

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 701

**PRILAGODITVE POROČILA
NEODVISNEGA REVIZORJA**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2007

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način – ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače – ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

MSR 701**PRILAGODITVE POROČILA
NEODVISNEGA REVIZORJA**

(Uporablja se za revizorjeva poročila,
datirana z 31. decembrom 2006 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–4
Zadeve, ki ne vplivajo na revizorjevo mnenje	5–10
Zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje	11–15
Okoliščine, ki lahko povzročajo drugačno mnenje od mnenja brez pridržkov	16–21
Datum uveljavitve	22

Mednarodni standard revidiranja MSR 701 – Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti standarde in dati navodila za primere, ko je poročilo neodvisnega revizorja prilagojeno, ter o obliki in vsebini prilagoditev revizorjevega poročila v takšnih primerih.

2. Prenovljeni MSR 700 – Poročilo neodvisnega revizorja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen – postavlja standarde in daje navodila o obliki in vsebini poročila neodvisnega revizorja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen v skladu z okvirom računovodskega poročanja, oblikovanim za namen poštene predstavitve, kadar lahko revizor izrazi mnenje brez pridržkov in niso potrebne nobene prilagoditve revizorjevega poročila. MSR 800 – Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene – postavlja standarde in daje navodila o obliki in vsebini poročila neodvisnega revizorja pri drugih revizijskih poslih. Ta MSR opisuje, kako je besedilo revizorjevega poročila prilagojeno v naslednjih okoliščinah:

Zadeve, ki ne vplivajo na revizorjevo mnenje:

a) poudarjanje kake zadeve.

Zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje:

- a) mnenje s pridržki,
- b) zavrnitev mnenja ali
- c) odklonilno mnenje.

3. Enotnost oblike in vsebine vsake vrste prilagojenega poročila pripomore k uporabnikovemu razumevanju takšnih poročil. Zato vsebuje ta MSR predlog besedila prilagoditvenih stavkov za uporabo pri izdajanju prilagojenih poročil.

4. Prilagojena poročila v tem MSR so zasnovana na revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih za splošen namen za gospodarsko družbo. Načela, povezana z okoliščinami, ko mora biti revizorjevo poročilo prilagojeno, se uporabljajo tudi pri poročilih o drugih poslih, povezanih z revizijo računovodskih informacij iz preteklosti, kot so računovodski izkazi za splošen namen organizacij drugačne vrste (na primer neprofitne organizacije), in pri revizijskih poslih, opisanih v MSR 800, ko bi bila pojasnjevalna poročila prilagojena glede na okoliščine.

Zadeve, ki ne vplivajo na revizorjevo mnenje

5. V nekaterih primerih se lahko revizorjevo poročilo prilagodi z vključitvijo odstavka, ki poudarja kako zadevo, da bi opozorilo na zadevo, ki vpliva na računovodske izkaze in je že podrobneje opredeljena v pojasnilih k računovodskim izkazom. Vključitev takšnega odstavka, ki poudarja zadevo, ne vpliva na revizorjevo mnenje. Po možnosti se vključi za odstavek z mnenjem, toda pred del poročila o morebitnih drugih poročevalnih zadevah. Odstavek o poudarjanju zadeve

se praviloma nanaša na dejstvo, da je revizorjevo mnenje v tem pogledu brez pridržkov.

6. Revizor prilagodi svoje poročilo tako z vključitvijo odstavka, ki osvetli pomembno zadevo v zvezi z vprašanjem delujočega podjetja.

7. Revizor razmisli o prilagoditvi svojega poročila z dodatnim odstavkom, če obstaja pomembna negotovost (ki ni povezana z vprašanjem delujočega podjetja), katere razrešitev je odvisna od dogodkov v prihodnosti in ki lahko vpliva na računovodske izkaze. Negotovost je zadeva, katere izid je odvisen od prihodnjih dejanj ali dogodkov, ki niso pod neposrednim nadzorom organizacije, temveč lahko vplivajo na njene računovodske izkaze.

8. Ponazoritev odstavka v revizorjevem poročilu, ki v primeru pomembne negotovosti poudarja zadevo, je naslednja:

"Ne da bi v svojem mnenju izrazili pridržke, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskim izkazom. Družba je obtoženka v pravdi v zvezi z domnevno kršitvijo patentnih pravic ter licenčnih in odškodninskih zahtevkov. Začela je nasprotni postopek, predhodna zaslišanja in odkritja v zvezi z obema postopkoma pa še niso končana. Končnega izida zadeve še ni mogoče predvideti in v računovodskih izkazih ni rezervacij za kakršnekoli morebitne, iz tega izvirajoče obveznosti."

(Ponazoritev odstavka, ki poudarja zadevo v zvezi z delujočim podjetjem, je v MSR 570 – Delujoče podjetje).

9. Dodatni odstavek, ki poudarja vprašanje delujočega podjetja ali pomembne negotovosti, praviloma zadošča za izpolnitev revizorjeve naloge, da poroča o takšnih zadevah. V skrajnih primerih, ko gre za razmere z več negotovostmi, pomembnih za računovodske izkaze, pa lahko revizor oceni, da je primerno zavriniti mnenje, namesto da bi dodal odstavek, ki poudarja zadevo.

10. Poleg uporabe odstavka, ki poudarja kako zadevo, za zadeve, ki vplivajo na računovodske izkaze, lahko revizor prilagodi svoje poročilo z uporabo takega odstavka, po možnosti z odstavkom z mnenjem, toda pred delom o morebitnih drugih poročevalnih zadevah, da bi poročal tudi o zadevah, ki ne vplivajo na računovodske izkaze. Če je na primer potreben popravek drugih informacij v dokumentu, ki vsebuje revidirane računovodske izkaze, in ga organizacija noče izvesti, revizor razmisli o vključitvi odstavka, ki poudarja pomembno neskladnost, v svoje poročilo.

Zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje

11. Revizor morda ne more izraziti mnenja brez pridržkov, če obstaja katera izmed naslednjih okoliščin, in je ali utegne biti po revizorjevem mnenju njen vpliv pomemben za računovodske izkaze:

- a) omejitev področja revizorjevega dela ali
- b) nesoglasje s poslovodstvom glede sprejemljivosti izbranih računovodskih usmeritev, metod njihove uporabe ali ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih.

Okoliščine, opisane v točki a), lahko vodijo do mnenja s pridržki ali do zavrnitve mnenja. Okoliščine, opisane v točki b), pa lahko vodijo do mnenja s pridržki ali do odklonilnega mnenja. Te okoliščine so podrobneje pojasnjene v 16.–21. odstavku.

12. **Revizor izrazi mnenje s pridržki, če ugotovi, da ne more izraziti mnenja brez pridržkov, da pa posledice nesoglasja s poslovodstvom ali omejitve področja niso tako pomembne ali prodorne, da bi zahtevale odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja. Mnenje s pridržki se izrazi tako, da se poleg izraza "razen glede" navede posledica zadeve, na katero se pridržki nanašajo.**

13. **Revizor mnenje zavrne, če so možne posledice omejitve področja tako pomembne in prodorne, da ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ter zato ne more izraziti mnenja o računovodskih izkazih.**

14. **Revizor izrazi odklonilno mnenje, če so posledice nesoglasja tako pomembne in prodorne za računovodske izkaze, da sklene, da pridržki v poročilu ne zadostujejo za razkritje zavajajoče ali nepopolne narave računovodskih izkazov.**

15. **Kadar revizor izrazi mnenje, drugačno od mnenja brez pridržkov, vključi v poročilo jasen opis vseh bistvenih razlogov in po možnosti izmerjene možne učinke na računovodske izkaze.** Praviloma je to informacijo najprimerneje razložiti v posebnem odstavku pred odstavkom z mnenjem ali zavrnitvijo mnenja, v njem pa je lahko tudi napotilo na obsežnejšo razpravo v pojasnilih računovodskih izkazov, če obstaja.

Okoliščine, zaradi katerih je lahko mnenje drugačno od mnenja brez pridržkov

Omejitev področja

16. Omejitev področja revizorjevega dela včasih postavi organizacija (če na primer določbe o poslu zahtevajo, da revizor ne bo opravil ka-

kega revizijskega postopka, za katerega meni, da bi bil potreben). Toda če so omejitve v določbah o predvidenem poslu takšne, da revizor meni, da bi moral zaradi njih zavrniti mnenje, praviloma ne sprejme tako omejenega posla kot revizijski posel, razen če to zahtevajo predpisi. A tudi v takem primeru revizor ne sprejme revizijskega posla, če omejitev krši njegove zakonske dolžnosti.

17. Omejitev področja lahko vsilijo okoliščine (če je na primer revizor imenovan v času, ki mu onemogoča opazovanje štetja zalog). Omejitev se lahko pojavi tudi, če so po revizorjevem mnenju poslovne knjige v organizaciji neustrezne ali če revizor ne more opraviti kekega revizijskega postopka, za katerega meni, da bi bil potreben. V opisanih okoliščinah revizor poskuša opraviti druge primerne postopke, da bi zbral zadostne in ustrezne revizijske dokaze v podporo mnenju brez pridržkov.

18. Kadar je področje revizorjevega dela tako omejeno, da je treba izraziti mnenje s pridržki ali mnenje zavrniti, revizorjevo poročilo opiše omejitev in navede možne popravke računovodskih izkazov, ki bi bili morda potrebni, če omejitve ne bi bilo.

19. Sledijo ponazoritve takih zadev:

Omejitev področja – mnenje s pridržki

Revidirali smo ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v uvodnem odstavku – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Poslovodstvo je odgovorno za ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti poslovodstva – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi revizije. *Razen izjeme, obravnavane v naslednjem odstavku*, smo opravili revizijo v skladu z ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti revizorja – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Nismo opazovali štetja zalog na dan 31. decembra 20XI, ker se je to zgodilo pred dnevom, ko smo sprejeli in začeli opravljati revizijski posel za družbo. Glede na naravo njenih poslovnih knjig se kljub uporabi drugih revizijskih postopkov nismo mogli sami zadovoljivo prepričati o količinah v zalogi.

Razen glede vpliva morebitnih takšnih popravkov, ki bi bili morda potrebni, če bi se mogli prepričati o količinah v zalogi, so računovodski izkazi po našem mnenju resničen in pošten prikaz ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku z mnenjem – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Omejitev področja – zavrnitev mnenja

Sprejeli smo revizijo priloženih računovodskih izkazov družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj dokončano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne opombe.

Poslovodstvo je odgovorno za ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti poslovodstva – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

(Izpustiti stavek, ki razlaga revizorjevo odgovornost.)

(Odstavek, ki pojasnjuje področje revizije, je treba ali izpustiti ali spremeniti glede na okoliščine.)

(Dodati odstavek, ki pojasnjuje omejitev področja:

Zaradi omejitev področja našega dela, ki jih je povzročila družba, nismo mogli opazovati popisa zalog in potrditi terjatev do kupcev.)

Zaradi pomembnosti zadev, obravnavanih v prejšnjem odstavku, ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih.

Nesoglasje s poslovodstvom

20. Do revizorjevega nesoglasja s poslovodstvom lahko pride pri zadevah, kot so sprejemljivost izbranih računovodskih usmeritev, metode njihove uporabe ali ustreznost razkritij v računovodskih izkazih. **Če so takšna nesoglasja pomembna za računovodske izkaze, izrazi revizor mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje.**

21. Sledijo Ponazoritve takih zadev:

Nesoglasje o računovodskih usmeritvah – neustrezna metoda računovodenja – mnenje s pridržki

Revidirali smo ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v uvodnem odstavku – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Poslovodstvo je odgovorno za ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti poslovodstva – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Naša odgovornost je ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o revizorjevi odgovornosti – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Kot je navedeno v pojasnilu X k računovodskim izkazom, v njih ni bilo upoštevano amortiziranje, kar po našem mnenju ni v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Obračuni znesek za leto, končano 31. decembra 20X1, bi znašal na podlagi enakomernega časovnega amortiziranja z letno stopnjo 5 % za zgradbo in 20 % za opremo xxx. Torej bi bilo treba zmanjšati vrednost osnovnih sredstev za amortizacijski popravek v vrednosti xxx, izgubo za to leto in nabrano izgubo pa povečati za xxx.

Razen vpliva v prejšnjem odstavku obravnavane zadeve na računovodske izkaze so računovodski izkazi po našem mnenju resničen in pošten prikaz ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku z mnenjem – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Nesoglasje o računovodskih usmeritvah – neustrezno razkritje – mnenje s pridržki

Revidirali smo ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v uvodnem odstavku – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Poslovodstvo je odgovorno za ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti poslovodstva – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Naša odgovornost je ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti revizorja – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

15. januarja 20X2 je družba izdala obveznice v znesku xxx, da bi financirala razširitev proizvodnega obrata. Pogodba o izdaji obveznic omejuje po 31. decembru 19X1 plačilo prihodnjih denarnih dividend na velikost dobička. Po našem mnenju je razkritje te informacije zahtevano po ...

Razen opustitve informacije iz prejšnjega odstavka so računovodski izkazi po našem mnenju resničen in pošten prikaz ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o mnenju – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Nesoglasje o računovodskih usmeritvah – neustrezno razkritje – odklonilno mnenje

Revidirali smo ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v uvodnem odstavku – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Poslovodstvo je odgovorno za ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti poslovodstva – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

Naša odgovornost je ... (ostalo besedilo je enako kot v ponazoritvi v odstavku o odgovornosti revizorja – glej 60. odstavek prenovljenega MSR 700).

(Odstavek ali odstavki, ki pojasnjujejo nesoglasje.)

Zaradi vpliva zadev iz prejšnjega odstavka (prejšnjih odstavkov) obravnavani računovodski izkazi po našem mnenju niso resničen in pošten prikaz (ali v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev) finančnega stanja družbe na dan 31. decembra 10X1 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Datum uveljavitve

22. Ta MSR začne veljati za revizorjeva poročila, datirana z 31. decembrom 2006 ali kasneje.