

Odbor za
mednarodne
standarde
revidiranja in
dajanja zagotovil

MSR 580
December 2009

Mednarodni standard revidiranja

MSR 580

PISNE PREDSTAVITVE



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 580 – *Pisne predstavitve*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 580 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 580 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 580 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 580, *Written Representations*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 580 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 580 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 580 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 580 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

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

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 580**PISNE PREDSTAVITVE**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1–2
Pisne predstavitve kot revizijski dokazi	3–4
Datum uveljavitve	5
Cilji	6
Opredelitev pojmov	7–8
Zahteve	
Poslovodstvo, ki mora predložiti pisne predstavitve	9
Pisne predstavitve o odgovornosti poslovodstva	10–12
Druge pisne predstavitve	13
Datum in obdobje (obdobja) pisnih predstavitev	14
Oblika pisnih predstavitev	15
Dvom v zanesljivost pisnih predstavitev in zahtevane, a neoddane pisne predstavitve	16–20
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Pisne predstavitve kot revizijski dokazi	A1
	3

Pisne predstavitve	MSR 580
Poslovodstvo, ki mora predložiti pisne predstavitve	A2–A6
Pisne predstavitve o odgovornosti poslovodstva	A7–A9
Druge pisne predstavitve	A10–A13
Obveščanje o vrednostnem pragu	A14
Datum in obdobje (obdobja) pisnih predstavitev	A15–A18
Oblika pisnih predstavitev	A19–A21
Obveščanje pristojnih za upravljanje	A22
Dvom v zanesljivost pisnih predstavitev in zahtevane, a neodane pisne predstavitve	A23–A27
Dodatek 1: Seznam MSR, ki vsebujejo zahteve za pisne predstavitve	
Dodatek 2: Zgled predstavitvene listine	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 580 – *Pisne predstavitve* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost, da pri reviziji računovodskih izkazov pridobi pisne predstavitve od poslovodstva, in kjer je to primerno, od pristojnih za upravljanje.
2. V Dodatku 1 so naštetih še drugi MSR, ki vsebujejo posebne zahteve za pisne predstavitve za obravnavane zadeve. Posebne zahteve za pisne predstavitve iz drugih MSR ne omejujejo uporabe tega MSR.

Pisne predstavitve kot revizijski dokazi

3. Revizijski dokazi so informacije, ki jih uporabi revizor pri oblikovanju sklepov, na katerih je zasnovano revizorjevo mnenje.¹ Pisne predstavitve so potrebne informacije, ki jih revizor zahteva v povezavi z revizijo računovodskih izkazov organizacije. Zato so, podobno kot odgovori na poizvedbe, pisne predstavitve revizijski dokazi. (Glej odstavek A1.)
4. Čeprav pisne predstavitve dajejo potrebne revizijske dokaze, pa same po sebi ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o nobeni zadevi, ki jo obravnavajo. Poleg tega dejstvo, da je poslovodstvo dalo zanesljive pisne predstavitve, ne vpliva na vrsto ali obseg drugih revizijskih dokazov, ki jih revizor pridobi o izpolnjevanju odgovornosti poslovodstva ali o posebnih uradnih trditvah.

Datum uveljavitve

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

Cilji

6. Revizorjevi cilji so, da:
 - a) pridobi od poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje zagotovilo o tem, da verjamejo, da so izpolnili svojo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov in za popolnost informacij, ki so jih dali revizorju;
 - b) podpre druge revizijske dokaze, ki se nanašajo na računovodske izkaze ali posebne uradne trditve v računovodskih izkazih, s pisnimi predstavitvami, če se je odločil, da je to potrebno, ali če so zahtevane po drugih MSR, in
 - c) se ustrezno odzove na pisne predstavitve, ki jih je prejel od poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, ali na dejstvo, da mu poslovodstvo, ali kjer

¹ MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavek 5(c).

je to primerno, pristojni za upravljanje niso zagotovili pisnih predstavitev, ki jih je zahteval.

Opredelitev pojmov

7. Za namene MSR ima izraz naslednji pomen:

Pisna predstavitev – pisna izjava, ki jo poslovodstvo izroči revizorju, da potrdi določene zadeve ali podpre druge revizijske dokaze. Pisne predstavitve v tem pomenu ne vključujejo računovodskih izkazov, uradnih trditev v njih ali dokaznih poslovnih knjig in evidenc.

8. Za namene tega MSR je treba sklicevanje na »poslovodstvo« brati kot »poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje«. Poleg tega je v primeru okvira poštene predstavitve poslovodstvo odgovorno za pripravo in *pošteno* predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja ali za pripravo računovodskih izkazov, *ki so resničen in pošten prikaz* v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Zahteve

Poslovodstvo, ki mora predložiti pisne predstavitve

9. Revizor zahteva pisne predstavitve od poslovodstva, ki je odgovorno za računovodske izkaze in pozna obravnavane zadeve. (Glej odstavke A2–A6.)

Pisne predstavitve o odgovornosti poslovodstva

Priprava računovodskih izkazov

10. Revizor zahteva od poslovodstva pisno predstavitev, da je izpolnilo svojo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo *pošteno* predstavitvijo, kjer je to ustrezno, kot je določeno po pogojih revizijskega posla.² (Glej odstavke A7–A9, A14, A22.)

Zagotovljene informacije in popolnost poslov

11. Revizor zahteva od poslovodstva pisno predstavitev, da:

² MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 6(b)(i).

- a) je zagotovilo revizorju vse ustrezne informacije in dostop do njih, kot je dogovorjeno po pogojih revizijskega posla,³ ter
- b) so bili vsi posli knjiženi in so izkazani v računovodskih izkazih. (Glej odstavke A7–A9, A14, A22.)

Opis odgovornosti posloводства v pisnih predstavitvah

12. Odgovornost posloводства je treba v pisnih predstavitvah, zahtevanih v odstavkih 10 in 11, opisati na enak način, kot je ta odgovornost opisana v pogojih revizijskega posla.

Druge pisne predstavitve

13. Revizor mora zahtevati pisne predstavitve tudi na podlagi drugih MSR. Če poleg takih zahtevanih predstavitev revizor ugotovi, da potrebuje še eno ali več pisnih predstavitev, da z njimi podpre druge revizijske dokaze, pomembne za računovodske izkaze, ali eno ali več posebnih uradnih trditev v računovodskih izkazih, revizor zahteva take druge pisne predstavitve. (Glej odstavke A10–A13, A14, A22.)

Datum in obdobje (obdobja) pisnih predstavitev

14. Datum pisnih predstavitev naj bo čim bližje, vendar ne po datumu revizorjevega poročila o računovodskih izkazih. Pisne predstavitve se morajo nanašati na vse računovodske izkaze in na obdobje ali obdobja, navedena v revizorjevem poročilu. (Glej odstavke A15–A18.)

Oblika pisnih predstavitev

15. Pisne predstavitve imajo obliko predstavitvene listine, naslovljene na revizorja. Če zakon ali drug predpis zahteva od posloводства pisne javne izjave o njegovi odgovornosti in revizor ugotovi, da take izjave vsebujejo nekatere ali vse predstavitve, zahtevane v odstavku 10 ali 11, potem ustreznih zadev, vsebovanih v takih izjavah, ni treba vključiti še v predstavitveno listino. (Glej odstavke A19–A21.)

³ MSR 210, odstavek 6(b)(iii).

Dvom v zanesljivost pisnih predstavitev in zahtevane, a neoddane pisne predstavitve*Dvom v zanesljivost pisnih predstavitev*

16. Če ima revizor pomisleke glede sposobnosti, neoporečnosti, etičnih vrednot ali skrbnosti posloводства oziroma glede njegove pripadnosti tem vrednotam ali njihovega uveljavljanja, mora ugotoviti, kako ti njegovi pomisleki lahko vplivajo na zanesljivost predstavitev (ustnih ali pisnih) in na revizijske dokaze na splošno. (Glej odstavka A24–A25.)
17. Zlasti če pisne predstavitve niso skladne z drugimi revizijskimi dokazi, poskuša revizor zadevo razrešiti z dodatnimi revizijskimi postopki. Če zadeva ostane nerazrešena, revizor ponovno prouči svojo presojo sposobnosti, neoporečnosti, etičnih vrednot ali skrbnosti posloводства oziroma njegove pripadnosti tem vrednotam ali njihovega uveljavljanja in ugotovi, kako to lahko vpliva na zanesljivost predstavitev (ustnih ali pisnih) in na revizijske dokaze na splošno. (Glej odstavek A23.)
18. Če revizor ugotovi, da pisne predstavitve niso zanesljive, ustrezno ukrepa in med drugim določi možen učinek tega na mnenje v revizorjevem poročilu v skladu z MSR 705,⁴ pri čemer upošteva tudi zahtevo iz odstavka 20 tega MSR.

Zahtevane, a neoddane pisne predstavitve

19. Če posloводство ne zagotovi ene ali več zahtevanih pisnih predstavitev, revizor:
 - a) o zadevi razpravlja s posloводstvom,
 - b) ponovno oceni neoporečnost posloводства in ovrednoti vpliv, ki ga to lahko ima na zanesljivost predstavitev (ustnih ali pisnih) in na revizijske dokaze na splošno, ter
 - c) ustrezno ukrepa in med drugim določi možen učinek tega na mnenje v revizorjevem poročilu v skladu z MSR 705, pri čemer upošteva tudi zahtevo iz odstavka 20 tega MSR.

⁴ MSR 705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.

Pisne predstavitve o odgovornosti posloводства

20. Revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih v skladu z MSR 705, če:
 - a) revizor sklene, da obstaja zadosten dvom v neoporečnost posloводства, tako da pisne predstavitve, zahtevane po odstavkih 10 in 11, niso zanesljive ali
 - b) posloводство ne zagotovi pisnih predstavitev, zahtevanih po odstavkih 10 in 11. (Glej odstavka A26–A27.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**Pisne predstavitve kot revizijski dokazi** (Glej odstavek 3.)

- A1. Pisne predstavitve so pomemben vir revizijskih dokazov. Če posloводство prilagodi ali ne izroči zahtevanih pisnih predstavitev, lahko to opozori revizorja na možnost enega ali več bistvenih problemov. Poleg tega zahteva za pisne in ne samo ustne predstavitve v mnogih primerih spodbudi posloводство, da take zadeve temeljiteje prouči in s tem poveča kakovost predstavitev.

Posloводство, ki mora predložiti pisne predstavitve (Glej odstavek 9.)

- A2. Pisne predstavitve se zahtevajo od tistih, ki so odgovorni za pripravo računovodskih izkazov. To so lahko različni posamezniki, odvisno od strukture upravljanja organizacije in od ustreznega zakona ali drugega predpisa; navadno pa je odgovorno posloводство (bolj kot pristojni za upravljanje). Pisne predstavitve je zato mogoče zahtevati od glavnega izvršilnega direktorja in od finančnega direktorja organizacije ali od drugih njima enakovrednih oseb v organizacijah, ki ne uporabljajo takih nazivov. V nekaterih okoliščinah pa so tudi druge osebe, na primer pristojni za upravljanje, prav tako odgovorne za pripravo računovodskih izkazov.
- A3. Zaradi svoje odgovornosti za pripravo računovodskih izkazov in svoje odgovornosti za vodenje poslovanja organizacije se pričakuje, da posloводство dovolj dobro pozna postopke, po katerih organizacija pripravi in predstavi računovodske izkaze in uradne trditve v njih, na katerih morajo temeljiti pisne predstavitve.

- A4. V nekaterih primerih pa se poslovodstvo lahko odloči, da poizve pri drugih, ki sodelujejo pri pripravi in predstavitvi računovodskih izkazov in uradnih trditvev v njih, med drugim pri posameznikih, ki imajo poglobljeno znanje o zadevah, za katere so zahtevane pisne predstavitve. Taki posamezniki so na primer:
- aktuar, ki je odgovoren za aktuarsko opredeljene računovodske meritve,
 - zaposleni inženirji, ki so morda odgovorni za meritve obveznosti do okolja in imajo o tem poglobljeno znanje,
 - pravni svetovalec v organizaciji, ki lahko da informacije, ki so bistvene za rezervacije zaradi pravnih zahtevkov.
- A5. V nekaterih primerih utegne poslovodstvo vključiti v pisne predstavitve manj zavezujoče trditve v tem smislu, da so predstavitve sestavljene po njegovem najboljšem vedenju in prepričanju. Primerno je, da revizor tako izražanje sprejme, če se je prepričal, da predstavitve sestavljajo osebe, ki so odgovorne in poznajo zadeve, ki so vključene v predstavitve.
- A6. Da bi spodbudil poslovodstvo k pripravi predstavitev na podlagi dobre obveščeniosti, revizor lahko zahteva, da poslovodstvo v pisne predstavitve vključi tudi potrditev, da je opravilo vse tiste poizvedbe, ki so po njegovem mnenju primerne, da lahko sestavi zahtevane pisne predstavitve. Ne pričakuje pa se, da bi bili za take poizvedbe običajno potrebni obsežnejši formalni notranji postopki, kot so v organizaciji že vzpostavljeni.

Pisne predstavitve o odgovornosti poslovodstva (Glej odstavka 10–11.)

- A7. Med revizijo pridobljeni revizijski dokazi, da je poslovodstvo izpolnilo obveznosti iz odstavkov 10 in 11, niso zadostni brez potrditve poslovodstva, da je prepričano, da je izpolnilo te obveznosti. Revizor namreč samo na podlagi drugih revizijskih dokazov ne more presoditi, ali je poslovodstvo pripravilo in predstavilo računovodske izkaze in zagotovilo revizorju informacije na osnovi sporazumnega priznavanja in razumevanja svoje odgovornosti. Revizor na primer ne bi mogel priti do sklepa, da mu je poslovodstvo dalo vse ustrezne informacije, dogovorjene po pogojih revizijskega posla, če poslovodstva o tem ne bi povprašal in prejel potrditve, da mu je te informacije dalo.

A8. Pisne predstavitve, zahtevane v odstavkih 10 in 11, se z zahtevo po potrditvi, da je poslovodstvo izpolnilo svoje obveznosti, navezujejo na sporazumno potrditev in razumevanje odgovornosti s strani poslovodstva po pogojih revizijskega posla. Revizor lahko zaprosi poslovodstvo tudi, da v pisnih predstavitvah ponovno potrdi svoje priznavanje in razumevanje te odgovornosti. To je v nekaterih pravnih ureditvah običajno, vsekakor pa je lahko še posebej primerno, kadar:

- tisti, ki so podpisali pogoje revizijskega posla v imenu organizacije, nimajo več te odgovornosti,
- so bili pogoji revizijskega posla pripravljene v prejšnjem letu,
- obstajajo kakršnikoli znaki, da poslovodstvo ne razume pravilno te odgovornosti, ali
- je to primerno storiti zaradi spremenjenih okoliščin.

Skladno z zahtevo MSR 210⁵ za tako ponovno potrditev poslovodstva, da priznava in razume svojo odgovornost, ni mogoče reči, da gre v tem primeru le za njegovo najboljše vedenje in prepričanje (kot je obravnavano v odstavku A5 tega MSR).

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A9. Pooblastila za revizije računovodskih izkazov organizacij javnega sektorja so lahko širša kot za druge organizacije. Zato so ob predpostavki o odgovornosti poslovodstva, na podlagi katere se izvaja revizija računovodskih izkazov organizacije javnega sektorja, lahko potrebne še dodatne pisne predstavitve. Med njimi so lahko tudi pisne predstavitve, ki potrjujejo, da so bili posli in dogodki izpeljani v skladu z zakonom, predpisom ali drugim pooblastilom.

Druge pisne predstavitve (Glej odstavek 13.)

Dodatne pisne predstavitve o računovodskih izkazih

A10. Revizor lahko pretehta, ali je poleg pisne predstavitve, ki jo zahteva odstavek 10, treba zahtevati še druge pisne

⁵ MSR 210, odstavek 6(b).

predstavitve o računovodskih izkazih. Take pisne predstavitve lahko dopolnjujejo pisno predstavitev, ki jo zahteva odstavek 10, niso pa njen sestavni del. Vključujejo lahko predstavitve o tem:

- ali sta izbira in uporaba računovodskih usmeritev ustrezni, in
- ali so bile v nadaljevanju našteje zadeve, če sodijo v primeren okvir računovodskega poročanja, priznane, izmerjene, predstavljene ali razkrite v skladu s tem okvirom:
 - načrti ali namere, ki lahko vplivajo na knjigovodsko vrednost ali razvrščanje sredstev in obveznosti,
 - dejanske in pogojne obveznosti,
 - lastninska pravica do sredstev, zastavnih pravic ali obremenitev na sredstvih in do sredstev, zastavljenih v zavarovanje, ali nadzor nad njimi in
 - pogoji v zakonih, drugih predpisih in pogodbah, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze, vključno z njihovim neupoštevanjem.

Dodatne pisne predstavitve o informacijah, danih revizorju

A11. Revizor lahko pretehta, ali je treba poleg pisne predstavitve, ki jo zahteva odstavek 11, zahtevati od posloводства tudi pisno predstavitev, da so bile revizorju sporočene vse poslovodstvu znane pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.

Pisne predstavitve o posebnih uradnih trditvah

A12. Pri pridobivanju dokazov o presojah in namerah ali pri njihovem ovrednotenju lahko revizor prouči eno ali več od naslednjih zadev:

- izvajanje napovedanih namer organizacije v preteklosti,
- razloge organizacije za izbiro določenega ravnanja,
- sposobnost organizacije, da si prizadeva za določeno ravnanje,

- obstoj ali pomanjkanje kakršnihkoli drugih informacij, ki bi utegnile biti pridobljene med potekom revizije in ki niso skladne s presojo ali namero posloводства.
- A13. Poleg tega revizor lahko pretehta, ali je treba zahtevati od posloводства pisne predstavitve o posebnih uradnih trditvah v računovodskih izkazih; zlasti v podporo poznavanja, ki ga je revizor pridobil iz drugih revizijski dokazov o presoji ali nameri posloводства v zvezi s posebno uradno trditvijo ali njeno popolnostjo. Če je na primer namera posloводства pomembna kot podlaga za vrednotenje naložb, morda revizor ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov brez pisne predstavitve posloводства o njegovih namerah. Čeprav take pisne predstavitve dajejo potrebne revizijske dokaze, pa same po sebi še ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za to uradno trditev.

Obveščanje o vrednostnem pragu (Glej odstavke 10–11 in 13.)

- A14. MSR 450 zahteva, da revizor zbere vse med revizijo ugotovljene napačne navedbe, razen tistih, ki so očitno neznatne.⁶ Revizor lahko določi znesek, nad katerim napačnih navedb ni mogoče obravnavati kot očitno neznatne. Na enak način revizor lahko razmisli o tem, da posloводство obvesti o vrednostnem pragu za namene zahtevanih pisnih predstavitev.

Datum in obdobje (obdobja) pisnih predstavitev (Glej odstavek 14.)

- A15. Ker so pisne predstavitve potrebni revizijski dokazi, revizor ne more izraziti mnenja in opremiti revizorjevega poročila z datumom, ki bi bil starejši od datuma pisnih predstavitev. Še več: ker revizor upošteva dogodke, ki se zgodijo do datuma revizorjevega poročila in lahko terjajo prilagoditev ali razkritje v računovodskih izkazih, morajo biti pisne predstavitve opremljene z datumom, ki je čim bližje datumu revizorjevega poročila o računovodskih izkazih, nikakor pa ne pozneje.
- A16. V nekaterih okoliščinah utegne biti primerno, da revizor pridobi pisno predstavitev o določeni uradni trditvi v

⁶ MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 5.

računovodskih izkazih med potekom revizije. V tem primeru bo morda treba zahtevati posodobljeno pisno predstavitev.

- A17. Pisne predstavitve so izdane za vsa obdobja, na katera se nanaša revizorjevo poročilo, ker mora poslovodstvo ponovno potrditi, da so pisne predstavitve, ki jih je dalo že prej za prejšnja obdobja, še vedno ustrezne. Revizor in poslovodstvo se lahko dogovorita o obliki pisne predstavitve, ki je posodobitev pisnih predstavitev za prejšnja obdobja, z navedbo, ali je prišlo do kakšnih sprememb v teh pisnih predstavitvah, in če je prišlo, katere so te spremembe.
- A18. Lahko pa se zgodi tudi, da sedanje poslovodstvo ni bilo prisotno v vseh obdobjih, na katera se nanaša revizorjevo poročilo. Take osebe lahko trdijo, da ne morejo dati nekaterih ali vseh pisnih predstavitev, ker v obdobju niso bile na tem delovnem mestu. Vendar to dejstvo ne zmanjšuje njihove odgovornosti za računovodske izkaze kot celoto. Zato torej še vedno velja zahteva, da mora revizor od njih zahtevati pisne predstavitve za celoto ustreznega obdobja ali obdobj.

Oblika pisnih predstavitev (Glej odstavek 15.)

- A19. Pisne predstavitve morajo biti vključene v predstavitevno listino, naslovljeno na revizorja. V nekaterih pravnih ureditvah pa utegne zakon ali drug predpis vsebovati zahtevo, da mora poslovodstvo dati pisno javno izjavo o svoji odgovornosti. Čeprav je taka izjava predstavitev uporabnikom računovodskih izkazov ali ustreznim upravnim organom, lahko revizor sklene, da to je ustrezna oblika pisne predstavitve za nekatere ali vse predstavitve, zahtevane z odstavkom 10 ali 11. Zato ustreznih zadev, ki so vsebovane v taki izjavi, ni treba vključiti v predstavitevno listino. Dejavniki, ki lahko vplivajo na revizorjevo odločitev, so med drugim:
- ali vključuje izjava potrditev izpolnitve odgovornosti, navedene v odstavkih 10 in 11;
 - ali so izjavo dali ali potrdili tisti, od katerih revizor zahteva ustrezne pisne predstavitve;
 - ali je en izvod izjave zagotovljen revizorju na dan, ki je čim bližje datumu revizorjevega poročila o

računovodskih izkazih, toda nikakor ne pozneje (Glej odstavek 14.).

- A20. Formalna izjava o skladnosti z zakonom ali drugim predpisom ali o potrditvi računovodskih izkazov ne vsebuje zadostnih informacij, da bi bil revizor prepričan, da so bile zavestno pripravljene vse potrebne predstavitve. Navedba o odgovornosti posloводства v zakonu ali drugem predpisu tudi ni nadomestilo za zahtevane pisne predstavitve.
- A21. V Dodatku 2 je prikazan zgled predstavitvene listine.

Obveščanje pristojnih za upravljanje (Glej odstavke 10–11 in 13.)

- A22. MSR 260 zahteva, da revizor obvesti pristojne za upravljanje o pisnih predstavitvah, ki jih je zahteval od posloводства.⁷

Dvom v zanesljivost pisnih predstavitev in zahtevane, a neoddane pisne predstavitve

Dvom v zanesljivost pisnih predstavitev (Glej odstavka 16–17.)

- A23. V primeru ugotovljenih nedoslednosti med eno ali več pisnimi predstavitvami in revizijskimi dokazi, pridobljenimi iz drugega vira, revizor lahko prouči, ali je ocena tveganja še vedno ustrezna, in če ni, spremeni oceno tveganja in določi vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, da se odzove na ocenjena tveganja.
- A24. Pomisleki glede sposobnosti, neoporečnosti, etičnih vrednot ali skrbnosti posloводства oziroma glede njegove pripadnosti tem vrednotam ali njihovega uveljavljanja utegnejo pripeljati revizorja do sklepa, da je tveganje napačnih predstavitev posloводства v računovodskih izkazih tako, da revizije ni mogoče opraviti. V takem primeru revizor lahko razmisli o tem, da od posla odstopi, kjer je odstop po ustreznem zakonu ali drugem predpisu mogoč, če pristojni za upravljanje ne uvedejo ustreznih popravilnih ukrepov. Vendar pa taki ukrepi morda ne bodo zadostni, da bi revizor lahko izdal neprilagojeno revizijsko mnenje.
- A25. MSR 230 zahteva, da revizor dokumentira bistvene zadeve, ki se pojavijo med revizijo, sklepe, ki jih je v zvezi s tem sprejel,

⁷ MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 16(c)(ii).

in bistvene strokovne presoje, opravljene pri sprejemanju teh sklepov.⁸ Revizor je morda odkril bistvene probleme v zvezi sposobnostjo, neoporečnostjo, etičnimi vrednotami ali skrbnostjo posloводства oziroma glede njegove pripadnosti tem vrednotam ali njihovega uveljavljanja, vendar je sklenil, da so pisne predstavitve kljub temu zanesljive. V tem primeru se taka bistvena zadeva dokumentira v skladu z MSR 230.

Pisne predstavitve o odgovornosti posloводства (Glej odstavke 20.)

A26. Kot je pojasnjeno v odstavku A7, revizor samo na podlagi drugih revizijskih dokazov ne more presoditi, ali je posloводство izpolnilo svoje obveznosti iz odstavkov 10 in 11. Če zato revizor, kot je opisano v odstavku 20(a), sklepa, da so pisne predstavitve o teh zadevah nezanesljive, ali če posloводство ne zagotovi teh pisnih predstavitev, revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Možni učinki take nezmožnosti na računovodske izkaze niso omejeni samo na določene sestavine, konte ali postavke računovodskih izkazov in so zato vseobsegajoči. MSR 705 zahteva od revizorja, da v takih okoliščinah zavrne mnenje o računovodskih izkazih.⁹

A27. Pisna predstavitev, ki je nekoliko drugačna od take, kot jo je zahteval revizor, še ne pomeni nujno, da posloводство ni zagotovilo pisne predstavitve. Lahko pa razlog, zaradi katerega je prišlo do take prilagoditve, vpliva na mnenje v revizorjevem poročilu. Na primer:

- Pisna predstavitev o izpolnitvi obveznosti posloводства za pripravo računovodskih izkazov lahko navaja, da posloводство verjame, da so, razen pomembne neskladnosti z neko določeno zahtevo primernega okvira računovodskega poročanja, računovodski izkazi pripravljene v skladu s tem okvirom. Zahteva iz odstavka 20 se ne upošteva, ker je revizor ugotovil, da je posloводство dalo zanesljive pisne predstavitve. Vendar pa mora revizor proučiti učinek te neskladnosti na mnenje v revizorjevem poročilu v skladu z MSR 705.

⁸ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavka 8(c) in 10.

⁹ MSR 705, odstavek 9.

- Pisna predstavitev o odgovornosti posloводства, da zagotovi revizorju vse ustrezne informacije, dogovorjene po pogojih revizijskega posla, lahko navaja, da posloводство verjame, da je revizorju izročilo vse take informacije razen tistih, ki so bile uničene v požaru. Zahteva iz odstavka 20 se ne upošteva, ker je revizor ugotovil, da je posloводство dalo zanesljive pisne predstavitve. Vendar pa mora revizor proučiti vsestranske učinke informacij, uničenih v požaru, na računovodske izkaze in vpliv tega na mnenje v revizorjevem poročilu v skladu z MSR 705.

Dodatek 1

(Glej odstavek 2.)

Seznam MSR, ki vsebujejo zahteve za pisne predstavitve

V tem dodatku so navedeni odstavki v drugih MSR, ki veljajo za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje, in vsebujejo zahteve za posebne pisne predstavitve za obravnavane zadeve. Ta seznam pa ni nadomestilo za proučevanje zahtev ter z njimi povezane uporabe in drugega pojasnjevalnega gradiva v MSR.

- MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 39.
- MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 16.
- MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 14.
- MSR 501 – *Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke*, odstavek 12.
- MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*, odstavek 22.
- MSR 550 – *Povezane stranke*, odstavek 26.
- MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavek 9.
- MSR 570 – *Delujoče podjetje*, odstavek 16(e).
- MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi*, odstavek 9.

Dodatek 2

(Glej odstavek A21.)

Zgled predstavitvene listine

V nadaljevanju prikazan zgled predstavitvene listine vključuje pisne predstavitve, ki so zahtevane po tem in drugih MSR, ki veljajo za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje. V tem zgledu je predpostavljeno, da so primeren okvir računovodskega poročanja Mednarodni standardi računovodskega poročanja, da zahteva iz MSR 570¹⁰ o pridobitvi pisne predstavitve tu ni uporabna in da ni nobenih razhajanj pri zahtevanih pisnih predstavitev. Če bi bila razhajanja, bi bilo treba predstavitve prilagoditi tako, da bi bila razhajanja v njih prikazana.

(Glava dopisa organizacije)

(Revizorju)

(Datum)

Ta predstavitvena listina je pripravljena v povezavi z vašo revizijo računovodskih izkazov družbe ABC za leto, ki se je končalo 31. decembra 20XX,¹¹ z namenom, da izrazite mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni (ali *so resničen in pošten prikaz*) v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Potrujemo (*po našem najboljšem vedenju in prepričanju, potem ko smo opravili poizvedbe, ki so bile po našem mnenju potrebne, da smo se ustrezno informirali*):

Računovodski izkazi

- Izpolnili smo svoje obveznosti, kot so določene po pogojih revizijskega posla z dne [vstavite datum] za pripravo računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi

¹⁰ MSR 570 – *Delujoče podjetje*.

¹¹ Kadar revizor poroča o več kot enem obdobju, revizor prilagodi datum tako, da se pismo nanaša na vsa obdobja, zajeta v revizorjevem poročilu.

računovodskega poročanja; zlasti računovodski izkazi so pošteno predstavljeni (oziroma so resničen in pošten prikaz) v skladu z njimi.

- Bistvene predpostavke, ki smo jih uporabili pri pripravi računovodskih ocen, vključno s tistimi, ki so izmerjene po pošteni vrednosti, so sprejemljive. (MSR 540)
- Razmerja in posli s povezanimi strankami so bili ustrezno obračunani in razkriti v skladu z zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. (MSR 550)
- Za vse dogodke po datumu računovodskih izkazov, za katere Mednarodni standardi računovodskega poročanja zahtevajo prilagoditev ali razkritje, so bile opravljene ustrezne prilagoditve ali razkritja. (MSR 560)
- Učinki nepopravljenih napačnih navedb so vsak zase in vsi skupaj nepomembni za računovodske izkaze kot celoto. Seznam nepopravljenih napačnih navedb je priložen tej predstavitveni listini. (MSR 450)
- [Katerekoli druge zadeve, ki so potrebne po revizorjevi presoji (glej odstavek A10 tega MSR).]

Zagotovljene informacije

- Zagotovili smo vam:
 - dostop do vseh informacij, za katere vemo, da so povezane s pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve;
 - dodatne informacije, ki ste jih zahtevali od nas zaradi revizije; in
 - neomejen dostop do oseb v organizaciji, od katerih je bilo treba po vaši presoji pridobiti revizijske dokaze.
- Vse transakcije so bile vknjižene v računovodske evidence in so izkazane v računovodskih izkazih.
- Razkrili smo vam izide naše ocene tveganja, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni zaradi prevare. (MSR 240)
- Razkrili smo vam vse informacije v zvezi s prevaro ali sumom prevare, za katere vemo in ki vplivajo na organizacijo ter vključujejo:

-
- poslovodstvo,
 - zaposlene, ki imajo pomembno vlogo pri notranjem kontroliranju, ali
 - druge, katerih prevara bi lahko pomembno vplivala na računovodske izkaze. (MSR 240)
 - Razkrili smo vam vse informacije v zvezi z domnevnimi prevarami ali sumom prevar, ki vplivajo na računovodske izkaze organizacije in o katerih so nas obvestili zaposleni, nekdanji zaposleni, analitiki, regulatorji ali drugi. (MSR 240)
 - Razkrili smo vam vse znane primere neupoštevanja ali suma neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, katerih učinke bi bilo treba upoštevati pri pripravi računovodskih izkazov. (MSR 250)
 - Razkrili smo vam obstoj in podatke povezanih strank organizacije ter vsa razmerja in posle s povezanimi strankami, za katere vemo. (MSR 550)
 - [Katerekoli druge zadeve, ki jih revizor utegne opredeliti kot potrebne (glej odstavek A11 tega MSR).]