

# MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 720 (PRENOVLJEN)

## REVIZORJEVE NALOGE, POVEZANE Z DRUGIMI INFORMACIJAMI

(Uporablja se za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo

15. 12. 2016 ali kasneje)

### VSEBINA

|   | Odstavek |
|---|----------|
| <b>Uvod</b>   |          |
| Področje tega MSR .....   | 1–9      |
| Datum uveljavitve .....   | 10       |
| <b>Cilji</b> .....  | 11       |
| <b>Opredelitev pojmov</b> .....   | 12       |
| <b>Zahteve</b>  |          |
| Pridobivanje drugih informacij .....  | 13       |
| Branje in proučevanje drugih informacij .....   | 14–15    |
| Odzivanje, kadar se zdi, da obstaja pomembna neskladnosti ali<br>da so druge informacije pomembno napačno navedene .....                                  | 16       |
| Odzivanje, kadar revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba drugih<br>informacij .....  | 17–19    |
| Odzivanje, kadar je pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih ali je treba<br>osvežiti revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja ..... | 20       |
| Poročanje .....   | 21–24    |
| Dokumentacija .....   | 25       |
| <b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>   |          |
| Opredelitev pojmov .....  | A1–A10   |
| Pridobivanje drugih informacij .....  | A11–A22  |
| Branje in proučevanje drugih informacij .....   | A23–A38  |
| Odzivanje, kadar se zdi, da obstaja pomembna neskladnost ali da so druge<br>informacije pomembno napačno navedene .....                                   | A39–A43  |
| Odzivanje, kadar revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba drugih<br>informacij .....  | A44–A50  |

Odzivanje, kadar je pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih ali je treba posodobiti revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja

Poročanje ..... A52–A59

Dodatek 1: Primeri zneskov ali drugih postavk, ki so lahko vključene v druge informacije

Dodatek 2: Zgledi revizorjevih poročil v zvezi z drugimi informacijami

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 720 (prenovljen), *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami*, je treba brati v povezavi z MSR 200, *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

OSNUTEK



## Uvod

### Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami ne glede na to, ali gre za računovodske ali neračunovodske informacije (razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih), ki so vključene v letno poročilo organizacije. Letno poročilo organizacije je lahko en sam dokument ali kombinacija dokumentov, ki služijo istemu namenu.
2. Ta MSR je napisan v povezavi z revizijo računovodskih izkazov, ki jo izvaja neodvisni revizor. Zato je treba cilje revizorja v tem MSR razumeti v okviru glavnih ciljev revizorja, kot so navedeni v odstavku 11 MSR 200.<sup>1</sup> Zahteve v tem MSR so oblikovane tako, da lahko revizor doseže cilje, ki so določeni v MSR in s tem tudi glavne cilje revizorja. Revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ta MSR tudi ne zahteva, da revizor pridobi revizijske dokaze, ki presegajo tiste, ki so potrebni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih.
3. Ta MSR zahteva, da revizor prebere in pretehta druge informacije, ker druge informacije, ki so pomembno neskladne z računovodskimi izkazi ali revizorjevim poznavanjem, ki ga pridobi med revizijo, lahko kažejo, da obstaja pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih ali da obstaja pomembno napačna navedba v drugih informacijah, kar oboje lahko spodkoplje verodostojnost računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih. Take pomembno napačne navedbe lahko tudi neprimerno vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, za katere je revizorjevo poročilo pripravljeno.
4. Ta MSR lahko tudi pomaga revizorju pri izpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev<sup>2</sup>, ki predpisujejo, da se revizor izogiba zavestni povezanosti z informacijami, za katere meni, da vsebujejo pomembno napačno ali zavajajočo navedbo, brezbržno pripravljene navedbe ali informacije ali da opuščajo ali prikrivajo informacije, ki morajo biti vključene, kjer bi bila taka opustitev ali prikrivanje zavajajoča.
5. Druge informacije lahko vključujejo zneske ali druge postavke, katerih namen je, da so enaki, da povzemajo ali zagotavljajo večje podrobnosti o zneskih ali drugih postavkah v računovodskih izkazih in drugih zneskih ali drugih postavkah, za katere je revizor izvedel med revizijo. Druge informacije lahko vključujejo tudi druge zadeve.

<sup>1</sup> MSR 200, *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja.*

<sup>2</sup> Mednarodni standardi etike za računovodske strokovnjake *Kodeks etike za računovodske strokovnjake* (Kodeks IESBA), odstavek 110.2.

6. Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami (razen primernih nalog poročanja), veljajo ne glede na to, ali je revizor te druge informacije pridobil pred ali po datumu revizorjevega poročila.
7. Ta MSR ne velja za:
  - (a) predhodne najave računovodskih informacij ali
  - (b) dokumente, ki vsebujejo ponudbo vrednostnih papirjev, vključno s prospekti.
8. Revizorjeve naloge v skladu s tem MSR ne pomenijo posla dajanja zagotovila o drugih informacijah oziroma ne nalagajo revizorju obveznosti, da pridobi zagotovilo o drugih informacijah.
9. Zakon ali predpis lahko revizorju naloži dodatne obveznosti v zvezi z drugimi informacijami, ki presegajo področje tega MSR.

### Datum uveljavitve

10. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 15. decembra 2016 ali kasneje.

### Cilji

11. Revizorjevi cilji, potem ko je prebral druge informacije, so, da:
  - (a) prouči, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in računovodskimi izkazi;
  - (b) prouči, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in revizorjevim vedenjem, pridobljenim med revizijo;
  - (c) se ustrezno odzove, ko ugotovi, da take pomembne neskladnosti očitno obstajajo ali ko kako drugače spozna, da so druge informacije videti pomembno napačno navedene in
  - (d) poroča v skladu s tem MSR.

### Opredelitev pojmov

12. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
  - (a) Letno poročilo – dokument ali kombinacija dokumentov, ki jih običajno letno v skladu z zakonom, predpisom ali običajno prakso pripravijo poslovodstvo ali pristojni za upravljanje z namenom da lastnike (ali podobne zainteresirane stranke) obvestijo o delovanju organizacije ter o poslovnih izidih in finančnem položaju organizacije, kot so navedeni v računovodskih izkazih. Letno poročilo vsebuje ali pa so mu priloženi računovodski izkazi skupaj z revizorjevim poročilom o njih in običajno vključuje informacije o razvoju organizacije, obetih za prihodnost ter tveganjih in

negotovostih, izjavo organa upravljanja organizacije in poročila o zadevah upravljanja. (Glej odstavke A1–A5.)

- (b) Napačna navedba drugih informacij – Napačna navedba drugih informacij obstaja, kadar so druge informacije napačno navedene ali drugače zavajajoče (vključno s tem, ker izpušča ali prikriva informacije, ki so potrebne za pravilno razumevanje razkrite zadeve v drugih informacijah). (Glej odstavka A6–A7.)
- (c) Druge informacije – računovodske ali neračunovodske informacije (razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih), ki so vključene v letno poročilo organizacije. (Glej odstavke A8–A10.)

## Zahteve

### Pridobivanje drugih informacij

- 13. Revizor: (Glej odstavke A11–A22.)
  - (a) po razpravi s poslovodstvom določi, kateri dokument ali dokumenti so vključeni v letno poročilo ter opredeli načrtovani način in čas izdaje takih dokumentov organizacije;
  - (b) sklene ustrezne dogovore s poslovodstvom, da pravočasno in če je mogoče pred datumom revizorjevega poročila pridobi končno različico dokumentov, ki sestavljajo letno poročilo, in
  - (c) če nekateri ali vsi dokumenti, določeni v točki (a), ne bodo na voljo do datuma revizorjevega poročila, zahteva od poslovodstva, da zagotovi pisno predstavitev, da bo končna različica dokumenta/dokumentov predložena revizorju, ko bodo na voljo, in preden jih bo organizacija izdala, tako da lahko revizor zaključí postopke, ki jih zahteva ta MSR. (Glej odstavek A22.)

### Branje in proučevanje drugih informacij

- 14. Revizor prebere druge informacije in pri tem: (Glej odstavka A23–A24.)
  - (a) pretehta, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in računovodskimi izkazi. Kot podlago za to proučevanje revizor ovrednoti njihovo usklajenost, primerja izbrane zneske ali druge postavke v drugih informacijah (katerih namen je, da so enaki, povzamejo ali zagotavljajo podrobnosti o zneskih ali drugih postavkah v računovodskih izkazih) s takimi zneski ali drugimi postavkami v računovodskih izkazih; in (Glej odstavke A25–A29.)
  - (b) pretehta, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in revizorjevim védenjem, ki ga je pridobil med revizijo, v okviru pridobljenih revizijskih dokazov in sklepov,

sprejetih med revizijo. (Glej odstavke A30–A36.)

15. Med branjem drugih informacij v skladu z odstavkom 14 revizor ostane pozoren na znake, da bi lahko bile druge informacije, ki niso povezane z računovodskimi izkazi ali revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo, pomembno napačno navedene. (Glej odstavke A24, A37–A38.)

### **Odzivanje, kadar se zdi, da obstaja pomembna neskladnost ali da so druge informacije pomembno napačno navedene**

16. Če revizor ugotovi, da utegne obstajati pomembna neskladnost (ali izve, da bi lahko bile druge informacije pomembno napačno navedene), se o tej zadevi pogovori s poslovodstvom in, če je potrebno, izvede druge postopke, da ugotovi: (Glej odstavke A39–A43.)
- (a) ali obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij;
  - (b) ali obstaja pomembno napačna navedba računovodskih izkazov; ali
  - (c) da je treba osvežiti revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja.

### **Odzivanje, kadar revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij**

17. Če revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij, zahteva, da poslovodstvo popravi druge informacije. Če poslovodstvo:
- (a) soglaša, da naredi popravek, revizor ugotovi, da je bil popravek narejen, ali
  - (b) odkloni popravek, revizor o zadevi obvesti pristojne za upravljanje in zahteva, da se naredi popravek.
18. Če revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba v drugih informacijah, pridobljenih pred datumom revizorjevega poročila, in druge informacije niso popravljene, potem ko so bili o tem obveščeni pristojni za upravljanje, revizor ustrezno ukrepa, kar vključuje: (Glej odstavek A44.)
- (a) upoštevanje vplivov na revizorjevo poročilo in razpravljanje s pristojnimi za upravljanje o revizorjevih načrtih, kako bo pomembno napačno navedbo obravnaval v revizorjevem poročilu (Glej odstavek 22(e)(ii).), ali (Glej odstavek A45.)
  - (b) odstop od posla, kjer je odstop možen v skladu z veljavnim zakonom ali predpisom. (Glej odstavke A46–A47.)
19. Če revizor ugotovi, da pomembno napačna navedba obstaja v drugih informacijah, pridobljenih po datumu revizorjevega poročila, revizor:
- (a) če se druge informacije popravijo, izvede postopke, ki so v danih

okolščinah potrebni, ali (Glej odstavek A48.)

- (b) če se druge informacije ne popravijo, potem ko so bili obveščeni pristojni za upravljanje, revizor ob upoštevanju svojih zakonskih pravic in obveznosti ustrezno ukrepa tako, da skuša uporabnike, za katere je revizorjevo poročilo pripravljeno, ustrezno opozoriti na nepopravljeno pomembno napačno navedbo. (Glej odstavka A49–A50.)

**Odzivanje, kadar je pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih ali je treba osvežiti revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja**

- 20. Če revizor na podlagi postopkov iz odstavkov 14–15 sklepa, da je pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih ali da je treba posodobiti revizorjevo poznavanje organizacije in njene okolice, se revizor ustrezno odzove v skladu z drugimi MSR. (Glej odstavek A51.)

**Poročanje**

- 21. Revizorjevo poročilo vključuje poseben odstavek z naslovom »Druge informacije«, ali drug ustrezen naslov, če je na datum revizorjevega poročila:
  - (a) za revizijo računovodskih izkazov organizacije, ki kotira, revizor pridobil ali pričakuje, da bo pridobil, druge informacije; ali
  - (b) za revizijo računovodskih izkazov organizacije, ki ne kotira, revizor pridobil nekatere ali vse druge informacije. (Glej odstavek A52.)
- 22. Kadar mora revizorjevo poročilo vključevati odstavek o drugih informacijah v skladu z odstavkom 21, ta odstavek vključuje: (Glej odstavek A53.)
  - (a) izjavo, da je poslovodstvo odgovorno za druge informacije;
  - (b) opredelitev:
    - (i) morebitnih drugih informacij, ki jih je revizor pridobil pred datumom revizijskega poročila, in
    - (ii) za revizijo računovodskih izkazov organizacije, ki kotira, morebitnih drugih informacij, ki bodo v skladu s pričakovanji pridobljene po datumu revizorjevega poročila;
  - (c) izjavo, da revizorjevo mnenje ne pokriva drugih informacij in zato revizor ne izraža (ali ne bo izrazil) revizijskega mnenja ali kakršnega koli sklepa o dajanju zagotovila o njih;
  - (d) opis revizorjevih nalog v zvezi z branjem in preučevanjem drugih informacijah ter poročanjem o njih, kot zahteva ta MSR, in
  - (e) kadar so druge informacije pridobljene pred datumom

revizorjevega poročila:

- (i) izjavo, da revizor nima o čem poročati, ali
  - (ii) če je revizor ugotovil, da obstaja nepopravljena pomembno napačna navedba drugih informacij, izjavo, ki opisuje nepopravljeno pomembno napačno navedbo drugih informacij.
23. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje v skladu s prenovljenim MSR 705,<sup>3</sup> revizor upošteva posledice zadeve, ki povzročijo spremembo mnenja za izjavo, ki je zahtevana v odstavku 22(e). (Glej odstavke A54–A58.)

*Poročanje, predpisano z zakonom ali predpisom*

24. Če se mora revizor v skladu z zakonom ali predpisom določene države v revizorjevem poročilu sklicevati na druge informacije tako, da uporabi posebno sestavo ali izrazje, se revizorjevo poročilo sklicuje na Mednarodne standarde revidiranja samo, če revizorjevo poročilo vključuje vsaj: (Glej odstavek A59.)
- (a) opredelitev drugih informacij, ki jih je pridobil revizor pred datumom revizorjevega poročila,
  - (b) opis revizorjevih nalog v zvezi z drugimi informacijami in
  - (c) izrecno izjavo, ki obravnava izid revizorjevega dela za ta namen.

## Dokumentacija

25. Pri obravnavanju zahtev iz MSR 230<sup>4</sup>, kot velja tudi za ta MSR, revizor vključi v revizijsko dokumentacijo:
- (a) dokumentacijo postopkov, ki se izvajajo v skladu s tem MSR, in
  - (b) končno različico drugih informacij, na katerih je revizor opravil delo v skladu s tem MSR.

\*\*\*

## Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

### Opredelevanje pojmov

*Letno poročilo* (Glej odstavek 12(a))

- A1. Zakon, predpis ali običajna praksa lahko opredeljuje vsebino letnega poročila in ime, pod katerim se moramo nanj sklicevati v določeni državi;

<sup>3</sup> MSR 705 (prenovljen), *Spremembe mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

<sup>4</sup> MSR 230, *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11.



vsebina in ime pa se lahko razlikujeta že v eni državi in med posameznimi državami.

- A2. Običajno se letno poročilo pripravlja vsako leto. Kadar pa se računovodske izkaze, ki so revidirani, pripravlja za obdobje, ki je krajše ali daljše od enega leta, se lahko pripravi tudi letno poročilo, ki pokriva isto obdobje kot računovodski izkazi.
- A3. V nekaterih primerih je lahko letno poročilo organizacije en sam dokument in se nanj sklicujemo z imenom »letno poročilo« ali z drugim imenom. V drugih primerih pa lahko zakon, predpis ali običajna praksa zahteva, da organizacija poroča lastnikom (ali podobnim deležnikom) informacije o poslovanju organizacije, njenih finančnih rezultatih in finančnemu položaju, kot je podrobno opisano v računovodskih izkazih (tj. letnem poročilu) z enim samim dokumentom ali z dvema ali več ločenimi dokumenti, ki v kombinaciji služijo istemu namenu. Na primer: odvisno od zakona, predpisa ali običajne prakse lahko v določeni državi eden ali več naslednjih dokumentov predstavlja del letnega poročila:
- poslovno poročilo, pojasnilo posloводства ali pregled poslovanja in finančni pregled ali podobna poročila pristojnih za upravljanje (na primer: poročilo direktorjev),
  - izjava predsednika,
  - izjava o upravljanju podjetja,
  - poročila o notranjem kontroliranju in oceni tveganj.
- A4. Letno poročilo je lahko na voljo uporabnikom v tiskani ali elektronski obliki, pa tudi na spletni strani organizacije. Dokument (ali kombinacija dokumentov) lahko ustreza opredelitvi pojma letnega poročila ne glede na način, na katerega je na voljo uporabnikom.
- A5. Letno poročilo se po naravi, namenu in vsebini razlikuje od drugih poročil, kot je poročilo, pripravljeno tako, da ustreza informacijskim potrebam določene skupine deležnikov, ali pa tako, da je v skladu s posebnim ciljem regulativnega poročanja (celo, če mora biti tako poročilo javno dostopno). Primeri poročil, ki, kadar so izdani kot samostojni dokumenti, običajno niso del kombinacije dokumentov, ki vključujejo letno poročilo (za katerega velja zakon, predpis ali običajna praksa), in zato niso druge informacije v okviru tega MSR, so med drugim:
- posebna poročila panoge ali regulativna poročila (na primer poročila o kapitalski ustreznosti), kot se lahko pripravijo v bančništvu, zavarovalništvu in pri pokojninskih shemah,
  - poročila o družbeni odgovornosti organizacije,
  - trajnostna poročila,

- poročila o različnosti in enakih možnostih,
- poročila o odgovornosti za proizvode,
- poročila o delovnih praksah in delovnih pogojih,
- poročila o človekovih pravicah.

*Napačna navedba drugih informacij (Glej odstavek 12(b).)*

- A6. Kadar je določena zadeva razkrita v drugih informacijah, lahko druge informacije izpustijo ali prikrijejo informacije, ki so potrebne za pravilno razumevanje te zadeve. Če je na primer namen drugih informacij obravnavati ključne kazalnike uspešnosti, ki jih uporablja poslovodstvo, bi bila lahko izpustitev nekega ključnega kazalnika uspešnosti, ki ga uporablja poslovodstvo, znak, da so druge informacije zavajajoče.
- A7. O pojmu pomembnosti se lahko razpravlja v okviru, primernem za druge informacije in, če je tako, lahko tak okvir revizorju zagotavlja referenčni okvir za presojanje pomembnosti po tem MSR. Pogosto pa verjetno ni primernega okvira, ki vključuje razpravo o pojmu pomembnosti, kot velja za druge informacije. V takšnih okoliščinah zagotavljajo revizorju referenčni okvir za ugotavljanje, ali je napačna navedba drugih informacij pomembna, naslednje značilnosti:
- pomembnost se upošteva v okviru skupnih informacijskih potreb uporabnikov kot skupine. V skladu s pričakovanji so uporabniki drugih informacij isti kot uporabniki računovodskih izkazov, ker je mogoče pričakovati, da taki uporabniki berejo druge informacije, da si zagotovijo povezavo z računovodskimi izkazi;
  - presoje pomembnosti upoštevajo posebne okoliščine napačne navedbe, pri čemer pretehtajo, ali bi učinek nepopravljene napačne navedbe vplival na uporabnike. Vse napačne navedbe ne bodo vplivale na poslovne odločitve uporabnikov;
  - presoje pomembnosti vključujejo premisleke glede kakovosti in količin. Zato lahko take presoje upoštevajo vrsto ali velikost postavk, ki jih obravnavajo druge informacije v okviru letnega poročila organizacije.

*Druge informacije (Glej odstavek 12(c))*

- A8. Dodatek 1 vsebuje primere zneskov ali drugih postavk, ki so lahko vključeni v druge informacije.
- A9. V nekaterih primerih lahko primeren okvir računovodskega poročanja zahteva posebna razkritja, vendar dopušča, da so zunaj računovodskih

izkazov.<sup>5</sup> Ker pa primeren okvir računovodskega poročanja zahteva taka razkritja, predstavljajo del računovodskih izkazov. Zato ne predstavljajo drugih informacij za namen tega MSR.

- A10. Oznake razširljivega jezika za poslovno poročanje (XBRL) ne predstavljajo drugih informacij, kot so opredeljene v tem MSR.

### **Pridobivanje drugih informacij (Glej odstavek 13.)**

- A11. Določanje dokumenta ali dokumentov, ki so ali vključujejo letno poročilo, pogosto temelji na zakonu, predpisu ali običajni praksi. V mnogih primerih so poslovodstvo ali pristojni za upravljanje običajno lahko izdali ali se zavezali, da bodo izdali paket dokumentov, ki skupaj sestavljajo letno poročilo. V nekaterih primerih pa vendarle ni jasno, kateri dokument ali dokumenti so ali sestavljajo letno poročilo. V takih primerih sta časovni okvir in namen dokumentov (in komu so namenjeni) zadevi, ki sta pomembni za revizorjevo določanje, kateri dokument ali dokumenti so ali sestavljajo letno poročilo.
- A12. Kadar se letno poročilo prevaja v druge jezike v skladu z zakonom ali predpisom (kot se lahko zgodi, kadar ima država več kot en uradni jezik), ali kadar se pripravi več »letnih poročil« po različnih zakonodajah (na primer, kadar organizacija kotira v več kot eni državi), velja razmisliti, ali eno samo ali več »letnih poročil« sestavlja del drugih informacij. V zvezi s tem lahko lokalni zakon ali predpis daje nadaljnja navodila.
- A13. Poslovodstvo ali pristojni za upravljanje so odgovorni za pripravo letnega poročila. Revizor lahko s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje komunicira o:
- revizorjevih pričakovanjih v zvezi s pridobitvijo končne različice letnega poročila (vključno s kombinacijo dokumentov, ki skupaj sestavljajo letno poročilo) pravočasno, pred datumom revizorjevega poročila, tako da lahko revizor dokonča postopke, ki jih zahteva ta MSR, pred datumom revizorjevega poročila, ali, če to ni mogoče, kakor hitro je to izvedljivo in v vsakem primeru preden organizacija izda take informacije;
  - morebitnih posledicah, ko so druge informacije pridobljene po datumu revizorjevega poročila.
- A14. Komunikacije, navedene v odstavku A13, so lahko še posebej primerne, na primer:

<sup>5</sup> Na primer: Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 7, *Finančni instrumenti: Razkritja*, dovoljuje, da so določena razkritja, ki jih zahtevajo MSRP, bodisi navedena v računovodskih izkazih bodisi z navzkrižnim sklicevanjem iz računovodskih izkazov vključena v nek drug izkaz, kot je na primer pojasnilo poslovodstva ali poročilo o tveganjih, ki je na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod istimi pogoji kot računovodski izkazi in ob istem času.

- pri začetnem revizijskem poslu,
  - kadar je prišlo do spremembe v poslovodstvu ali med pristojnimi za upravljanje,
  - kadar se pričakuje, da bodo druge informacije pridobljene po datumu revizorjevega poročila.
- A15. Kadar morajo pristojni za upravljanje odobriti druge informacije, preden jih organizacija izda, je končna različica takih drugih informacij tista, ki so jo pristojni za upravljanje odobrili za izdajo.
- A16. V nekaterih primerih je lahko letno poročilo organizacije en sam dokument, ki se v skladu z zakonom ali predpisom ali poročevalsko prakso organizacije objavi kmalu po koncu obdobja računovodskega poročanja organizacije, tak, kot je na voljo revizorju pred datumom revizorjevega poročila. V drugih primerih pa se tak dokument lahko objavi šele kasneje ali takrat, ko organizacija želi. Obstajajo pa lahko tudi okoliščine, ko je letno poročilo organizacije kombinacija dokumentov in za vsakega od njih veljajo različne zahteve ali poročevalska praksa organizacije glede časa objave.
- A17. Obstajajo lahko okoliščine, ko na dan revizorjevega poročila organizacija razmišlja o razvoju dokumenta, ki je lahko del letnega poročila organizacije (na primer prostovoljno poročilo deležnikom), vendar pa poslovodstvo revizorju ne more potrditi namena ali časovnega okvira takega dokumenta. Če revizor ne more ugotoviti namena ali časovnega okvira takega dokumenta, se dokument ne šteje za druge informacije za namene tega MSR.
- A18. Pravočasno pridobivanje drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila omogoča izvedbo popravkov, za katere se ugotovi, da so potrebni v računovodskih izkazih, revizorjevemu poročilu ali drugih informacijah pred njihovo izdajo. Listina o poslu<sup>6</sup> se lahko sklicuje na dogovor s poslovodstvom, da se revizorju pravočasno izročijo druge informacije, in če je mogoče, pred datumom revizorjevega poročila.
- A19. Kadar so druge informacije uporabnikom na voljo le na spletni strani organizacije, predstavlja različica drugih informacij, pridobljenih od organizacije, in ne neposredno z njene spletne strani, ustrezen dokument, na katerem bi revizor izvajal postopke v skladu s tem MSR. Naloga revizorja po tem MSR ni niti iskanje drugih informacij, vključno s tistimi, ki utegnejo biti na spletni strani organizacije, niti izvajanje kakršnih koli postopkov za potrditev, da so druge informacije ustrezno predstavljene na spletni strani organizacije ali so bile sicer ustrezno elektronsko poslane ali prikazane.

<sup>6</sup> MSR 210, *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek A24.

- A20. Revizorju nič ne preprečuje, da bi opremil z datumom ali izdal revizorjevo poročilo, če revizor ni dobil nekaterih ali vseh drugih informacij.
- A21. Če revizor pridobi druge informacije po datumu revizorjevega poročila, mu ni treba posodobiti postopkov, ki so bili izvedeni v skladu z odstavkoma 6 in 7 v MSR 560.<sup>7</sup>
- A22. MSR 580<sup>8</sup> določa zahteve in daje navodila glede uporabe pisnih predstavitev. Namen pisne predstavitve, ki jo je treba zahtevati v skladu z odstavkom 13(c) glede drugih informacij, ki bodo na voljo šele po datumu revizorjevega poročila, je podpreti revizorjevo zmožnost, da zaključi postopke, ki jih zahteva ta MSR v zvezi s takimi informacijami. Poleg tega je za revizorja lahko koristno, da zahteva druge pisne predstavitve, na primer, da:
- je poslovodstvo obvestilo revizorja o vseh dokumentih, za katere pričakuje, da jih bo izdal in da lahko vsebujejo druge informacije,
  - so računovodski izkazi in vse druge informacije, ki jih pridobi revizor pred datumom revizorjevega poročila, medsebojno usklajeni in druge informacije ne vsebujejo nobenih pomembno napačnih navedb, in
  - glede drugih informacij, ki jih revizor ni pridobil pred datumom revizorjevega poročila, poslovodstvo namerava pripraviti in izdati take druge informacije in pričakovani čas take izdaje.

### **Branje in upoštevanje drugih informacij (Glej odstavek 14–15.)**

- A23. V skladu z MSR 200<sup>9</sup> mora revizor načrtovati in izvajati revizijo s poklicno nezaupljivostjo. Ohranjanje poklicne nezaupljivosti pri branju in upoštevanju drugih informacij vključuje, na primer, prepoznavanje, da je poslovodstvo preveč optimistično glede uspeha svojih načrtov, in da je pozoren na informacije, ki morda niso skladne z:
- (a) računovodskimi izkazi ali
  - (b) revizorjevim védenjem, ki ga je pridobil med revizijo.
- A24. V skladu z MSR 220<sup>10</sup> mora partner, zadolžen za posel, prevzeti odgovornost za usmerjanje, nadzorovanje in izvajanje revizijskega posla v skladu s strokovnimi standardi in veljavnimi pravnimi in regulativnimi zahtevami. V okviru tega MSR dejavniki, ki se lahko upoštevajo pri določanju primernih

<sup>7</sup> MSR 560, *Kasnejši dogodki*

<sup>8</sup> MSR 580, *Pisne predstavitve*

<sup>9</sup> MSR 200, odstavek 15

<sup>10</sup> MSR 220, *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavek 15(a)

članov delovne skupine za posel za obravnavanje zahtev iz odstavkov 14–15, vključujejo:

- sorazmerne izkušnje članov delovne skupine za posel,
- ali imajo člani delovne skupine za posel, ki naj bi jim bile dodeljene naloge, ustrezno védenje, pridobljeno med revizijo, za ugotavljanje neskladnosti med drugimi informacijami in takim védenjem,
- stopnjo presoje, vključeno v obravnavanje zahtev iz odstavkov 14–15. Na primer, postopke za ovrednotenje skladnosti zneskov v drugih informacijah, katerih namen je, da so enaki zneskom v računovodskih izkazih, lahko izvajajo manj izkušeni člani delovne skupine za posel,
- ali je v primeru revizije skupine potrebno poizvedovati o revizorju sestavnega dela glede obravnavanja drugih informacij, povezanih s tem sestavnim delom.

*Ugotavljanje, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in računovodskimi izkazi (Glej odstavek 14(a))*

A25. Druge informacije lahko vključujejo zneske ali druge postavke, katerih namen je, da so enaki oziroma enake zneskom ali drugim postavkam v računovodskih izkazih, jih povzemajo ali o njih zagotavljajo večje podrobnosti. Primeri takih zneskov ali drugih postavk lahko vključujejo:

- preglednice, diagrame ali grafe, ki vsebujejo izvlečke računovodskih izkazov,
- razkritje, ki zagotavlja večje podrobnosti o stanju ali kontu, prikazanem v računovodskih izkazih, kot je npr. “prihodek za 20X1, ki je sestavljen iz XXX milijonov izdelka X in YYY milijonov izdelka Y.”
- opise računovodskih rezultatov, kot so “skupni izdatki v višini XXX za raziskave in razvoj v 20X1.”

A26. Pri vrednotenju skladnosti izbranih zneskov ali drugih postavk v drugih informacijah z računovodskimi izkazi revizorju ni treba primerjati vseh zneskov ali drugih postavk v drugih informacijah, katerih namen je, da so enaki, da povzemajo ali zagotavljajo večje podrobnosti o zneskih ali drugih postavkah v računovodskih izkazih s takimi zneski ali drugimi postavkami v računovodskih izkazih.

A27. Izbiranje zneskov ali drugih postavk za primerjanje je stvar strokovne presoje. Dejavniki, pomembni za to presojo, so med drugim:

- bistvenost zneska ali druge postavke, v okviru katere(ga) so predstavljeni, kar lahko vpliva na pomembnost, ki bi jo uporabniki

pripisovali znesku ali drugi postavki (na primer, ključni kazalnik ali znesek),

- pri količinskih podatkih, relativna velikost zneska v primerjavi s konti ali postavkami v računovodskih izkazih ali drugih informacijah, na katere se nanašajo,
- občutljivost določenega zneska ali druge postavke v drugih informacijah, na primer, plačila na podlagi delnic za vodilne delavce.

A28. Določanje vrste in obsega postopkov za obravnavanje zahteve iz odstavka 14(a), je stvar strokovne presoje ob priznavanju, da revizorjeve naloge v skladu s tem MSR ne pomenijo posla dajanja zagotovila o drugih informacijah ali nalaganja obveznosti, da revizor pridobi zagotovilo o drugih informacijah. Primeri takih postopkov vključujejo:

- za informacije, katerih namen je, da so enake informacijam v računovodskih izkazih, primerjanje informacij z računovodskimi izkazi,
- za informacije, katerih namen je, da izražajo isti pomen kot razkritja v računovodskih izkazih, primerjanje uporabljenih besed in upoštevanje pomembnosti razlik v uporabljenem besedilu in ali take razlike nakazujejo različne pomene,
- zahtevo za uskladitev med zneskom v drugih informacijah in računovodskimi izkazi s strani posloводства in:
  - primerjanje postavk v uskladitvi z računovodskimi izkazi in drugimi informacijami in
  - preverjanje, ali so izračuni v uskladitvi aritmetično točni.

A29. Ovrednotenje skladnosti izbranih zneskov ali drugih postavk v drugih informacijah z računovodskimi izkazi vključuje, kadar je to glede na naravo drugih informacij ustrezno, tudi način njihove predstavitve v primerjavi z računovodskimi izkazi.

*Ugotavljanje, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo (Glej odstavek 14(b))*

A30. Druge informacije lahko vključujejo zneske ali postavke, ki so povezani z revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo (razen tistih v odstavku 14(a)). Primeri takih zneskov ali postavk so lahko med drugim:

- razkritje proizvedenih enot ali preglednica, ki povzema tako proizvodnjo po geografskih regijah,
- izjava, da "je podjetje med letom uvedlo na trg izdelka X in Y,"
- povzetek lokacij glavnih obratov organizacije, kot na primer: »glavni

center poslovanja je v državi X, obstajajo pa tudi poslovalnice v državah Y in Z.”

- A31. Revizorjevo védenje, pridobljeno med revizijo, vključuje revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem organizacije, pridobljenim v skladu s (prenovljenim) MSR 315.<sup>11</sup> MSR 315 (prenovljen) določa zahtevano revizorjevo poznavanje, kar vključuje zadeve, kot so spoznavanje:
- (a) ustrezne gospodarske panoge, regulativnih in drugih zunanjih dejavnikov,
  - (b) narave organizacije,
  - (c) izbire in uporabe računovodskih usmeritev organizacije,
  - (d) ciljev in strategij organizacije,
  - (e) merjenja in ocenjevanje finančne uspešnosti organizacije in
  - (f) notranjega kontroliranja organizacije.
- A32. Revizorjevo védenje, pridobljeno med revizijo, lahko vključuje tudi zadeve, ki temeljijo na predvidevanjih. Take zadeve lahko vključujejo, na primer, poslovne možnosti in prihodnje denarne tokove, ki jih je revizor upošteval pri ovrednotenju predpostavk, ki jih poslovodstvo uporablja pri izvajanju preizkusov oslabitve neopredmetenih sredstev, kot je dobro ime, ali pri ovrednotenju ocene poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
- A33. Pri preučevanju, ali gre za pomembno neskladnost med drugimi informacijami in revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo, se revizor lahko osredotoči na tiste zadeve v drugih informacijah, ki so dovolj pomembne, da bi bila napačna navedba drugih informacij v zvezi s tako zadevo lahko pomembna.
- A34. V zvezi s številnimi zadevami v drugih informacijah je revizorjevo spomin na pridobljene revizijske dokaze in sprejete sklepe med revizijo lahko zadostno, da omogoča revizorju ugotoviti, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo. Bolj kot je revizor izkušen in seznanjen s ključnimi vidiki revizije, večja je verjetnost, da bo zadostno njegovo pomnenje ustreznih zadev. Revizor na primer lahko prouči, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo, v luči svojega pomnenja razgovorov, ki jih je imel s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje ali ugotovitev

<sup>11</sup> MSR 315 (prenovljen), *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja, odstavka 11–12.*



iz postopkov, ki jih je izvajal med revizijo, kot je na primer branje zapisnikov organa nadzora, ne da bi mu bilo treba nadalje ukrepati.

A35. Revizor lahko določi, da je sklicevanje na ustrezno revizijsko dokumentacijo ali poizvedovanje pri ustreznih članih delovne skupine za posel ali revizorjih pomembnega sestavnega dela, primerna podlaga za revizorjevo proučevanje, ali obstaja pomembna neskladnost. Na primer:

- kadar druge informacije opisujejo načrtovano zaustavitev glavne proizvodne linije, lahko revizor, čeprav ve za načrtovano zaustavitev, poizve še pri ustreznem članu delovne skupine za posel, ki je izvedel revizijske postopke na tem področju, da s tem podpre svoje proučevanje, ali je opis pomembno neskladen z revizorjevim vedenjem, pridobljenim med revizijo,
- ko druge informacije opisujejo pomembne podrobnosti tožbe, obravnavane v reviziji, vendar se jih revizor ne more ustrezno spomniti, se je morda treba sklicevati na revizijsko dokumentacijo, v kateri so take podrobnosti povzete, da se s tem podpre revizorjevo pomnenje.

A36. Ali, in če da, v kolikšnem obsegu se revizor sklicuje na ustrezno revizijsko dokumentacijo ali poizveduje pri ustreznih članih delovne skupine za posel ali revizorjih ustreznega sestavnega dela, je stvar strokovne presoje. Morda pa se revizorju niti ni treba sklicevati na ustrezno revizijsko dokumentacijo ali poizvedovati pri ustreznih članih delovne skupine za posel ali revizorjih ustreznega sestavnega dela o kateri koli zadevi, vključeni v druge informacije.

*Ostajati pozoren na druge znake, da bi lahko bile druge informacije pomembno napačno navedene (Glej odstavek 15.)*

- A37. Druge informacije lahko vključujejo razpravo o zadevah, ki niso povezane z računovodskimi izkazi in lahko presegajo revizorjevo vedenje, ki ga je pridobil med revizijo. Druge informacije lahko na primer vključujejo izjave o emisijah toplogrednih plinov organizacije.
- A38. Ostajati pozoren na druge znake, da bi lahko bile druge informacije, ki niso povezane z računovodskimi izkazi ali revizorjevim vedenjem, pridobljenim med revizijo, pomembno napačno navedene, pomaga revizorju pri izpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev, ki zahtevajo, da se revizor izogiba zavestne povezanosti z drugimi informacijami, za katere meni, da vsebujejo pomembno napačno ali zavajajočo navedbo, brezbrizno pripravljene navedbe ali informacije, ali da opuščajo ali prikrivajo potrebne informacije, tako da so druge informacije zavajajoče.<sup>12</sup> Ostajati pozoren na druge znake,

<sup>12</sup> Kodeks IESBA, odstavek 110.2

da bi lahko bile druge informacije pomembno napačno navedene, bi lahko pomenilo, da revizor prepozna take zadeve, kot so:

- razlike med drugimi informacijami in splošnim znanjem člana delovne skupine za posel, ki bere druge informacije, in poleg njegovega znanja, pridobljenega med revizijo, ki vodijo revizorja do prepričanja, da utegnejo biti druge informacije pomembno napačno navedene, ali
- notranja neskladnost v drugih informacijah, ki vodi revizorja do prepričanja, da utegnejo biti druge informacije pomembno napačno navedene.

**Odzivanje, kadar se zdi, da obstaja pomembna neskladnost ali da so druge informacije pomembno napačno navedene (Glej odstavek 16)**

- A39. Revizorjeva razprava s poslovodstvom o pomembni neskladnosti (ali drugih informacijah, ki utegnejo biti pomembno napačno navedene) lahko vključuje zahtevo, da poslovodstvo zagotovi podporo za podlago izjavam poslovodstva v drugih informacijah. Na podlagi nadaljnjih informacij ali pojasnil poslovodstva je lahko revizor prepričan, da druge informacije niso pomembno napačno navedene. Pojasnila poslovodstva lahko na primer nakazujejo sprejemljive in zadostne razloge za veljavne razlike v presoji.
- A40. Nasprotno pa razprava s poslovodstvom lahko da nadaljnje informacije, ki podpirajo revizorjev sklep, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij.
- A41. Za revizorja je morda težje ugovarjati poslovodstvu glede njihovih presoj, kot pa glede zadev, ki so bolj oprijemljive. Vendar pa lahko obstajajo okoliščine, v katerih revizor ugotovi, da druge informacije vsebujejo navedbo, ki ni skladna z računovodskimi izkazi ali revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo. Take okoliščine lahko sprožijo dvome o drugih informacijah, računovodskih izkazih ali revizorjevem védenju, pridobljenem med revizijo.
- A42. Ker obstaja širok razpon možnih pomembno napačnih navedb drugih informacij, sta vrsta in obsega drugih postopkov, ki jih revizor lahko izvaja, da ugotovi, ali obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij, v danih okoliščinah stvar revizorjeve strokovne presoje.
- A43. Če zadeva ni povezana z računovodskimi izkazi ali revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo, revizor morda ne bo mogel v celoti oceniti odzivov poslovodstva na revizorjeva poizvedovanja. Vendar pa se na podlagi nadaljnjih informacij ali pojasnil poslovodstva ali naslednjih sprememb, ki jih naredi poslovodstvo v drugih informacijah, revizor lahko prepriča, da pomembna neskladnost ne utegne več obstajati ali da druge informacije ne utegnejo biti več pomembno napačno navedene. Če revizor

ne more ugotoviti, da pomembna neskladnost ne utegne več obstajati ali da druge informacije ne utegnejo biti več pomembno napačno navedene, lahko zahteva, da se poslovodstvo posvetuje z usposobljeno tretjo stranko (na primer z veščakom poslovodstva ali pravnim svetovalcem). V nekaterih primerih po proučitvi odzivov posvetovanja poslovodstva, revizor morda ne bo mogel ugotoviti, ali obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij ali ne. Ukrepi, ki jih revizor lahko sprejme, vključujejo enega ali več tu navedenih:

- pridobivanje nasveta revizorjevega pravnega svetovalca,
- upoštevanje posledic za revizorjevo poročilo, na primer, ali naj opiše okoliščine, kadar je poslovodstvo postavilo omejitev, ali
- odstop od revizije, kjer je odstop možen v skladu z veljavnim zakonom ali predpisom.

### **Odzivanje, kadar revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij**

*Odzivanje, kadar revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba v drugih informacijah, ki so bile pridobljene pred datumom revizorjevega poročila (Glej odstavek 18.)*

A44. Ukrepi, ki jih revizor sprejme, če druge informacije niso popravljene, potem ko so bili o tem obveščeni pristojni za upravljanje, so stvar revizorjeve strokovne presoje. Revizor lahko upošteva, če utemeljitev, ki jo podajo poslovodstvo in pristojni za upravljanje v zvezi z nepopravljanjem napake, vzbuja dvom o neoporečnosti ali poštenosti poslovodstva ali pristojnih za upravljanje, kot na primer kadar revizor sumi, da gre za namerno zavajanje. Revizor lahko pretehta, ali bi bilo primerno pridobiti pravni nasvet. V nekaterih primerih mora revizor v skladu z zakonom, predpisom ali drugimi strokovnimi standardi o zadevi obvestiti regulatorja ali ustrezen strokovni organ.

Vplivi na poročanje (Glej odstavek 18(a).)

A45. V redkih okoliščinah je lahko ustrezna zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih, ko odklonitev popravljanja pomembno napačne navedbe drugih informacij vzbudi tak dvom o neoporečnosti poslovodstva in pristojnih za upravljanje, da je zanesljivost revizijskih dokazov na splošno lahko vprašljiva.

Odstop od posla (Glej odstavek 18(b))

A46. Odstop od posla, kjer je odstop možen v skladu z veljavnim zakonom ali predpisom, je lahko ustrezen, kadar okoliščine, v katerih je odklonjeno popravljanje pomembno napačne navedbe drugih informacij, vzbudijo tak dvom v neoporečnost poslovodstva in pristojnih za upravljanje, da je

vprašljiva zanesljivost predstavitev, pridobljenih med revizijo.

Premisleki, specifični za organizacije v javnem sektorju (Glej odstavek 18(b))

- A47. V javnem sektorju odstop od posla morda ne bo mogoč. V takih primerih lahko revizor izda poročilo zakonodajalcu, v katerem navede podrobnosti o zadevi, ali pa lahko drugače ustrezno ukrepa.

*Odzivanje, kadar revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba v drugih informacijah, pridobljenih po datumu revizorjevega poročila (Glej odstavek 19)*

- A48. Če revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba v drugih informacijah, pridobljenih po datumu revizorjevega poročila, in je bila taka pomembno napačna navedba popravljena, revizorjevi postopki, ki so potrebni v danih okoliščinah, vključujejo opredelitev, da je bil popravek narejen (v skladu z odstavkom 17(a)), lahko pa tudi pregled ukrepov, ki jih je poslovodstvo sprejelo za komuniciranje s tistimi, ki so prejeli druge informacije, če so bile pred tem že izdane, da jih obvestijo o spremembi.
- A49. Če se pristojni za upravljanje ne strinjajo s spremembo drugih informacij, je ob ustreznem ukrepanju, da se uporabnike, za katere je revizorjevo poročilo pripravljeno, opozori na nepopravljeno napačno navedbo, potrebno opraviti strokovno presojo, na kar pa lahko vpliva tudi ustrezen zakon ali predpis v pravnem redu. Zato lahko revizor pretehta, ali je primerno poiskati pravni nasvet o revizorjevih zakonskih pravicah in obveznostih.
- A50. Če pomembno napačna navedba drugih informacij ostane nepopravljena, pa ustrezni ukrepi, s katerimi si revizor lahko prizadeva o nepopravljeni pomembno napačni navedbi ustrezno obvestiti uporabnike, za katere je pripravljeno revizorjevo poročilo, če to dovoljuje zakon ali predpis, vključujejo, na primer:
- predložitev novega ali spremenjenega revizorjevega poročila za poslovodstvo, ki vključuje spremenjeni odstavek v skladu z odstavkom 22 in zahtevo, da poslovodstvo to novo ali spremenjeno revizorjevo poročilo predloži uporabnikom, za katere je revizorjevo poročilo pripravljeno. Pri tem pa bo revizor morda moral proučiti morebitni učinek na datum novega ali spremenjenega revizorjevega poročila glede na zahteve MSR ali veljavnega zakona ali predpisa. Revizor lahko tudi pregleda ukrepe, ki jih je sprejelo poslovodstvo za zagotovitev novega ali spremenjenega revizorjevega poročila takim uporabnikom;
  - opozorilo uporabnikov, za katere je revizorjevo poročilo pripravljeno, na pomembno napačni navedbi drugih informacij (na primer, z obravnavanjem zadeve na skupščini delničarjev);
  - komuniciranje z regulatorjem ali ustreznim strokovnim organom o

nepopravljeni pomembno napačni navedbi; ali

- upoštevanje posledic za nadaljevanje posla (glej tudi odstavek A46).

**Odzivanje, kadar je pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih ali je treba osvežiti revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja** (Glej odstavek 20.)

A51. Pri branju drugih informacij revizor morda izve nove informacije, ki vplivajo na:

- revizorjevo poznavanje organizacije in njenega okolja in zato lahko kaže na potrebo po ponovnem pregledu revizorjeve ocene tveganja.<sup>13</sup>
- revizorjevo nalogo, da ovrednoti učinek ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze.<sup>14</sup>
- Revizorjeve naloge, povezane s kasnejšimi dogodki.<sup>15</sup>

**Poročanje** (Glej odstavke 21–24)

A52. Za revizijo računovodskih izkazov organizacije, razen organizacije, ki kotira, lahko revizor meni, da je prepoznavanje drugih informacij v revizorjevem poročilu, ki jih revizor pričakuje po datumu revizorjevega poročila, primerno za zagotavljanje dodatne preglednosti drugih informacij, ki sodijo med revizorjeve naloge po tem MSR. Revizor lahko oceni, da je to primerno, na primer kadar poslovodstvo lahko revizorju predstavi, da bodo take druge informacije izdane po datumu revizorjevega poročila.

*Zgledi izjav* (Glej odstavka 21–22.)

A53. Zgledi primerov odstavka »drugih informacij« v revizorjevem poročilu so vključeni Dodatek 2.

*Vplivi na poročanje, kadar je revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih s pridržki ali odklonilno* (Glej odstavek 23)

A54. Revizorjevo mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje o računovodskih izkazih morda nima vpliva na izjavo, zahtevano v odstavku 22(e), če zadeva, v zvezi s katero je bilo spremenjeno revizorjevo mnenje, ni vključena ali drugače obravnavana v drugih informacijah in ne vpliva na noben del drugih informacij. Na primer, mnenje s pridržki o računovodskih izkazih zaradi nerazkritja nagrade, izplačane direktorjem, kot to zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, morda nima posledic za

<sup>13</sup> MSR 315 (prenovljen), odstavki 11, 31 in A1.

<sup>14</sup> MSR 450, *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*.

<sup>15</sup> MSR 560, odstavka 10 in 14.

poročanje, zahtevano po tem MSR. V drugih okoliščinah pa lahko obstajajo posledice za tako poročanje, kot je opisano v odstavkih A55–A58.

Mnenje s pridržki zaradi pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih

A55. V okoliščinah, ko revizorjevo mnenje vsebuje pridržke, bi veljalo razmisliti, ali so druge informacije tudi pomembno napačno navedene zaradi iste zadeve ali zadeve, ki je povezana z zadevo, zaradi katere je izdano mnenje s pridržki o računovodskih izkazih.

Mnenje s pridržki zaradi omejitve obsega

A56. Kadar obstaja omejitev obsega v zvezi s pomembno postavko v računovodskih izkazih, revizor ne bo pridobil zadostnih primernih revizijskih dokazov o tej zadevi. V takih okoliščinah revizor ne more ugotoviti, ali zneski ali druge postavke v drugih informacijah, povezanih s to zadevo, povzročijo pomembno napačno navedbo drugih informacij ali ne. Zato bo revizor morda moral spremeniti izjavo, zahtevano v odstavku 22(e), in se sklicevati na to, da ne more upoštevati opisa zadeve v drugih informacijah, ki ga pripravi poslovodstvo in v zvezi s katerim je revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih vsebovalo pridržke, kot je pojasnjeno v odstavku o podlagi za mnenje s pridržki. Revizor pa mora vendarle poročati o drugih nepopravljenih pomembno napačnih navedbah drugih informacij, ki so bile ugotovljene.

Odklonilno mnenje

A57. Odklonilno mnenje o računovodskih izkazih v zvezi s posebno zadevo ali posebnimi zadevami, opisanimi v odstavku o podlagi za odklonilno mnenje, ne upravičuje opustitve poročanja o pomembno napačnih navedbah drugih informacij, ki jih je revizor ugotovil v revizorjevem poročilu v skladu z odstavkom 22(e)(ii). Kadar je izraženo odklonilno mnenje o računovodskih izkazih, mora revizor morda ustrezno spremeniti izjavo, zahtevano v odstavku 22(e), in na primer navesti, da so zneski ali postavke v drugih informacijah pomembno napačno navedene za isto ali povezano zadevo, ki povzroči odklonilno mnenje o računovodskih izkazih.

Zavrnitev mnenja

A58. Kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, lahko navajanje nadaljnje podrobnosti o reviziji, vključno z odstavkom, ki obravnava druge informacije, zasenči zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih kot celoti. Zato v takih okoliščinah, kot to zahteva (prenovljeni) MSR 705, revizorjevo poročilo ne vključuje odstavka, ki obravnava zahteve poročanja po tem MSR.

*Poročanje, predpisano z zakonom ali predpisom (Glej odstavke 24)*

A59. MSR 200<sup>16</sup> pojasnjuje, da mora revizor poleg MSR morda izpolniti zakonske ali regulativne zahteve. V takšnem primeru mora revizor morda uporabiti posebno sestavo ali izrazje v revizorjevem poročilu, ki se razlikuje od tistega, ki je opisan v tem MSR. Skladnost v revizorjevem poročilu, kadar je bila revizija izvedena v skladu z MSR, uveljavlja verodostojnost na globalnem trgu, tako da so zlahka prepoznane tiste revizije, ki so bile opravljene v skladu s svetovno priznanimi standardi. Kadar se razlike med pravnimi in regulativnimi zahtevami za poročanje glede na druge informacije in tem MSR nanašajo samo na sestavo in izrazje v revizorjevem poročilu in je vsaj vsak izmed elementov, opredeljenih v odstavku 24, vključen v revizorjevo poročilo, se revizorjevo poročilo lahko sklicuje na Mednarodne standarde revidiranja. Zato v takih okoliščinah velja, da je revizor izpolnil zahteve tega MSR, celo kadar sta sestava in izrazje, uporabljena v revizorjevem poročilu, določena z zakonskimi ali regulativnimi zahtevami poročanja.

---

<sup>16</sup> MSR 200, odstavek A57

### **Primeri zneskov ali drugih postavk, ki so lahko vključeni v druge informacije**

V nadaljevanju so navedeni zneski in druge postavke, ki so lahko vključeni v druge informacije. Ta seznam ni izčrpen.

#### **Zneski**

- Postavke v povzetku o ključnih računovodskih rezultatih, kot so čisti prihodek, čisti dobiček na delnico, dividende, prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, stroški nakupov in poslovni odhodki.
- Izbrani podatki o poslovanju, kot je prihodek iz ohranjenega poslovanja po glavnih področjih poslovanja ali prodaja po območnih odsekih ali proizvodnih linijah.
- Posebne postavke, kot so razporejanja sredstev, pravdna določila, oslabitve sredstev, davčne prilagoditve, določbe o sanaciji okolja, stroški preoblikovanja in reorganizacije.
- Informacije o likvidnostih sredstvih in kapitalskih virih, kot so denar, denarni ustrezniki in tržni vrednostni papirji; dividende in dolgovi, obveznosti iz finančnega zakupa (leasinga) in obveznosti iz manjšinskih deležev.
- Naložbe v osnovna sredstva po odsekih ali divizijah.
- Zneski, vključeni v zunajbilančne dogovore in z njimi povezani finančni učinki.
- Zneski, vključeni v garancije, pogodbene obveznosti, zakonski ali okoljski zahtevki in drugi nepredvideni primeri.
- Finančni ukrepi ali kazalniki, kot so bruto marža, donosnost povprečnega uporabljenega kapitala, donosnost povprečnega kapitala delničarjev, kratkoročni koeficient, kazalnik pokritja obresti in stopnja zadolženosti. Nekatere izmed njih se lahko neposredno uskladi z računovodskimi izkazi.

#### **Druge postavke**

- Pojasnila kritičnih računovodskih ocen in povezanih predpostavk.
- Ugotavljanje povezanih oseb in opis poslov z njimi.
- Oblikovanje usmeritev ali pristopov organizacije do upravljanja blaga ter valutnega ali obrestnega tveganja, ki nastanejo z uporabo terminskih pogodb, obrestnih zamenjav, ali drugih finančnih instrumentov.



- Opisi narave zunajbilančnih dogovorov.
- Opisi garancij, odškodnin, pogodbenih obveznosti, primerov pravnih ali okoljskih odgovornosti in drugih nepredvidenih primerov, vključno s poslovodskimi ocenami kakovosti izpostavljenosti, povezanih z organizacijo.
- Opisi sprememb v zakonskih ali regulativnih zahtevah, kot so novi davčni ali okoljski predpisi, ki pomembno vplivajo na poslovanje organizacije ali njen davčni položaj ali bodo pomembno vplivali na prihodnje finančne možnosti organizacije.
- Kvalitativne ocene posloводства glede vplivov novih standardov računovodskega poročanja, ki so začeli veljati v tem ali bodo začeli veljati v naslednjem obdobju, na računovodske izide organizacije, njen finančni položaj in denarne tokove.
- Splošni opisi poslovnega okolja in napovedi.
- Pregled strategije.
- Opisi trendov pri tržnih cenah ključnega blaga ali surovin.
- Razlike med ponudbo, povpraševanjem in regulativnimi okoliščinami med geografskimi regijami.
- Pojasnila posebnih dejavnikov, ki vplivajo na dobičkonosnost organizacije na določenih segmentih.

### Zgledi poročil neodvisnega revizorja v zvezi z drugimi informacijami

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to, ali kotira ali ne, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij.
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo o organizaciji, ki kotira, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil del drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij, in pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila.
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo o organizaciji, razen o organizaciji, ki kotira, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil del drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij, in pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila.
- Zgled 4: Revizorjevo poročilo o organizaciji, ki kotira, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar revizor ni pridobil nobenih drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, vendar pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila.
- Zgled 5: Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to ali kotira ali ne, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in ugotovil, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij.
- Zgled 6: Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to ali kotira ali ne, ki vsebuje mnenje s pridržki, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in obstaja omejitev obsega v zvezi s pomembno postavko v konsolidiranih računovodskih izkazih, kar vpliva tudi na druge informacije.
- Zgled 7: Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to ali kotira ali ne, ki vsebuje odklonilno mnenje, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in odklonilno mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih vpliva tudi na druge informacije.

**Zgled 1 – Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to, ali kotira ali ne, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij.**

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celotnega sklopa računovodskih izkazov katere koli organizacije, ne glede na to ali kotira ali ne, ki uporablja okvir poštene predstavitve. Pri tej reviziji ne gre za revizijo skupine (tj. MSR 600<sup>1</sup> ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda (države);
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;<sup>2</sup>
- ključne revizijske zadeve so bile komunicirane v skladu z MSR 701;<sup>3</sup>
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, ki so odgovorne za pripravo računovodskih izkazov;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge naloge poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

<sup>1</sup> MSR 600, *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*

<sup>2</sup> MSR 570 (prenovljen), *Delujoče podjetje*

<sup>3</sup> MSR 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*. Odstavek o ključnih revizijskih zadevah je potrebno samo za organizacije, ki kotirajo.

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

### Poročilo o reviziji računovodskih izkazov<sup>4</sup>

#### Mnenje

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

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

#### Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh standardov so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane Družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

#### [Ključne revizijske zadeve<sup>5</sup>

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbolj bistvene pri naši reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru naše revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju našega mnenja o njih in ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah.

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

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

Poslovodstvo<sup>6</sup> je odgovorno za druge informacije. Druge informacije vključujejo [informacije, vključene v poročilo X,<sup>7</sup> vendar pa ne vključujejo računovodskih izkazov in poročila našega revizorja o njih.]

<sup>4</sup> Podnaslov "Poročilo o reviziji računovodskih izkazov" ni potreben, kadar ni primeren drugi podnaslov "Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah."

<sup>5</sup> Odstavek o ključnih revizijskih zadevah je predpisan samo za organizacije, ki kotirajo.

<sup>6</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>7</sup> Podrobnejši opis drugih informacij, kot sta "poslovno poročilo in izjava predsednika," se lahko uporabi za opredelitev drugih informacij.

Naše mnenje o računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ne izražamo nobene oblike sklepa o zagotovilu o njih.

V zvezi z našo revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost, da preberemo druge informacije in da pri tem presodimo, če so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi ali našim poznavanjem, pridobljenim med revizijo, ali pa naj bi bile sicer videti pomembno napačno navedene. Če na podlagi našega opravljenega dela sklepamo, da obstaja pomembno napačna navedba teh drugih informacij, moramo poročati o tem dejstvu. S tem v zvezi nimamo kaj poročati.

### **Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze<sup>8</sup>**

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700<sup>9</sup> – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]

### **Revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov**

[Poročanje v skladu s (prenovljenim) MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]

### **Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah**

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]

[Partner, zadolžen za posel pri reviziji, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je [ime].<sup>10</sup>]

[Podpis v imenu revizijske družbe, ime in priimek revizorja, ali oboje, kot je v določeni državi ustrezno.]

[Revizor, naslov]

[Datum]

<sup>8</sup> V teh zgledih revizorjevih poročil bi bilo morda treba pojma posloводство in pristojni za upravljanje nadomestiti z drugim pojmom, ki je ustrezen v pravnem okviru določene države.

<sup>9</sup> MSR 700 (prenovljen), *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*.

<sup>10</sup> Ime partnerja, zadolženega za posel, je vključeno v revizorjevo poročilo za revizije celotnega sklopa računovodskih izkazov za splošne namene organizacij, ki kotirajo, razen če je v redkih okoliščinah mogoče pričakovati, da bi tako razkritje lahko ogrozilo bistveno osebno varnost (glej MSR 700 (prenovljen), odstavek 46).

**Zgled 2 – Revizorjevo poročilo o organizaciji, ki kotira, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil del drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij in pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila.**

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celotnega sklopa računovodskih izkazov organizacije, ki kotira in ki uporablja okvir poštene predstavitve. Pri tej reviziji ne gre za revizijo skupine (tj. MSR 600 ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- Ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda (države);
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- ključne revizijske zadeve so bile komunicirane v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil del drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij in pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, ki so odgovorne za pripravo računovodskih izkazov;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor druge naloge poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

### Poročilo o reviziji računovodskih izkazov<sup>11</sup>

#### Mnenje

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

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

#### Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh standardov so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

#### Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbolj bistvene pri naši reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru naše revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju našega mnenja o njih in ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah.

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

<sup>11</sup> Podnaslov "Poročilo o reviziji računovodskih izkazov" ni potreben, kadar ni primeren drugi podnaslov "Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah."

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

Poslovodstvo<sup>12</sup> je odgovorno za druge informacije. Druge informacije vključujejo poročilo X<sup>13</sup> (vendar ne vključujejo računovodskih izkazov in poročila našega revizorja o njih), ki smo jih pridobili pred datumom tega revizorjevega poročila in poročilo Y, za katerega pričakujemo, da bo na voljo po tem datumu.

Naše mnenje o računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ne izražamo nobene oblike sklepa o zagotovitlu o njih.

V zvezi z našo revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost, da preberemo tu opredeljene druge informacije in pri tem pretehtamo, če so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi ali našim vedenjem, pridobljenim med revizijo, ali naj bi bile sicer videti pomembno napačno navedene.

Če na podlagi dela, ki smo ga opravili v zvezi z drugimi informacijami, ki smo jih pridobili pred datumom tega revizorjevega poročila, sklepamo, da obstaja pomembno napačna navedba teh drugih informacij, moramo poročati o tem dejstvu. S tem v zvezi nimamo kaj poročati.

[Če, ko beremo poročilo Y, sklepamo, da v njem obstaja pomembno napačna navedba, moramo o tej zadevi poročati pristojnim za upravljanje in [opisati ukrepe, ki veljajo v državi.]]<sup>14</sup>

## **Odgovornosti poslovodstva in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze<sup>15</sup>**

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]

### **Revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov**

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]

### **Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah**

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]

Partner, zadolžen za posel pri reviziji, katere rezultat je to poročilo neodvisnega

<sup>12</sup> Ali drugi pojmi, ki so primerni v pravnem okviru posebne sodne pristojnosti

<sup>13</sup> Podrobnejši opis drugih informacij, kot sta “poslovno poročilo in izjava predsednika,” se lahko uporabi za opredelitev drugih informacij.

<sup>14</sup> Ta dodatni odstavek je lahko uporaben, kadar je revizor ugotovil nepopravljeno pomembno napačno navedbo drugih informacij, ki jih je pridobil po datumu revizorjevega poročila in ima zakonsko obveznost, da se na to odzove s posebnim ukrepom.

<sup>15</sup> Ali drugi pojmi, ki so primerni v pravnem okviru določene države.



revizorja, je [ime].<sup>16</sup>

[Podpis v imenu revizijske družbe, ime in priimek revizorja, ali oboje, kot je v določeni državi ustrezno.]

[Naslov revizorja]

[Datum]

OSNUTEK

---

<sup>16</sup> Ime partnerja, zadolženega za posel, je vključeno v revizorjevo poročilo za revizije celotnega sklopa računovodskih izkazov za splošne namene organizacij, ki kotirajo, razen če je v redkih okoliščinah mogoče pričakovati, da bi tako razkritje lahko ogrozilo bistveno osebno varnost (glej MSR 700 (prenovljen), odstavek 46).

**Zgled 3 – Revizorjevo poročilo o organizaciji, razen o tisti, ki kotira, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil del drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij in pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila.**

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celotnega sklopa računovodskih izkazov organizacije, razen tiste, ki kotira, in ki uporablja okvir poštene predstavitve. Pri tej reviziji ne gre za revizijo skupine (tj. MSR 600 ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve države;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570.
- ključne revizijske zadeve so bile komunicirane v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil del drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij in pričakuje, da bo dobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, ki so odgovorne za pripravo računovodskih izkazov;
- revizor nima drugih nalog poročanja, zahtevanih po zakonu ali predpisu.

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

### Mnenje

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

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

## Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh standardov so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo da smo neodvisni od revidirane družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

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

Poslovodstvo<sup>17</sup> je odgovorno za druge informacije. Druge informacije, pridobljene na datum tega revizorjevega poročila, so [informacije, vključene v poročilo X,<sup>18</sup> vendar pa ne vključujejo računovodskih izkazov in poročila našega revizorja o njih]

Naše mnenje o računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ne izražamo nobene oblike sklepa o zagotovilu o njih.

V zvezi z našo revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost, da preberemo tu opredeljene druge informacije in da pri tem presodimo, ali so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi ali našim védenjem, pridobljenim med revizijo, ali naj bi bile sicer videti pomembno napačno navedene.

Če na podlagi dela, ki smo ga opravili na drugih informacijah, ki smo jih pridobili pred datumom tega revizorjevega poročila, sklepamo, da obstaja pomembno napačna navedba teh drugih informacij, moramo poročati o tem dejstvu. S tem v zvezi nimamo kaj poročati.

## Odgovornosti poslovodstva in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze<sup>19</sup>

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (Prenovljen).]

## Revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]

[Podpis v imenu revizijske družbe, ime in priimek revizorja, ali oboje, kot je v določeni državi ustrezno.]

[Naslov revizorja]

<sup>17</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>18</sup> Podrobnejši opis drugih informacij, kot sta “poslovno poročilo in izjava predsednika,” se lahko uporabi za opredelitev drugih informacij.

<sup>19</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

[Datum]

OSNUTEK

ISA

**Zgled 4 – Revizorjevo poročilo o organizaciji, ki kotira, ki vključuje neprilagojeno mnenje, kadar revizor ni pridobil nobenih drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, vendar pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila.**

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celotnega sklopa računovodskih izkazov organizacije, ki kotira, in ki uporablja okvir poštene predstavitve. Pri tej reviziji ne gre za revizijo skupine (tj. MSR 600 ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve države;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- ključne revizijske zadeve so bile komunicirane v skladu z MSR 701;
- revizor ni pridobil nobenih drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila, vendar pričakuje, da bo pridobil druge informacije po datumu revizorjevega poročila;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, ki so odgovorne za pripravo računovodskih izkazov;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge naloge poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

### Poročilo o reviziji računovodskih izkazov<sup>20</sup>

#### Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz vseobsegajočega donosa,

<sup>20</sup> Podnaslov "Poročilo o reviziji računovodskih izkazov" ni potreben, kadar ni primeren drugi podnaslov "Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah."

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

### Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh standardov so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

### Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbolj bistvene pri naši reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru naše revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju našega mnenja o njih in ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah.

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

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

Poslovodstvo<sup>21</sup> je odgovorno za druge informacije. Druge informacije vključujejo [informacije, vključene v poročilo X,<sup>22</sup> vendar pa ne vključujejo računovodskih izkazov in poročila našega revizorja o njih]. Pričakujemo, da bo poročilo X na voljo po datumu tega revizorjevega poročila.

Naše mnenje o računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ne izražamo nobene oblike sklepa o zagotovitvi o njih.

V zvezi z našo revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost, da preberemo tu opredeljene druge informacije in da pri tem presodimo, ali so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi ali našim vedenjem, pridobljenim med revizijo, ali naj bi bile sicer videti pomembno napačno navedene.

<sup>21</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>22</sup> Podrobnejši opis drugih informacij, kot je "poslovno poročilo in izjava predsednika," se lahko uporabi za opredelitev drugih informacij.

[Če, ko beremo poročilo X, ugotovimo, da v njem obstaja pomembno napačna navedba, moramo o tej zadevi obvestiti pristojne za upravljanje in *[opisati ukrepe, ki veljajo v državi]*.]<sup>23</sup>

### **Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze**<sup>24</sup>

*[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]*

### **Revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov**

*[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]*

### **Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah**

*[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]*

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

*[Podpis v imenu revizijske družbe, ime in priimek revizorja, ali oboje, kot je v določeni državi ustrezno.]*

*[Naslov revizorja]*

*[Datum]*

---

<sup>23</sup> Ta dodatni odstavek je lahko uporaben, ko je revizor ugotovil nepopravljeno pomembno napačno navedbo drugih informacij, ki jih je pridobil po datumu revizorjevega poročila in ima zakonsko obveznosti, da se na to odzove s posebnim ukrepom.

<sup>24</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

**Zgled 5 – Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to ali kotira ali ne, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila ali ugotovil, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij.**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- revizija celotnega sklopa računovodskih izkazov organizacije, ki kotira, ali razen tiste, ki kotira, in ki uporablja okvir poštene predstavitve. Pri tej reviziji ne gre za revizijo skupine (tj. MSR 600 ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve države;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- ključne revizijske zadeve so bile komunicirane v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in sklepa, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, ki so odgovorne za pripravo računovodskih izkazov;
- revizor nima drugih nalog poročanja, zahtevanih po zakonu ali predpisu.

## **POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

### **Mnenje**

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

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



## Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh standardov so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo da smo neodvisni od revidirane družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

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

Poslovstvo<sup>25</sup> je odgovorno za druge informacije. Druge informacije vsebujejo [informacije, vključene v poročilo X,<sup>26</sup> vendar pa ne vključujejo računovodskih izkazov in poročila našega revizorja o njih.]

Naše mnenje o računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ne izražamo nobene oblike sklepa o zagotovilu o njih.

V zvezi z našo revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost, da preberemo tu opredeljene druge informacije in da pri tem presodimo, ali so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi ali našim vedenjem, pridobljenim med revizijo, ali naj bi bile sicer videti pomembno napačno navedene.

Če na podlagi dela, ki smo ga opravili, sklepamo, da obstaja pomembno napačna navedba teh drugih informacij, moramo poročati o tem dejstvu. Kot je opisano v nadaljevanju, sklepamo, da obstaja taka pomembno napačna navedba drugih informacij.

[Opis pomembno napačne navedbe drugih informacij]

## [Ključne revizijske zadeve<sup>27</sup>

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbolj bistvene pri naši reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru naše revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju našega mnenja o njih in ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah.

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

<sup>25</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>26</sup> Podrobnejši opis drugih informacij, kot je "poslovno poročilo in izjava predsednika," se lahko uporabi za opredelitev drugih informacij.

<sup>27</sup> Odstavek o ključnih revizijskih zadevah je predpisan samo za organizacije, ki kotirajo.

## **Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze<sup>28</sup>**

*[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]*

### **Revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov**

*[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v MSR 700 (prenovljen).]*

[Partner, zadolžen za posel pri reviziji, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je *[ime]*.<sup>29</sup>]

*[Podpis v imenu revizijske družbe, ime in priimek revizorja, ali oboje, kot je v določeni državi ustrezno.]*

*[Naslov revizorja]*

*[Datum]*

---

<sup>28</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>29</sup> Ime partnerja, zadolženega za posel, je vključeno v revizorjevo poročilo za revizije celotnega sklopa računovodskih izkazov za splošne namene organizacij, ki kotirajo, razen če je v redkih okoliščinah mogoče pričakovati, da bi tako razkritje lahko ogrozilo bistveno osebno varnost (glej MSR 700 (prenovljen), odstavek 46).

**Zgled 6 – Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to ali kotira ali ne, ki vsebuje mnenje s pridržki, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in obstaja omejitev obsega v zvezi s pomembno postavko v konsolidiranih računovodskih izkazih, kar vpliva tudi na druge informacije.**

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celotnega sklopa konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, ki kotira, ali razen tiste, ki kotira, in ki uporablja okvir poštene predstavitve. Pri tej reviziji gre za revizijo skupine (tj. MSR 600 velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z naložbo v pridruženo podjetje v tujini. Možni učinki nezmožnosti pridobiti zadostne ustrezne revizijske dokaze se štejejo kot pomembni, vendar niso vseobsegajoči za konsolidirane računovodske izkaze (tj., ustrezno je mnenje s pridržki);
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve države;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- ključne revizijske zadeve so bile komunicirane v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in zadeva, zaradi katere je izdano mnenje s pridržki o konsolidiranih računovodskih izkazih, vpliva tudi na druge informacije;
- osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, ki so odgovorne za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov;
- revizor nima drugih nalog poročanja, zahtevanih po zakonu ali predpisu.

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

### Mnenje s pridržki

Revidirali smo konsolidirane računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb (Skupina), ki vključujejo konsolidiran izkaz finančnega položaja na dan 31.

decembra 20X1 in konsolidiran izkaz vseobsegajočega donosa, konsolidiran izkaz gibanja kapitala in konsolidiran izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto in pojasnila h konsolidiranim računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju, z izjemo možnih učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Podlaga za mnenje s pridržki* našega poročila, priloženi konsolidirani računovodski izkazi, v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali dajejo *resničen in pošten prikaz*) finančni položaj Skupine na dan 31. decembra 20X1 in njeno konsolidirano finančno uspešnost in konsolidirane denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

### **Podlaga za mnenje s pridržki**

Naložba Skupine v družbo XYZ, pridruženo podjetje v tujini, pripojeno med letom in obračunano z uporabo kapitalne metode, je izkazana v višini xxx v konsolidiranem izkazu finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in delež ABC v čistem prihodku XYZ v višini xxx je vključen v prihodek ABC za tedaj končano leto. Nismo pa mogli pridobiti zadostnih primernih revizijskih dokazov o neodpisani vrednosti naložbe ABC v XYZ na dan 31. decembra 20X1 in o deležu ABC v čistem dohodku XYZ za to leto, ker so nam zavrnil dostop do finančnih informacij, posloводства in revizorjev XYZ. Zaradi tega nismo mogli ugotoviti, ali so bile potrebne kakšne prilagoditve teh zneskov.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh standardov so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov v [država], potrjujemo da smo neodvisni od revidirane skupine in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje s pridržki.

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

Posloводство<sup>30</sup> je odgovorno za druge informacije. Druge informacije vključujejo [informacije, vključene v poročilo X,<sup>31</sup> vendar pa ne vsebujejo konsolidiranih računovodskih izkazov in poročila našega revizorja o njih.]

Naše mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ne izražamo nobene oblike sklepa o zagotovitvi o njih.

<sup>30</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>31</sup> Podrobnejši opis drugih informacij, kot je "poslovno poročilo in izjava predsednika," se lahko uporabi za opredelitev drugih informacij.

V zvezi z našo revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov je naša odgovornost, da preberemo tu opredeljene druge informacije in da pri tem presodimo, če so druge informacije pomembno neskladne s konsolidiranimi računovodskimi izkazi ali našim védenjem, pridobljenim med revizijo, ali pa naj bi bile sicer videti pomembno napačno navedene.

Če na podlagi dela, ki smo ga opravili, sklepamo, da obstaja pomembno napačna navedba teh drugih informacij, moramo poročati o tem dejstvu. Kot je opisano v odstavku *Podlaga za mnenje s pridržki*, nismo mogli pridobiti zadostnih ustreznih dokazov o neodpisani vrednosti naložbe ABC v XYZ na dan 31. decembra 20X1 in o deležu ABC v čistem dohodku XYZ za to leto. V skladu s tem ne moremo sklepati, ali so druge informacije pomembno napačno navedene glede na to zadevo ali ne.

### **[Ključne revizijske zadeve]<sup>32</sup>**

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbolj bistvene pri naši reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru naše revizije konsolidiranih računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju našega mnenja o njih in ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah. Poleg zadeve, opisane v odstavku *Podlaga za mnenje s pridržki* smo ugotovili, da so v nadaljevanju opisane zadeve ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v našem poročilu.

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

### **Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze<sup>33</sup>**

[*Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 2 v MSR 700 (Prenovljen).*]

### **Revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov**

[*Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 2 v MSR 700 (prenovljen).*]

[Partner, zadolžen za posel pri reviziji, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je [*ime*].<sup>34</sup>]

[*Podpis v imenu revizijske družbe, ime in priimek revizorja, ali oboje, kot je v določeni državi ustrezno.*]

[*Naslov revizorja*]

<sup>32</sup> Odstavek o ključnih revizijskih zadevah je predpisan samo za organizacije, ki kotirajo.

<sup>33</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>34</sup> Ime partnerja, zadolženega za posel, je vključeno v revizorjevo poročilo za revizije celotnega sklopa računovodskih izkazov za splošne namene organizacij, ki kotirajo, razen če je v redkih okoliščinah mogoče pričakovati, da bi tako razkritje lahko ogrozilo bistveno osebno varnost (glej MSR 700 (prenovljen), odstavek 46).

[Datum]

OSNUTEK

ISA

**Zgled 7 – Revizorjevo poročilo o kateri koli organizaciji, ne glede na to ali kotira ali ne, ki vsebuje odklonilno mnenje, kadar je revizor pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in odklonilno mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih vpliva tudi na druge informacije.**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- revizija celotnega sklopa konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, ne glede na to ali kotira ali ne, ki uporablja okvir poštene predstavitve. Pri tej reviziji gre za revizijo skupine (tj. MSR 600 velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR 210;  
konsolidirani računovodski izkazi so pomembno napačno navedeni zaradi nevklučitve odvisne družbe v konsolidacijo. Ta pomembno napačna navedba velja za vseobsegajočo za konsolidirane računovodske izkaze. Učinki napačne navedbe na konsolidirane računovodske izkaze niso bili določeni, ker to ni bilo izvedljivo (tj., ustrezno je odklonilno mnenje);
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve države;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- ključne revizijske zadeve so bile komunicirane v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in zadeva, zaradi katere je izraženo odklonilno mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih, vpliva tudi na druge informacije;
- osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, ki so odgovorne za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov;
- revizor nima nobenih drugih nalog poročanja, zahtevanih po zakonu ali predpisu.

## **POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

### **Odklonilno mnenje**

Revidirali smo konsolidirane računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb (Skupina), ki vključujejo konsolidiran izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in konsolidiran izkaz vseobsegajočega donosa, konsolidiran izkaz

gibanja kapitala in konsolidiran izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto in pojasnila h konsolidiranim računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju zaradi bistvenosti zadeve, ki jo obravnavamo v odstavku *Podlaga za odklonilno mnenje* našega poročila, priloženi konsolidirani računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih ne predstavljajo pošteno (ali ne dajejo *resničnega in poštenega prikaza*) konsolidiranega finančnega položaja Skupine na dan 31. decembra 20X1 in njenega konsolidiranega poslovnega izida in konsolidiranih denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

### **Podlaga za odklonilno mnenje**

Kot je navedeno v Pojasnilu X, Skupina ni vključila v konsolidacijo odvisne družbe XYZ, ki jo je Skupina pripojila med letom 20X1, ker še ni mogla določiti poštenih vrednosti določenih pomembnih sredstev in obveznosti odvisne družbe na datum pripojitve. Ta naložba se torej obračunava na podlagi stroškov. V skladu z MRSP bi Skupina morala vključiti to odvisno družbo v konsolidacijo in pripojitev obračunati na podlagi začasnih zneskov. Če bi bila družba XYZ vključena v konsolidacijo, bi to pomembno vplivajo na številne elemente v priloženih konsolidiranih računovodskih izkazih. Učinki na konsolidirane računovodske izkaze zaradi ne vključitve v konsolidacijo niso bili določeni.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh standardov so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov [v državi], potrjujemo da smo neodvisni od revidirane skupine in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše odklonilno mnenje.

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

Poslovodstvo<sup>35</sup> je odgovorno za druge informacije. Druge informacije vključujejo [informacije, vključene v poročilo X,<sup>36</sup> vendar pa ne vsebujejo konsolidiranih računovodskih izkazov in poročila našega revizorja o njih.]

Naše mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih ne pokriva drugih informacij in ne izražamo nobene oblike sklepa o zagotovitvi o njih.

<sup>35</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>36</sup> Podrobnejši opis drugih informacij, kot je "poslovno poročilo in izjava predsednika," se lahko uporabi za opredelitev drugih informacij.



V zvezi z našo revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov je naša odgovornost, da preberemo tu opredeljene druge informacije in da pri tem presodimo, če so druge informacije pomembno neskladne s konsolidiranimi računovodskimi izkazi ali našim védenjem, pridobljenim med revizijo ali naj bi bile sicer videti pomembno napačno navedene. Če na podlagi dela, ki smo ga opravili, sklepamo, da obstaja pomembno napačna navedba teh drugih informacij, moramo poročati o tem dejstvu. Kot je opisano v odstavku *Podlaga za odklonilno mnenje*, bi morala Skupina v konsolidacijo vključiti družbo XYZ in pripojitev obračunati na osnovi začasnih zneskov. Ugotovili smo, da so druge informacije pomembno napačno navedene iz istega razloga glede na zneske ali druge postavke v poročilu X, na katere vpliva ne vključitev družbe XYZ v konsolidacijo.

### **[Ključne revizijske zadeve]<sup>37</sup>**

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbolj bistvene pri naši reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru naše revizije konsolidiranih računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju našega mnenja o njih in ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah. Poleg zadeve, opisane v odstavku *Podlaga za odklonilno mnenje*, smo ugotovili, da so v nadaljevanju opisane zadeve ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v našem poročilu.

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

### **Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze<sup>38</sup>**

[*Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 2 v MSR 700 (prenovljen).*]

### **Revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov**

[*Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 2 v MSR 700 (Prenovljen).*]

[Partner, zadolžen za posel pri reviziji, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je *[ime]*<sup>39</sup>]

[*Podpis v imenu revizijske družbe, ime in priimek revizorja, ali oboje, kot je v določeni državi ustrezno.*]

<sup>37</sup> Odstavek o ključnih revizijskih zadevah je predpisan samo za organizacije, ki kotirajo.

<sup>38</sup> Ali drugi pojmi, ki so ustrezni v pravnem okviru določene države.

<sup>39</sup> Ime partnerja, zadolženega za posel, je vključeno v revizorjevo poročilo za revizije celotnega sklopa računovodskih izkazov za splošne namene organizacij, ki kotirajo, razen če je v redkih okoliščinah mogoče pričakovati, da bi tako razkritje lahko ogrozilo bistveno osebno varnost (glej MSR 700 (prenovljen), odstavek 46).

[*Naslov revizorja*]

[*Datum*]

OSMUTEK