

Končna objava

Oktober 2018

Mednarodni standard revidiranja 805 (prenovljen)

**Posebne presoje – Revizije
posameznih računovodskih
izkazov in določenih sestavin,
kontov ali postavk
računovodskega izkaza**



International Auditing
and Assurance
Standards Board



O IAASB

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Cilj IAASB-ja je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter z omogočanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil, s čimer se v svetovnem merilu povečata kakovost in skladnost delovanja ter krepi javno zaupanje v poklic revidiranja in dajanja zagotovil.

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB-ja, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group, ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

ISA.



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

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde upravljanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne uporabe tega dokumenta.

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, in logo IAASB so blagovne znamke IFAC, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC v ZDA in drugih državah.

Za informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih pojdite na [permissions](https://www.ifac.org/permissions) ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-261-2

IAASB-jev *prenovljeni Mednarodni standard revidiranja (MSR) 805, Posebne presoje – revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v decembru 2016 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo oktobra 2018 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega*

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

standarda revidiranja (MSR) 805, Posebne presoje – revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 805, Posebne presoje – revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza*, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 805, Posebne presoje – revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza* © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 805, Posebne presoje – revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza* © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 805, Posebne presoje – revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza: International standard on Auditing (ISA) 805 Revised, Special considerations—audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement. ISBN: 978-1-60815-261-2

Kontakt: Permissions@ifac.org za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.

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

**MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 805
(PRENOVLJEN)**

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

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo
15. decembra 2016 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–3
Datum uveljavitve	4
Cilj	5
Opredelitev pojmov	6
Zahteve	
Presoje pri sprejemanju posla	7–9
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	10
Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem	11–17
Gradivo za uporabo in druga pojasnila	

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

Področje tega MSR-ja	A1–A4
Presoje pri sprejemanju posla	A5–A9
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	A10–A15
Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem	A16–A28
Dodatek 1: Primeri določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza	
Dodatek 2: Zgledi revizorjevih poročil o posameznem računovodskem izkazu in o določenem elementu računovodskega izkaza	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 805 (prenovljen) – *Posebne presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza* je treba brati v povezavi z MSR-jem 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Mednarodni standardi revidiranja (MSR) 100–700 se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov in jih je treba okoliščinam ustrezno prilagoditi, kadar so uporabljeni za revizije drugih računovodskih informacij iz preteklosti. Ta MSR obravnava posebne presoje pri uporabi teh MSR-jev za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza. Posamezni računovodski izkaz ali določena sestavina, konto ali postavka računovodskega izkaza je lahko pripravljen v skladu z okvirom za splošen ali poseben namen. Če je pripravljen v skladu z okvirom za poseben namen, se za revizijo uporabi tudi prenovljeni MSR 800¹ (glej odstavke A1–A4).
2. Ta MSR se ne uporablja v okoliščinah v katerih revizor sestavnega dela izvaja revizijske postopke v zvezi z

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

računovodskimi informacijami sestavnega dela za revizijo računovodskih izkazov skupine (glej MSR 600 (prenovljen)).²

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

Datum uveljavitve

4. Ta MSR velja za revizije posameznih računovodskih izkazov ali določenih sestavin, kontov ali postavk za obdobja, ki se končajo 15. decembra 2016 ali kasneje. Pri revizijah posameznih računovodskih izkazov ali določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza na določen datum velja ta MSR za revizije takih informacij, pripravljenih 15. decembra 2016 ali kasneje.

Cilj

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

Opredelitev pojmov

6. Za namene tega MSR-ja sklicevanje na:
 - a) »sestavino računovodskega izkaza« ali »sestavino« pomeni »sestavino, konto ali postavko računovodskega izkaza«;
 - b) »Mednarodne standarde računovodskega poročanja« pomeni Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP), ki jih izdaja Odbor za Mednarodne računovodske standarde; in

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

- c) posamezni računovodski izkaz ali določeno sestavino računovodskega izkaza vključuje tudi ustrezna razkritja; običajno obsegajo ustrezna razkritja pojasnjevalne ali druge opisne informacije, pomembne za računovodski izkaz ali sestavino (glej odstavek A2).

Zahteve

Presoje pri sprejemanju posla

Uporaba MSR-ja

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

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja

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

Oblika mnenja

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

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

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

⁵ MSR 210, odstavek 10(e).

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije

10. MSR 200 navaja, da so MSR-ji napisani za revizijo računovodskih izkazov; glede na okoliščine jih je treba ustrezno prilagoditi, kadar se uporabljajo za revizije drugih računovodskih informacij iz preteklosti.^{6,7} Pri načrtovanju in izvajanju revizije posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza revizor prilagodi vse MSR-je, ki so ustrezni za revizijo, potrebam okoliščin posla (glej odstavke A10–A15).

Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem

11. Pri oblikovanju mnenja in poročanju o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza uporabi revizor zahteve iz prenovljenega MSR-ja 700⁸, in če je primerno, prenovljenega MSR-ja 800, prilagojene potrebam okoliščin posla (glej odstavke A16–A22).

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

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

⁶ MSR 200, odstavek 2.

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

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

posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza in o celoti računovodskih izkazov. Revizor ne izda revizorjevega poročila, ki vsebuje mnenje o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza, dokler ločevanje ni ustrezno.

Upoštevanje posledic določenih zadev, vključenih v revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov organizacije, za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza in za revizorjevo poročilo o njih

14. Če revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov organizacije vključuje:

- (a) prilagojeno mnenje v skladu s prenovljenim MSR-jem 705⁹,
- (b) odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi v skladu s prenovljenim MSR-jem 706¹⁰,
- (c) pomembno negotovost v zvezi z delom o delujočem podjetju v skladu s prenovljenim MSR-jem 570 (2024)¹¹,
- (d) sporočanje ključnih revizijskih zadev v skladu z MSR-jem 701¹² ali
- (e) izjavo, ki opisuje nepopravljeno pomembno napačno navedbo drugih informacij v skladu s prenovljenim MSR-jem 720¹³,

revizor razmisli o morebitnih posledicah, ki jih imajo te zadeve za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza in za revizorjevo poročilo o njih (glej odstavke A23–A27).

Odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije

⁹ MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

¹⁰ MSR 706 (prenovljen) – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.*

¹¹ MSR 570 (prenovljen 2024) – *Delujoče podjetje*, odstavek 35 in 36.

¹² MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja.*

¹³ MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami*, odstavek 22(e)(ii).

15. Če revizor sklene, da je treba izraziti odklonilno mnenje ali zavrniti mnenje o celoti računovodskih izkazov organizacije, prenovljeni MSR 705 revizorju ne dovoljuje vključiti neprilagojenega mnenja o posameznem računovodskem izkazu, ki je del teh računovodskih izkazov, ali o določeni sestavini, ki je del teh računovodskih izkazov, v isto poročilo.¹⁴ Razlog za to je, da bi bilo neprilagojeno mnenje v nasprotju z odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja o računovodskih izkazih kot celoti (glej odstavek A28).
16. Če revizor sklene, da je treba izraziti odklonilno mnenje ali zavrniti mnenje o celoti računovodskih izkazov organizacije (vendar pa glede ločene revizije določene sestavine, ki je vključena v te računovodske izkaze, kljub temu presodi, da je o tej sestavini primerno izraziti neprilagojeno mnenje), sme to storiti samo, če:
- (a) mu to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom;
 - (b) je to mnenje izraženo v njegovem poročilu, ki ni objavljeno skupaj s poročilom, ki vsebuje odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja;
 - (c) določena sestavina ne predstavlja pomembnega dela celote računovodskih izkazov organizacije.
17. Revizor ne izrazi neprilagojenega mnenja o posameznem računovodskem izkazu celote računovodskih izkazov, če je izrazil odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja o celoti računovodskih izkazov organizacije. To velja tudi, če revizorjevo poročilo o posamezni sestavini računovodskih izkazov ni objavljeno skupaj z revizorjevim poročilom, ki vsebuje odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja. Razlog za to je domneva, da predstavlja posamezni računovodski izkaz pomemben del teh računovodskih izkazov.

Gradivo za uporabo in druga pojasnila

¹⁴ MSR 705 (prenovljen), odstavek 15.

Področje tega MSR-ja (glej odstavka 1, 6(c))

- A1. MSR 200 opredeljuje izraz »računovodske informacije iz preteklosti« kot informacije finančne narave v zvezi z določeno organizacijo, ki izhajajo predvsem iz njene računovodske ureditve, in sicer o poslovnih dogodkih v preteklih obdobjih ali o gospodarskih razmerah ali okoliščinah v določenem času v preteklosti.¹⁵
- A2. MSR 200 opredeljuje izraz »računovodski izkazi« kot strukturirano predstavitev računovodskih informacij iz preteklosti, vključno z razkritji, ki je namenjena poročanju o sredstvih ali obveznostih organizacije v določenem času ali o njihovih spremembah v obdobju v skladu z okvirom računovodskega poročanja. Izraz »računovodski izkazi« se običajno nanaša na celoto računovodskih izkazov, kot jih določajo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, lahko pa se nanaša tudi na posamezni računovodski izkaz. Razkritja obsegajo pojasnjevalne ali opisne informacije, navedene, kot je zahtevano, izrecno dovoljeno ali sicer dopustno na podlagi primernega okvira računovodskega poročanja, v samem računovodskem izkazu ali v pojasnilih ali vključeno vanje z ustreznim sklicevanjem.¹⁶ Kot je navedeno v odstavku 6(c), vključuje sklicevanje na posamezni računovodski izkaz ali določeno sestavino računovodskega izkaza tudi s tem povezana razkritja.
- A3. MSR-ji so napisani za revizijo računovodskih izkazov;¹⁷ kadar se uporabljajo za revizijo drugih računovodskih informacij iz preteklosti, kot sta posamezni računovodski izkaz ali določena sestavina računovodskega izkaza, jih je treba prilagoditi glede na okoliščine. Pri tem pomaga ta MSR. (Dodatek 1 navaja primere drugih računovodskih informacij iz preteklosti).
- A4. Posel dajanja sprejemljivega zagotovila, razen revizije računovodskih informacij iz preteklosti, se izvaja v skladu s

¹⁵ MSR 200, odstavek 13(g).

¹⁶ MSR 200, odstavek 13(f).

¹⁷ MSR 200, odstavek 2.

prenovljenim Mednarodnim standardom poslov dajanja
zagotovil (MSZ) 3000¹⁸ ali MSZT 5000.¹⁹

Presoje pri sprejemanju posla

Uporaba MSR-jev (glej odstavek 7)

- A5. MSR 200 zahteva, da revizor ravna v skladu z (a) ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi glede neodvisnosti, v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov, in (b) vsemi MSR-ji, ki ustrezajo reviziji. Zahteva tudi, da revizor ravna v skladu z vsako zahtevo iz posameznega MSR-ja, razen če v okoliščinah revizije celoten MSR ni ustrezen ali pa ni ustrezna posamezna zahteva, ker se nanaša na pogoj, ki ne obstaja. V izjemnih okoliščinah lahko revizor presodi, da je treba odstopiti od ustrezne zahteve v posameznem MSR-ju z izvedbo nadomestnih revizijskih postopkov, ki zagotavljajo doseganje namena take zahteve.²⁰
- A6. Ravnanje v skladu z zahtevami MSR-jev, ki ustrezajo reviziji posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza, utegne biti neizvedljivo, če revizor ni zadolžen tudi za revizijo celote računovodskih izkazov organizacije. V takih primerih revizor pogosto ne pozna organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, enako dobro kot revizor, ki revidira tudi celoto računovodskih izkazov organizacije. Prav tako revizor nima revizijskih dokazov o splošni kakovosti računovodskih evidenc ali drugih računovodskih informacij, ki bi jih sicer pridobil pri reviziji celote računovodskih izkazov organizacije. Zato utegne revizor potrebovati dodatne dokaze za podkrepitev dokazov, pridobljenih iz računovodskih evidenc. Pri reviziji določene sestavine računovodskega izkaza zahtevajo nekateri MSR-ji tak obseg revizijskega dela, ki je lahko nesorazmeren glede na revidirano sestavino. Čeprav na primer zahteve prenovljenega MSR-ja 570 (2024) verjetno ustrezajo reviziji seznama terjatev

¹⁸ MSZ 3000 – *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti.*

¹⁹ Mednarodni standard dajanja zagotovil o trajnostnosti (MSZT) 5000 - *Splošne zahteve za posle dajanja zagotovil o trajnostnosti.*

²⁰ MSR 200, odstavki 14, 18 in 22–23.

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

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja (glej odstavke 8)

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

Oblika mnenja (glej odstavke 9)

A8. Oblika revizorjevega mnenja je odvisna od primerne okvira računovodskega poročanja in od vseh ustreznih zakonov in drugih predpisov.²¹ V skladu s prenovljenim MSR-jem 700 revizor:²²

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

²¹ MSR 200, odstavek 8.

²² MSR 700, odstavka 25–26.

okvir računovodskega poročanja], kadar izrazi neprilagojeno mnenje o celoti računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom skladnosti.

A9. Pri posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza primeren okvir računovodskega poročanja morda ne obravnava izrecno predstavitve tega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza. Tak je lahko primer, ko primeren okvir računovodskega poročanja temelji na okviru računovodskega poročanja, določenem s strani pooblaščen ali priznane organizacije za standardizacijo, za pripravo celote računovodskih izkazov (na primer MSRP-jev). Zato revizor prouči, ali je predvidena oblika mnenja primerna glede na primeren okvir računovodskega poročanja. Na revizorjevo presojo, ali naj v svojem poročilu uporabi izraz »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja« ali »je resničen in pošten prikaz«, lahko vplivajo naslednji dejavniki:

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

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

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije (glej odstavki 10)

- A10. Ustreznost vsakega od MSR-jev zahteva skrbno proučitev. Tudi če se revizija nanaša le na določeno sestavino računovodskega izkaza, so načeloma ustrezni MSR-ji, kot so MSR 240,²³ MSR 550²⁴ in prenovljeni MSR 570 (2024). To pa zato, ker je lahko sestavina navedena napačno zaradi prevare, zaradi učinka poslov s povezanimi strankami ali zaradi nepravilne uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje v primernem okviru računovodskega poročanja.
- A11. Prenovljeni MSR 260 zahteva, da revizor določi eno ali več primernih oseb iz upravnega ustroja organizacije, s katerimi je treba komunicirati.²⁵ Prenovljeni MSR 260 ugotavlja, da so v nekaterih primerih vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije in je izvajanje zahtev o komuniciranju prilagojeno tem razmeram.²⁶ Kadar organizacija pripravi celoto računovodskih izkazov, oseba ali osebe, odgovorne za nadzor nad pripravo posameznega računovodskega izkaza ali sestavine, lahko niso iste kot pristojni za upravljanje, ki so odgovorni za nadzor nad celoto računovodskih izkazov.
- A12. Poleg tega so MSR-ji napisani za revizijo računovodskih izkazov; kadar se uporabljajo za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza, jih je treba okoliščinam primerno prilagoditi.²⁷ Pisne predstavitve posloводства o celoti računovodskih izkazov bi bile na primer nadomeščene s pisnimi predstavami o pripravi računovodskega izkaza ali sestavine v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.
- A13. Zadeve, vključene v revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov, imajo lahko posledice za revizijo posameznega

²³ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.*

²⁴ MSR 550 – *Povezane stranke.*

²⁵ MSR 260 (prenovljen) – *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*, odstavek 11.

²⁶ MSR 260 (prenovljen), odstavki 10(b), 13, A1 (tretja alineja), A2 in A8.

²⁷ MSR 200, odstavek 2.

računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza (glej odstavek 14). Kadar sta načrtovanje in izvajanje revizije posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza povezana z revizijo celote računovodskih izkazov organizacije, revizor morda lahko za revizijo računovodskega izkaza ali sestavine uporabi revizijske dokaze, pridobljene kot del revizije celote računovodskih izkazov organizacije. Vsekakor pa MSR-ji zahtevajo, da revizor načrtuje in izvede revizijo računovodskega izkaza ali sestavine tako, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze kot osnovo za mnenje o računovodskem izkazu ali sestavini.

- A14. Posamezni računovodski izkazi, ki sestavljajo celoto računovodskih izkazov, in mnoge določene sestavine teh računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi razkritji, so medsebojno povezani. Zato morda revizor pri reviziji posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza ne bo mogel ločeno proučevati računovodskega izkaza ali sestavine. Iz tega sledi, da bo revizor morda moral izvesti postopke, ki se nanašajo na medsebojno povezane postavke, da bo dosegel cilj revizije.
- A15. Poleg tega utegne biti pomembnost, določena za posamezni računovodski izkaz ali določeno sestavino računovodskega izkaza, manjša, kot je pomembnost za celoto računovodskih izkazov organizacije; to bo vplivalo na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov ter na ovrednotenje nepopravljenih napačnih navedb.

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

- A16. Prenovljeni MSR 700 zahteva, da revizor pri oblikovanju mnenja ovrednoti, ali računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti vpliv pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih posredujejo računovodski izkazi.²⁸ Pri posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza je pomembno, da računovodski izkaz ali sestavina, vključno z ustreznimi pojasnili, zagotavlja ustrezna razkritja

²⁸ MSR 700 (prenovljen), odstavek 13(e).

glede na zahteve primerne okvira računovodskega poročanja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti tako informacije, ki jih posreduje računovodski izkaz ali sestavina, kot tudi učinek pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih posreduje računovodski izkaz ali sestavina.

- A17. Dodatek 2 k temu MSR-ju vsebuje zgled poročil neodvisnega revizorja o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza. Drugi zgledi revizorjevih poročil so lahko pomembni za poročanje o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza (glej na primer dodatke k prenovljenemu MSR-ju 700, prenovljenemu MSR-ju 705, prenovljenemu MSR-ju 570 (2024), prenovljenemu MSR-ju 720 in prenovljenemu MSR-ju 706).

Uporaba prenovljenega MSR-ja 700 pri poročanju o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza

- A18. V odstavku 11 tega MSR-ja je pojasnjeno, da mora revizor pri oblikovanju mnenja in poročanju o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza upoštevati zahteve iz prenovljenega MSR-ja 700, prilagojene potrebam v danih okoliščinah posla. Pri tem mora revizor upoštevati tudi zahteve poročanja iz drugih MSR-jev, po potrebi prilagojenih okoliščinam posla, pri čemer mu utegne koristiti presoja, obravnavana v odstavkih A19–A21.

Delujoče podjetje

- A19. Glede na primeren okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri pripravi posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza, utegne biti potrebno ustrezno prilagoditi opis v revizorjevem poročilu o odgovornostih posloводства²⁹ v zvezi z delujočim podjetjem. Tudi opis revizorjeve odgovornosti³⁰ utegne biti potrebno prilagoditi glede na okoliščine posla, v katerih se uporablja prenovljeni MSR 570 (2024).

Ključne revizijske zadeve

²⁹ Glej prenovljeni MSR 700, odstavka 34(b) in A48.

³⁰ Glej prenovljeni MSR 700, odstavek 39(b)(iv).

A20. Prenovljeni MSR 700 zahteva, da revizor za kotirajoče organizacije sporoči ključne revizijske zadeve v skladu z MSR-jem 701 za revizijo celote računovodskih izkazov za splošen namen.³¹ Za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza za MSR 701 uporablja le, kadar je sporočanje ključnih revizijskih zadev v revizorjevem poročilu o takih računovodskih izkazih ali sestavinah zahtevano z zakonom ali predpisom ali če se revizor sicer odloči za obveščanje o ključnih revizijskih zadevah. Kadar so ključne revizijske zadeve sporočene v revizorjevem poročilu o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza, se MSR 701 uporablja v celoti.³²

Druge informacije

A21. Prenovljeni MSR 720 obravnava revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami. V smislu tega MSR-ja velja, da so poročila, ki vsebujejo ali spremljajo posamezni računovodski izkaz ali določeno sestavino računovodskega izkaza zaradi zagotavljanja informacij lastnikom (ali podobnim deležnikom) o zadevah, predstavljenih v posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza, letna poročila za namene prenovljenega MSR-ja 720. Kadar revizor ugotovi, da organizacija namerava izdati tako poročilo, se zahteve iz prenovljenega MSR-ja 720 uporabljajo za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali njegove sestavine.

Ime partnerja, zadolženega za posel

A22. Zahteva prenovljenega MSR-ja 700, da revizor vključi v revizorjevo poročilo ime partnerja, zadolženega za posel, velja tudi za revizije posameznih računovodskih izkazov kotirajočih organizacij ali določenih sestavin posameznih računovodskih izkazov kotirajočih organizacij.³³ Zakon ali drug predpis lahko zahteva, da revizor vključi ime partnerja, zadolženega za posel, v revizorjevo poročilo, lahko pa se za to odloči tudi sicer, kadar poroča o posameznem računovodskem izkazu ali sestavini računovodskega izkaza nekotirajočih organizacij.

³¹ MSR 700 (prenovljen), odstavek 30.

³² MSR 700 (prenovljen), odstavek 31.

³³ MSR 700 (prenovljen), odstavki 46 in A61–A63.

Poročanje o celoti računovodskih izkazov ali posameznem računovodskem izkazu ali o določeni sestavini računovodskega izkaza (glej odstavek 14)

Upoštevanje posledic določenih zadev, vključenih v revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov organizacije, za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza in za revizorjevo poročilo o njih

A23. Odstavek 14 zahteva, da revizor razmisli o morebitnih posledicah nekaterih zadev v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza in za revizorjevo poročilo o njih. Pri razmisleku o tem, ali je zadeva, vključena v revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov pomembna v okviru posla za poročanje o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza, je potrebna strokovna presoja.

A24. Dejavniki, pomembni pri presoji o teh posledicah, so med drugim lahko:

- narava zadeve ali zadev, ki so opisane v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov in v kolikšni meri se ta zadeva nanaša na to, kar je vključeno v posamezni računovodski izkaz ali določeno sestavino računovodskega izkaza;
- splošna pomembnost zadeve ali zadev, ki so opisane v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov;
- vrsta in obseg razlik med primernimi okviri računovodskega poročanja;
- obseg razlik med obdobjem ali obdobji, ki jih pokriva celota računovodskih izkazov v primerjavi z obdobjem ali obdobji ali datumi posameznega računovodskega izkaza ali sestavine računovodskega izkaza;
- čas, ki je potekel od datuma revizorjevega poročila o celoti računovodskih izkazov.

A25. Kadar se v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov na primer pridržek v revizorjevem mnenju nanaša na terjatve do kupcev in posamezni računovodski izkaz vsebuje terjatve do kupcev,

ali se določena sestavina računovodskega izkaza nanaša na terjatve do kupcev, je verjetno, da bi to imelo posledice za revizijo.

Če pa je po drugi strani pridržek v revizorjevem mnenju o celoti računovodskih izkazov povezan z razvrščanjem dolgoročnega dolga, je malo verjetno, da bi to vplivalo na revizijo posameznega računovodskega izkaza, kot je izkaz poslovnega izida, ali določeno sestavino računovodskega izkaza, če se ta nanaša na terjatve do kupcev. A26. Ključne revizijske zadeve, ki se sporočajo v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov, utegnejo imeti posledice za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza. Informacije o tem, kako je bila zadeva obravnavana v reviziji celote računovodskih izkazov, vključene v del *Ključne revizijske zadeve*, utegnejo biti koristne za revizorjevo odločitev o tem, kako to zadevo obravnavati, kadar je pomembna za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza.

Vključitev sklicevanja na revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov

A27. Celo kadar določene zadeve, vključene v revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov, nimajo posledic za revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine računovodskega izkaza ali za revizorjevo poročilo o njih, se mu lahko zdi primerno, da se na zadevo ali zadeve sklicuje v odstavku o drugi zadevi v poročilu o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini posameznega računovodskega izkaza (glej prenovljeni MSR 706).³⁴ Revizor na primer lahko meni, da se je v poročilu o posameznem računovodskem izkazu ali določeni sestavini računovodskega izkaza primerno sklicevati na del *Pomembna negotovost v zvezi z delujočim podjetjem*, vključenim v poročilo o celoti računovodskih izkazov.

Odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije (glej odstavek 15)

A28. V revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov organizacije je dovoljeno zavrniti mnenje v zvezi z izidi

³⁴ Glej MSR 706 (prenovljen), odstavka 10–11.

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

poslovanja in denarnimi tokovi, kjer je to ustrezno, ter izraziti neprilagojeno mnenje v zvezi s finančnim položajem, ker je mnenje zavrnjeno le glede izidov poslovanja in denarnih tokov in ne glede računovodskih izkazov kot celote.³⁵

³⁵ MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, odstavek A8, in MSR 705 (prenovljen), odstavek A16.

Dodatek 1

(Glej odstavek A3.)

Primeri določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza

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

Dodatek 2

(Glej odstavek A17.)

Zgledi poročil neodvisnega revizorja o posameznem računovodskem izkazu in o določeni sestavini računovodskega izkaza

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu nekotirajoče organizacije, pripravljenem v skladu z okvirom za splošen namen (za namene tega zgleda: okvir poštene predstavitve).
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu nekotirajoče organizacije, pripravljenem v skladu z okvirom za poseben namen (za namene tega zgleda: okvir poštene predstavitve).
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo o določeni sestavini računovodskega izkaza kotirajoče organizacije, pripravljenem v skladu z okvirom za poseben namen (za namene tega zgleda: okvir skladnosti).

Zgled 1: Revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu nekotirajoče organizacije, pripravljenem v skladu z okvirom za splošen namen (za namene tega zgleda: okvir poštene predstavitve)

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija bilance stanja (to je posameznega računovodskega izkaza) nekotirajoče organizacije;
- poslovodstvo organizacije je pripravilo bilanco stanja v skladu z zahtevami okvira računovodskega poročanja pravne ureditve X, ki ustrezajo pripravi bilance stanja;
- pogoji revizijskega posla vključujejo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR-ju 210;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir poštene predstavitve, namenjen izpolnitvi splošnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov;
- revizor je sklenil, da je v mnenju primerno uporabiti izraz »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja«;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda (države);
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost v skladu s prenovljenim MSR-jem 570 (2024). Razkritje pomembne negotovosti v posameznem računovodskem izkazu je ustrezno;
- v zvezi z revizijo bilance stanja revizor ni dolžan in se tudi sicer ni odločil sporočiti ključnih revizijskih zadev v skladu z MSR-jem 701;
- revizor je ugotovil, da ni drugih informacij (zahteve prenovljenega MSR-ja 720 ne veljajo);
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskega izkaza, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskega izkaza;
- revizor nima drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Mnenje

Revidirali smo bilanco stanja družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 in pojasnila k računovodskemu izkazu, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev (skupaj »računovodski izkaz«).

Po našem mnenju priloženi računovodski izkaz v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja finančni položaj družbe na dan 31. decembra 20X1 v skladu s tistimi zahtevami okvira računovodskega poročanja pravne ureditve X, ki ustrezajo pripravi takega računovodskega izkaza. [Del z mnenjem je na začetku, kot to zahteva prenovljeni MSR 700.]

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskega izkaza* tega poročila. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskega izkaza, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za mnenje. [Prvi in zadnji stavek tega dela sta bila prej v delu *Revizorjeva odgovornost*. Poleg tega je zdaj del *Podlaga za mnenje* takoj za delom *Mnenje*, kot to zahteva prenovljeni MSR 700.]

Pomembna negotovost v zvezi z delujočim podjetjem

Opozarjamo na Pojasnilo X v računovodskem izkazu, ki kaže, da je družba imela v letu, ki se je končalo 31. decembra 20X1, čisto izgubo v višini ZZZ in da so na ta dan njene kratkoročne obveznosti presegle njena celotna sredstva za YYY. Kot je navedeno v Pojasnilu X, ti dogodki ali okoliščine skupaj z drugimi zadevami iz Pojasnila 6 kažejo, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Naše mnenje v zvezi s to zadevo ni prilagojeno.

V okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja smo sklenili, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje.

Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila, in ne predstavljajo zagotovila o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Odgovornost poslovodstva in pristojnih za upravljanje³⁶ za računovodski izkaz

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

Pri pripravi računovodskega izkaza je poslovodstvo odgovorno za ocenjevanje sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, primerno razkrivanje zadev, ki so povezane z delujočim podjetjem in uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje, razen če poslovodstvo ne namerava likvidirati družbe ali prenehati poslovati ali nima nobene druge realne možnosti, kot da to stori.

Pristojni za upravljanje so odgovorni za nadzorovanje postopka računovodskega poročanja družbe.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskega izkaza

Naša cilja sta pridobitev sprejemljivega zagotovila, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdaja revizorjevega poročila, ki vključuje mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar pa ni garancija, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe lahko nastanejo zaradi prevare ali napake in velja, da so

³⁶ V teh zgledih revizorjevih poročil je morda treba nadomestiti pojma poslovodstvo in pristojni za upravljanje z drugim pojmom, ki ustreza v pravnemu okviru določene države.

pomembne, če bi lahko posamično ali skupaj razumno pričakovali, da vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi tega računovodskega izkaza.

Odstavek 41(b) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) prenovljenega MSR 700 pojasnjuje, da se je, kadar zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja to izrecno dovoljujejo, mogoče sklicevati na spletno mesto ustreznega organa, ki vsebuje opis revizorjeve odgovornosti, namesto da bi vključili to gradivo v revizorjevo poročilo, če opis na spletnem mestu obravnava in ni neskladen s tu navedenim opisom revizorjeve odgovornosti.

Kot del revizije v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost med revizijo. Prav tako:

- opredelimo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke v odziv na taka tveganja in pridobimo revizijske dokaze, ki so zadostni in ustrezni, da zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bi odkrili pomembno napačne navedbe, ki je posledica prevare, je višje kot tveganje, ki je posledica napake, saj lahko prevara vključuje tajno dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitev ali razveljavitev notranjega kontroliranja;
- se seznanimo z notranjim kontroliranjem, ki je pomembno za revizijo, da bi oblikovali revizijske postopke, ki so ustrezni v danih okoliščinah, vendar pa ne za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja družbe;³⁷
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki jih pripravi poslovodstvo;
- ugotavljamo ustreznost uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje s strani poslovodstva in ali na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov obstaja pomembna negotovost v povezavi z dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo bistveni dvom glede sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če presodimo, da obstaja pomembna negotovost, moramo v

³⁷ Ta stavek bi bil primerno prilagojen v okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo računovodskega izkaza.

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

revizorjevem poročilu opozoriti na s tem povezana razkritja v računovodskih izkazih ali prilagoditi mnenje, če so taka razkritja neustrezna. Naše presoje temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila. Vendar pa nadaljnji dogodki ali okoliščine lahko povzročijo, da družba preneha delovati kot delujoče podjetje;

- ovrednotimo celotno predstavitev, sestavo in vsebino računovodskega izkaza, vključno z razkritji, in ali računovodski izkaz predstavlja osnovne posle in dogodke na način, ki dosega pošteno predstavitev.

S pristojnimi za upravljanje se med drugim pogovorimo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije ter bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, ki jih ugotovimo med revizijo.

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov] [Mesti datuma in naslova sta zamenjani.]

[Datum]

Zgled 2: Revizorjevo poročilo o posameznem računovodskem izkazu nekotirajoče organizacije, pripravljenem v skladu z okvirom za poseben namen

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija izkaza denarnih prejemkov in izdatkov (to je posameznega računovodskega izkaza) nekotirajoče organizacije;
- revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov ni bilo izdano;
- poslovodstvo organizacije je pripravilo računovodski izkaz v skladu z računovodskimi podlagami o denarnih prejemkih in izdatkih, da bi se odzvalo na zahtevo po informacijah o denarnih tokovih, prejeto od upnika; poslovodstvo lahko izbere okvir računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir poštene predstavitve, namenjen izpolnitvi potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov;³⁸
- revizor je sklenil, da je na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje ustrezno;
- revizor je sklenil, da je v revizorjevem mnenju primerno uporabiti izraz »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja«;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda (države);
- razpošiljanje ali uporaba revizorjevega poročila nista omejena;
- podlaga računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi izkaza denarnih prejemkov in izdatkov ni pomembna;

³⁸ MSR 800 (prenovljen) vsebuje zahteve in navodila o obliki in vsebini računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen.

- v zvezi z revizijo izkaza denarnih prejemkov in izdatkov revizor ni dolžan, in se tudi sicer ni odločil, sporočiti ključnih revizijskih zadev v skladu z MSR-jem 701;
- revizor je ugotovil, da ni drugih informacij (zahteve prenovljenega MSR-ja 720 ne veljajo);
- poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskega izkaza in nadzor računovodskega poročanja za pripravo tega računovodskega izkaza;
- revizor nima drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Mnenje

Revidirali smo izkaz denarnih prejemkov in izdatkov družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20X1, in pojasnila k računovodskemu izkazu, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev (skupaj »računovodski izkaz«).

Po našem mnenju priloženi računovodski izkaz v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja denarne prejemke in izdatke družbe za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, v skladu s podlago za računovodenje denarnih prejemkov in izdatkov, opisano v Pojasnilu X. [Del z mnenjem je na začetku, kot to zahteva prenovljeni MSR 700.]

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskega izkaza*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskega izkaza, 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. [Prvi in zadnji stavek tega dela sta bila prej v delu *Revizorjeva odgovornost*. Poleg tega je zdaj del *Podlaga za mnenje*

postavljen takoj za delom *Mnenje*, kot to zahteva prenovljeni MSR 700.]

Poudarjanje zadeve – podlaga računovodenja

Opozarjamo na Pojasnilo X k računovodskim izkazom, v katerem je opisana podlaga računovodenja. Računovodski izkaz je pripravljen za zagotovitev informacije upniku XYZ. Zato izkaz morda ne bo primeren za drug namen. Naše mnenje ni prilagojeno zaradi te zadeve.

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje³⁹ za ta računovodski izkaz

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev tega računovodskega izkaza v skladu z računovodskimi podlagami o denarnih prejemkih in izdatkih, opisanih v pojasnilu X; to vključuje odločitve, da so računovodske osnove o denarnih prejemkih in izdatkih sprejemljiva podlaga za pripravo računovodskega izkaza v danih okoliščinah, in odgovornost za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskega izkaza, ki ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskega izkaza

Naša cilja sta pridobitev sprejemljivega zagotovila, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdaja revizorjevega poročila, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar pa ni garancija, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe lahko nastanejo zaradi prevare ali napake in velja, da so pomembne, če bi lahko posamično ali skupaj razumno pričakovali, da vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi tega računovodskega izkaza.

Odstavek 41(b) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da se je, kadar zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja to izrecno dovoljujejo, mogoče sklicevati na spletno mesto ustreznega organa, ki vsebuje opis

³⁹ Ali drug primeren izraz pravnega okvira v določeni državi.

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

revizorjeve odgovornosti, namesto da bi vključili to gradivo v revizorjevo poročilo, če opis na spletnem mestu obravnava in ni neskladen s tu navedenim opisom revizorjeve odgovornosti.

Kot del revizije v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost med revizijo. Prav tako:

- opredelimo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke v odziv na taka tveganja in pridobimo revizijske dokaze, ki so zadostni in ustrezni, da zagotavljajo podlago za mnenje. Tveganje, da ne bi odkrili pomembno napačne navedbe, ki je posledica prevare, je višje kot tveganje, ki je posledica napake, saj lahko prevara vključuje tajno dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitev ali razveljavitev notranjega kontroliranja;
- se seznanimo z notranjim kontroliranjem, ki je pomembno za revizijo, da bi oblikovali revizijske postopke, ki so ustrezni v danih okoliščinah, vendar pa ne za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja družbe;⁴⁰
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki jih pripravi poslovodstvo;
- ovrednotimo celotno predstavitev, sestavo in vsebino računovodskega izkaza, vključno z razkritji, in ali računovodski izkaz predstavlja osnovne posle in dogodke na način, ki dosega pošteno predstavitev.

S pristojnimi za upravljanje se med drugimi zadevami pogovorimo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, ki jih ugotovimo med revizijo.

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov] [Mesti datuma in naslova sta zamenjani.]

⁴⁰ Ta stavek bi bil primerno prilagojen, in sicer v okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo računovodskega izkaza.

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

[*Datum*]

Zgled 3: Revizorjevo poročilo o določeni sestavini računovodskega izkaza kotirajoče organizacije, pripravljeno v skladu z okvirom za poseben namen

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija seznama terjatev (to je sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza);
- poslovodstvo je pripravilo računovodsko informacijo organizacije v skladu s predpisi o računovodskem poročanju, ki jih je izdal regulator, da bi izpolnilo zahteve tega regulatorja; poslovodstvo nima možnosti izbire okvira računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir skladnosti, namenjen izpolnitvi potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov;⁴¹
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR-ju 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);
- razpošiljanje revizorjevega poročila je omejeno;
- podlaga računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi seznama terjatev ni pomembna;
- v zvezi z revizijo seznama terjatev revizor ni dolžan, in se tudi sicer ni odločil, sporočiti ključnih revizijskih zadev v skladu z MSR-jem 701;
- revizor je ugotovil, da ni drugih informacij (zahteve prenovljenega MSR-ja 720 ne veljajo);
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;

⁴¹ MSR 800 (prenovljen) vsebuje zahteve in navodila o obliki in vsebini računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen.

- **revizor nima drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Delničarjem družbe ABC ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Mnenje

Revidirali smo seznam terjatev družbe ABC (Družba) na dan 31. decembra 20X1 (»seznam«).

Po našem mnenju so računovodske informacije v seznamu družbe na dan 31. decembra 20X1 v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu z [opišite določbe o računovodskem poročanju, ki jih je določil regulator]. [Del z mnenjem je na začetku, kot to zahteva prenovljeni MSR 700.]

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v delu tega poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskega izkaza*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskega izkaza, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje. [Prvi in zadnji stavek tega dela sta bila prej v delu *Revizorjeva odgovornost*. Poleg tega je zdaj del *Podlaga za mnenje* postavljen takoj za delom *Mnenje*, kot to zahteva prenovljeni MSR 700.]

Poudarjanje zadeve – Podlaga računovodenja in omejitev razpošiljanja

Opozarjamo na Pojasnilo X seznama, v katerem je opisana podlaga računovodenja. Seznam je pripravljen kot pomoč družbi, da lahko izpolnjuje zahteve regulatorja DEF. Zaradi tega seznam verjetno ni primeren za drug namen. Naše poročilo je namenjeno samo družbi in regulatorju DEF-a, zato se ne sme razpošiljati drugim strankam razen družbi in regulatorju DEF-a. Naše mnenje ni prilagojeno zaradi te zadeve.

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za ta seznam⁴²

Posloводство je odgovorno za pripravo seznama v skladu z [opiši določbe o računovodskem poročanju, ki jih je postavil regulator] in za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo posloводства, da omogoči pripravo seznama, ki ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Pristojni za upravljanje so odgovorni za nadzorovanje postopka računovodskega poročanja družbe.

Revizorjeva odgovornost za revizijo seznama

Naša cilja sta pridobitev sprejemljivega zagotovila, da seznam ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdaja revizorjevega poročila, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar pa ni garancija, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR-ji, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, kadar ta obstaja. Napačne navedbe lahko nastanejo zaradi prevare ali napake in velja, da so pomembne, če bi lahko posamično ali skupaj razumno pričakovali, da vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi tega seznama.

Odstavek 41(b) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da lahko najdemo v nadaljevanju navedeno osenčeno gradivo v Dodatku k revizorjevemu poročilu. Odstavek 41(c) prenovljenega MSR-ja 700 pojasnjuje, da se je, kadar zakon, predpis ali nacionalni standardi revidiranja to izrecno dovoljujejo, mogoče sklicevati na spletno mesto ustreznega organa, ki vsebuje opis revizorjeve odgovornosti, namesto da bi vključili to gradivo v revizorjevo poročilo, če opis na spletnem mestu obravnava in ni neskladen s tu navedenim opisom revizorjeve odgovornosti.

Kot del revizije v skladu z MSR-ji uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost med revizijo. Prav tako:

- opredelimo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v seznamu zaradi prevare ali napake, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke v odziv na taka tveganja in pridobimo revizijske dokaze, ki so zadostni in ustrezni, da zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bi odkrili pomembno napačne navedbe, ki je posledica prevare, je višje kot tveganje, ki je posledica napake, saj lahko prevara vključuje tajno

⁴² Ali drug izraz pravnega okvira v določeni državi.

dogovarjanje, ponarejanje, namerne opustitve, napačne predstavitve ali razveljavitev notranjega kontroliranja;

- se seznanimo z notranjim kontroliranjem, ki je pomembno za revizijo, da bi oblikovali revizijske postopke, ki so ustrezni v danih okoliščinah, vendar pa ne za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja družbe;⁴³
- ovrednotimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki jih pripravi poslovodstvo.

S pristojnimi za upravljanje se med drugimi zadevami pogovorimo o načrtovanem obsegu in časovnem načrtu revizije in bistvenih revizijskih ugotovitvah, vključno z bistvenimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju, ki jih ugotovimo med revizijo.

Pristojnim za upravljanje prav tako zagotovimo izjavo, da izpolnujemo ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti in z njimi komuniciramo o vseh razmerjih in drugih zadevah, za katere se lahko utemeljeno domneva, da vplivajo na našo neodvisnost, in kadar je to primerno, o ukrepih, sprejetih za odpravo nevarnosti ali uporabljenih varovalih.

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

[*Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.*]

[*Revizorjev naslov*] [Mesti datuma in naslova sta zamenjani.]

[*Datum*]

⁴³ Ta stavek bi bil primerno prilagojen, in sicer v okoliščinah, ko je revizor odgovoren tudi za izdajo mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja v povezavi z revizijo računovodskega izkaza.