:
 - a) to revizorju ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom,
 - b) je to mnenje izraženo v revizorjevem poročilu, ki ni objavljeno skupaj z revizorjevim poročilom, ki vsebuje odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja, in
 - c) določena sestavina ne predstavlja pomembnega dela celote računovodskih izkazov organizacije.

⁹ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 15.

17. Revizor ne izrazi neprilagojenega mnenja o posameznem računovodskem izkazu celote računovodskih izkazov, če je izrazil odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja o celoti računovodskih izkazov organizacije. To velja tudi, če revizorjevo poročilo o posamezni sestavini računovodskih izkazov ni objavljeno skupaj z revizorjevim poročilom, ki vsebuje odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja. Razlog za to je domneva, da predstavlja posamezen računovodski izkaz pomemben del teh računovodskih izkazov.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Področje tega MSR (Glej odstavek 1.)

- A1. MSR 200 opredeljuje izraz »računovodske informacije iz preteklosti« kot informacije finančne narave v zvezi z določeno organizacijo, ki izhajajo predvsem iz njene računovodske ureditve, in sicer o poslovnih dogodkih v preteklih obdobjih ali o gospodarskih razmerah ali okoliščinah v določenem času v preteklosti.¹⁰
- A2. MSR 200 opredeljuje izraz »računovodski izkazi« kot strukturirano predstavitev računovodskih informacij iz preteklosti, vključno z ustreznimi pojasnili, ki je namenjena poročanju o sredstvih ali obveznostih organizacije v določenem času ali o njihovih spremembah v obdobju v skladu z okvirom računovodskega poročanja. Izraz se običajno nanaša na celoto računovodskih izkazov, kot jih določajo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja.¹¹
- A3. MSR so napisani za kontekst revizije računovodskih izkazov;¹² kadar se uporabljajo za revizijo drugih računovodskih informacij iz preteklosti, kot sta posamezen računovodski izkaz ali določena sestavina računovodskega izkaza, jih je treba okoliščinam primerno prilagoditi. Pri tem pomaga ta MSR.

¹⁰ MSR 200, odstavek 13(g).

¹¹ MSR 200, odstavek 13(f).

¹² MSR 200, odstavek 2.

(Dodatek 1 navaja primere takih drugih računovodskih informacij iz preteklosti.)

- A4. Posel dajanja sprejemljivega zagotovila, razen revizije računovodskih informacij iz preteklosti, se izvaja v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil (MSZ, *ISAE*) 3000.¹³

Presoje pri sprejemanju posla

Uporaba MSR (Glej odstavek 7.)

- A5. 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, ki so ustrezni za revizijo. Zahteva tudi, da revizor ravna v skladu z vsako zahtevo iz posameznega MSR, 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 z izvedbo nadomestnih revizijskih postopkov, ki zagotavljajo doseganje namena take zahteve.¹⁴
- A6. Ravnanje v skladu z zahtevami MSR, ki so ustrezne za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza, utegne biti neizvedljivo, če revizor ni zadolžen tudi za revizijo celote računovodskih izkazov organizacije. V takih primerih revizor pogosto ne pozna organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, enako dobro kot revizor, ki revidira tudi celoto računovodskih izkazov organizacije. Prav tako revizor nima revizijskih dokazov o splošni kakovosti računovodskih evidenc ali drugih računovodskih informacij, ki bi jih sicer pridobil pri reviziji celote računovodskih izkazov organizacije. Zato utegne revizor potrebovati dodatne dokaze za podkrepitev dokazov, pridobljenih iz računovodskih evidenc. V primeru revizije določene sestavine računovodskega izkaza zahtevajo nekateri MSR tak obseg revizijskega dela, ki je lahko nesorazmeren glede na revidirano sestavino. Čeprav so na primer zahteve

¹³ MSZ 3000 – *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti.*

¹⁴ MSR 200, odstavki 14, 18 in 22–23.

MSR 805 Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin

MSR 570¹⁵ verjetno ustrezne za revizijo seznama terjatev do kupcev, ravnanje v skladu s temi zahtevami morda ni izvedljivo zaradi obsega zahtevanega revizijskega dela. Če revizor ugotovi, da revizija posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza v skladu z MSR morda ni izvedljiva, se lahko pogovori s poslovodstvom, ali ne bi bila primernejša druga vrsta posla.

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja (Glej odstavek 8.)

A7. Posamezni računovodski izkaz ali določena sestavina računovodskega izkaza sta lahko pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, ki temelji na okviru računovodskega poročanja, določenem s strani pooblaščenec ali priznane organizacije za standardizacijo, za pripravo celote računovodskih izkazov (na primer Mednarodnih standardih računovodskega poročanja). V takem primeru je morda treba ob ugotavljanju sprejemljivosti primernega okvira proučiti tudi, ali ta okvir vključuje vse zahteve osnovnega okvira, ki so ustrezne za predstavitev posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza na način, ki zagotavlja ustrezna razkritja.

Oblika mnenja (Glej odstavek 9.)

A8. Oblika mnenja, ki ga izrazi revizor, je odvisna od primernega okvira računovodskega poročanja in od vseh ustreznih zakonov in drugih predpisov.¹⁶ V skladu z MSR 700 revizor:¹⁷

- a) kadar izrazi neprilagojeno mnenje o celoti računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, v revizorjevem mnenju, razen če zakon ali drug predpis ne zahteva drugače, uporabi enega od naslednjih stavkov: (i) računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo ... v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja] ali (ii) računovodski izkazi so resničen in pošten prikaz ... v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja]; in
- b) kadar izrazi neprilagojeno mnenje o celoti računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom skladnosti, v

¹⁵ MSR 570 – *Delujoče podjetje*.

¹⁶ MSR 200, odstavek 8.

¹⁷ MSR 700, odstavka 35–36.

svojem mnenju navede, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja].

A9. V primeru posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza primeren okvir računovodskega poročanja morda ne obravnava izrecno predstavitev tega računovodskega izkaza ali te sestavine. Tak je lahko primer, ko primeren okvir računovodskega poročanja temelji na okviru računovodskega poročanja, določenem s strani pooblaščenca ali priznane organizacije za standardizacijo, za pripravo celote računovodskih izkazov (na primer Mednarodnih standardih računovodskega poročanja). Zato revizor prouči, ali je predvidena oblika mnenja primerna glede na primeren okvir računovodskega poročanja. Na revizorjevo presojo, ali naj v svojem poročilu uporabi izraz »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja« ali »je resničen in pošten prikaz«, lahko vplivajo naslednji dejavniki:

- ali je primeren okvir računovodskega poročanja izrecno ali posredno omejen na pripravo celote računovodskih izkazov,
- ali bo posamezen računovodski izkaz ali določena sestavina računovodskega izkaza:
 - popolnoma v skladu z vsako od tistih zahtev, ki so ustrezne za posamezen računovodski izkaz ali posamezno sestavino, ter bo predstavitev računovodskega izkaza ali sestavine vključevala ustrezna pojasnila,
 - zagotovil/zagotovila tudi razkritja, ki jih okvir izrecno ne zahteva, oziroma ali bo v izjemnih okoliščinah odstopal/odstopala od morebitne zahteve okvira, če bo to potrebno zaradi zagotavljanja poštene predstavitve.

Revizorjeva odločitev glede pričakovane oblike mnenja je stvar strokovne presoje. Nanjo lahko vpliva tudi to, ali je v posamezni pravni ureditvi splošno priznana uporaba izrazov »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja« ali »je resničen in pošten prikaz« v revizorjevem poročilu o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza, pripravljenem v skladu z okvirom poštene predstavitve.

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije (Glej odstavek 10.)

- A10. Ustreznost vsakega od MSR zahteva skrbno proučitev. Tudi če se revizija nanaša le na določeno sestavino računovodskega izkaza, so načeloma ustrezni MSR, kot so MSR 240,¹⁸ MSR 550¹⁹ in MSR 570. To pa zato, ker je lahko sestavina navedena napačno zaradi prevare, zaradi učinka poslov s povezanimi strankami ali zaradi nepravilne uporabe predpostavke o delujočem podjetju v primernem okviru računovodskega poročanja.
- A11. Poleg tega so MSR napisani za kontekst revizije računovodskih izkazov; kadar se uporabljajo za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza, jih je treba okoliščinam primerno prilagoditi.²⁰ Pisne predstavitve posloводства o celoti računovodskih izkazov bi bile na primer nadomeščene s pisnimi predstavitvami o pripravi računovodskega izkaza ali sestavine v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.
- A12. Kadar je revizija posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza povezana z revizijo celote računovodskih izkazov organizacije, revizor morda lahko za revizijo računovodskega izkaza ali sestavine uporabi revizijske dokaze, pridobljene kot del revizije celote računovodskih izkazov organizacije. Vsekakor pa MSR zahtevajo, da revizor načrtuje in izvede revizijo računovodskega izkaza ali sestavine tako, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze kot osnovo za mnenje o računovodskem izkazu ali sestavini.
- A13. Posamezni računovodski izkazi, ki sestavljajo celoto računovodskih izkazov, in mnoge sestavine teh računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi pojasnili, so medsebojno povezani. Zato morda revizor pri reviziji posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza ne bo mogel ločeno proučevati računovodskega izkaza ali sestavine. Iz tega sledi, da bo revizor morda moral izvesti

¹⁸ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.*

¹⁹ MSR 550 – *Povezane stranke.*

²⁰ MSR 200, odstavek 2.

postopke, ki se nanašajo na medsebojno povezane postavke, da bo dosegel cilj revizije.

- A14. Poleg tega utegne biti pomembnost, določena za posamezni računovodski izkaz ali določeno sestavino računovodskega izkaza, manjša, kot je pomembnost za celoto računovodskih izkazov organizacije; to bo vplivalo na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov ter na ovrednotenje nepopravljenih napačnih navedb.

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

- A15. MSR 700 zahteva, da revizor pri oblikovanju mnenja ovrednoti, ali računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti vpliv pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih posredujejo računovodski izkazi.²¹ V primeru posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza je pomembno, da računovodski izkaz ali sestavina, vključno z ustreznimi pojasnili, zagotavlja ustrezna razkritja glede na zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti tako informacije, ki jih posreduje računovodski izkaz ali sestavina, kot tudi učinek pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih posreduje računovodski izkaz ali sestavina.

- A16. Dodatek 2 k temu MSR vsebuje zglede revizorjevih poročil o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza.

Prilagojeno mnenje, odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije (Glej odstavka 14–15.)

- A17. Tudi če se prilagojeno mnenje, odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije ne nanaša na revidirani računovodski izkaz ali revidirano sestavino, utegne biti v skladu z revizorjevo domnevo primerno, da opozori na prilagoditev mnenja v odstavku o drugi zadevi v revizorjevem poročilu o računovodskem izkazu ali o sestavini, ker revizor presodi, da je to pomembno za uporabnikovo razumevanje

²¹ MSR 700, odstavek 13(e).

MSR 805 Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin

revidiranega računovodskega izkaza ali revidirane sestavine ali s tem povezanega revizorjevega poročila (glej MSR 706).²²

- A18. V revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije je dovoljeno zavrniti mnenje v zvezi z izidi poslovanja in denarnimi tokovi, kjer je to ustrezno, ter izraziti neprilagojeno mnenje v zvezi s finančnim položajem, ker je mnenje zavrnjeno le glede izidov poslovanja in denarnih tokov in ne glede računovodskih izkazov kot celote.²³

²² MSR 706 – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 6.

²³ MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, odstavek A8 in MSR 705, odstavek A16.

Dodatek 1

(Glej odstavek A3.)

Primeri določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza

- Terjatve do kupcev, popravek vrednosti zaradi dvomljivih terjatev do kupcev, zaloge, obveznost do zasebnega pokojninskega sklada iz naslova obračunanih zaslužkov, knjigovodska vrednost ugotovljivih neopredmetenih sredstev ali obveznost za »nastale, a še neprijavljene« škode v portfelju zavarovanj, vključno z ustreznimi pojasnili.
- Seznam sredstev, ki jih upravljajo zunaj organizacije, in dohodek zasebnega pokojninskega načrta, vključno z ustreznimi pojasnili.
- Popis neto vrednosti opredmetenih sredstev, vključno z ustreznimi pojasnili.
- Seznam izdatkov v zvezi z najetimi sredstvi, vključno s pojasnjevalnimi opombami.
- Seznam udeležbe v dobičku ali nagrad zaposlenim, vključno s pojasnjevalnimi opombami.

Dodatek 2

(Glej odstavek A16.)

Zgledi revizorjevih poročil o posameznem računovodskem izkazu in o določenem elementu računovodskega izkaza

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu, pripravljenem v skladu z okvirom za splošen namen (za namene tega zglada: okvir poštene predstavitve).
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu, pripravljenem v skladu z okvirom za poseben namen (za namene tega zglada: okvir poštene predstavitve).
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo o določeni sestavini, kontu ali postavki računovodskega izkaza, pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen (za namene tega zglada: okvir skladnosti).

Zgled 1:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- **revizija bilance stanja (to je posameznega računovodskega izkaza);**
- **računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z zahtevami okvira računovodskega poročanja pravne ureditve X, ki so ustrezne za pripravo bilance stanja;**
- **primeren okvir računovodskega poročanja je okvir poštene predstavitev, namenjen za izpolnitev splošnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov;**
- **pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;**
- **revizor se je odločil, da je v revizorjevem mnenju primerno uporabiti izraz »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja«.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Revidirali smo priloženo bilanco stanja družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije (odslej »računovodski izkaz«).

Odgovornost poslovodstva²⁴ za računovodski izkaz

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev tega računovodskega izkaza v skladu s tistimi zahtevami okvira računovodskega poročanja pravne ureditve X, ki so ustrezne za pripravo takega računovodskega izkaza, in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, da omogoči pripravo računovodskega izkaza, ki ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

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

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o računovodskem izkazu 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 izkaz ne vsebuje pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskem izkazu. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskem izkazu zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskega izkaza organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.²⁵ Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskega izkaza.

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

Mnenje

Po našem mnenju računovodski izkaz v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja finančni položaj družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 v skladu s tistimi zahtevami okvira računovodskega poročanja pravne ureditve X, ki so ustrezne za pripravo takega računovodskega izkaza.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

²⁵ V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskega izkaza 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 računovodskega izkaza organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

Zgled 2:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija izkaza denarnih prejemkov in izdatkov (to je posameznega računovodskega izkaza);
- računovodski izkaz je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z računovodskimi podlagami o denarnih prejemkih in izdatkih, da bi se odzvalo na zahtevo po informacijah o denarnih tokovih, prejeto od upnika; poslovodstvo ima možnost izbire okvira računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir poštene predstavitve, namenjen izpolnitvi potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov;²⁶
- revizor se je odločil, da je v revizorjevem mnenju primerno uporabiti izraz »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja«;
- dostop do revizorjevega poročila ali uporaba revizorjevega poročila nista omejena.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Revidirali smo priloženi izkaz denarnih prejemkov in izdatkov družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20X1, ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije (odslej »računovodski izkaz«). Računovodski izkaz je pripravilo poslovodstvo z uporabo računovodskih podlag o denarnih prejemkih in izdatkih, opisanih v pojasnilu X.

Odgovornost poslovodstva²⁷ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev tega računovodskega izkaza v skladu z računovodskimi podlagami o denarnih prejemkih in izdatkih, opisanih v pojasnilu X; to vključuje

²⁶ MSR 800 vsebuje zahteve in navodila o obliki in vsebini računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen.

²⁷ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

MSR 805 Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin

odločitev, da so računovodske osnove o denarnih prejemkih in izdatkih sprejemljiva podlaga za pripravo računovodskega izkaza v danih okoliščinah, in odgovornost za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskega izkaza, ki ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o računovodskem izkazu 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 izkaz ne vsebuje pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskem izkazu. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskem izkazu zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim predstavljanjem računovodskega izkaza organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije. Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskega izkaza.

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

Mnenje

Po našem mnenju računovodski izkaz v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja denarne prejemke in izdatke družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20X1, v skladu z računovodskimi podlagami o denarnih prejemkih in izdatkih, opisanimi v pojasnilu X.

Računovodske podlage

Ne da bi prilagodili naše mnenje, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskemu izkazu, ki opisuje računovodske podlage. Računovodski izkaz je pripravljen, da bi zagotovil informacijo upniku XYZ. Zato izkaz morda ni primeren za kakšen drug namen.

[Revizorjev podpis]

Posebne presoje – Revizije posameznih izkazov in sestavin MSR 805

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 3:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija obveznosti za »nastale, a še neprijavljene« škode v portfelju zavarovanj (to je sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza);
- računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu s predpisi o računovodskem poročanju, ki jih je izdal regulator, da bi izpolnilo zahteve tega regulatorja; poslovodstvo nima možnosti izbire okvira računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir skladnosti, namenjen izpolnitvi potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov;²⁸
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- dostop do revizorjevega poročila je omejen.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Revidirali smo priloženi popis obveznosti za »nastale, a še neprijavljene« škode zavarovalnice ABC na dan 31. decembra 20X1 (odslej »popis«). Popis je pripravilo poslovodstvo družbe na osnovi [opiši določbe predpisa o računovodskem poročanju, ki ga je izdal regulator].

Odgovornost poslovodstva²⁹ za popis

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo popisa v skladu z [opiši določbe predpisov o računovodskem poročanju, ki ga je izdal regulator] in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, da omogoči pripravo popisa, ki ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

²⁸ MSR 800 vsebuje zahteve in navodila o obliki in vsebini računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen.

²⁹ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o popisu 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 popis ne vsebuje pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v popisu. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v seznamu zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem popisa v organizaciji, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije. Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve popisa.

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

Mnenje

Po našem mnenju so računovodske informacije v popisu obveznosti za »nastale, a še neprijavljene« škode zavarovalnice ABC na dan 31. decembra 20X1 v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu z [opiši določbe predpisa o računovodskem poročanju, ki ga je izdal regulator].

Računovodske podlage in omejitev dostopa

Ne da bi prilagodili naše mnenje, opozarjamo na pojasnilo X k popisu, ki opisuje računovodske podlage. Popis je pripravljen, da bi omogočil zavarovalnici ABC izpolniti zahteve regulatorja DEF. Zato popis morda ni primeren za kakšen drug namen. Naše poročilo je namenjeno samo zavarovalnici ABC in regulatorju DEF ter ga ni dovoljeno posredovati drugim strankam, razen zavarovalnici ABC ali regulatorju DEF.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]