

Prenovljeni MSP 2400

Marec 2014

Mednarodni standard poslov preiskovanja

MSP 2400

**POSLE PREISKOVANJA
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV
IZ PRETEKLOSTI**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Ta *Prenovljeni MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*, 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) septembra 2012 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo marca 2014 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *Prenovljenega MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti* 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 MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti* je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *Prenovljenega MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti* © 2012 Avtorske pravice ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *Prenovljenega MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti* © 2014 Avtorske pravice ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Prenovljeni MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti: ISRE 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements ISBN: 978-1-60815-127-1

This *ISRE 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements* of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), published by the International Federation of Accountants (IFAC) in September 2012 in the English language, has been translated into Slovenian by Slovenian Institute of Auditors in March 2014, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the *ISRE 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements* 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 all *ISRE 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements* is that published by IFAC in the English language.

English language text of *ISRE 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements* © 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of *ISRE 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements* © 2014 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Prenovljeni MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti: ISRE 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements ISBN: 978-1-60815-127-1

**PRENOVLJENI MEDNARODNI STANDARD
POSLOV PREISKOVANJA 2400****POSLOV PREISKOVANJA
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV
IZ PRETEKLOSTI**

(Velja za preiskave računovodskih izkazov za obdobja, ki so se končala 31. decembra 2013 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSP	1–4
Posel preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti	5–8
Pristojnost tega MSP	9–12
Datum uveljavitve	13
Cilji	14–15
Opredelitev pojmov	16–17
Zahteve	
Izvajanje posla preiskovanja v skladu s tem MSP	18–20
Etične zahteve	21
Poklicna nezaupljivost in strokovna presoja	22–23
Zagotavljanje kakovosti glede na raven posla	24–28
Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov preiskovanja	29–41
Obveščanje posloводства in pristojnih za upravljanje	42
Izvajanje posla	43–57
Kasnejši dogodki	58–60

Posli preiskovanja računovodskih izkazov	Pr. MSP 2400
Pisne predstavitve	61–65
Ovrednotenje dokazov, pridobljenih iz opravljenih postopkov	66–68
Oblikovanje revizorjevega sklepa o računovodskih izkazih	69–85
Revizorjevo poročilo	86–92
Dokumentacija	93–96
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Področje tega MSP	A1–A5
Posel preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti	A6–A7
Cilji	A8–A10
Oprelitev pojmov	A11–A13
Izvajanje posla preiskovanja v skladu s tem MSP	A14
Etične zahteve	A15–A16
Poklicna nezaupljivost in strokovna presoja	A17–A25
Zagotavljanje kakovosti glede na raven posla	A26–A33
Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov preiskovanja	A34–A62
Obveščanje posloводства in pristojnih za upravljanje	A63–A69
Izvajanje posla	A70–A99
Pisne predstavitve	A100–A102
Ovrednotenje dokazov, pridobljenih iz opravljenih postopkov	A103–A105
Oblikovanje revizorjevega sklepa o računovodskih izkazih	A106–A117
Revizorjevo poročilo	A118–A144
Dokumentacija	A145
Dodatek 1: Zgled listine za sklenitev posla preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti	
Dodatek 2: Zgledi revizorjevih poročil o preiskavi	

Prenovljeni Mednarodni standard poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti* je treba brati v povezavi s *Predgovorom k mednarodnim objavam s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*.

Uvod

Področje tega MSP

1. Ta mednarodni standard poslov preiskovanja (MSP) obravnava: (Glej odstavek A1.)
 - a) naloge računovodskega strokovnjaka z javnim pooblastilom,* ki prevzame posel preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti, kadar ta revizor ni tudi revizor računovodskih izkazov organizacije, ter
 - b) obliko in vsebino revizorjevega poročila o računovodskih izkazih.
2. Ta MSP ne obravnava preiskovanja računovodskih izkazov organizacije ali medletnih računovodskih informacij, ki ga opravi revizor, ki je sicer neodvisni revizor računovodskih izkazov organizacije (Glej odstavek A2.)
3. Ta MSP se po potrebi ustrezno prilagojen uporablja tudi za preiskave drugih računovodskih informacij iz preteklosti. Drugi posli dajanja omejenega zagotovila, ki niso posli preiskovanja računovodskih informacij iz preteklosti, se opravljajo na podlagi MSZ 3000.¹

Razmerje do MSOK 1²

4. Ureditve, usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti so odgovornost podjetja. MSOK 1 velja za podjetja računovodskih strokovnjakov tudi v zvezi z njihovimi posli preiskovanja računovodskih izkazov.³ Določbe tega MSP

* Za potrebe tega MSP se v skladu z odstavkom 23 Mednarodnega okvira za posle dajanja zagotovil v nadaljevanju uporablja izraz »revizor«.

¹ Mednarodni standard poslov dajanja zagotovila (MSZ) 3000 – *Posli dajanja zagotovil razen revizij ali poslov preiskovanja računovodskih informacij iz preteklosti*.

² Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (MSOK) 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*.

³ MSOK 1, odstavek 4.

glede obvladovanja kakovosti na ravni posameznih poslov preiskovanja temeljijo na predpostavki, da podjetje upošteva MSOK 1 ali zahteve, ki so vsaj tako stroge. (Glej odstavke A3–A5.)

Posel preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti

5. Preiskovanje računovodskih izkazov iz preteklosti je posel dajanja omejenega zagotovila, kot je opisan v *Mednarodnem okviru za posle dajanja zagotovil* (Okvir).⁴ (Glej odstavka A6–A7.)
6. Pri preiskovanju računovodskih izkazov revizor izrazi sklep, katerega namen je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v pripravo računovodskih izkazov organizacije v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Revizorjev sklep temelji na pridobljenem omejenem zagotovitlu. Revizorjevo poročilo vključuje opis vrste posla preiskovanja, da bi bralci poročila lahko razumeli revizorjev sklep.
7. Revizor opravlja predvsem poizvedovanje in analitične postopke, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze kot podlago za sklep o celoti računovodskih izkazov, izražen v skladu z zahtevami tega MSP.
8. Če revizor zazna zadevo, zaradi katere meni, da bi utegnili biti računovodski izkazi pomembno napačni, načrtuje in opravi dodatne postopke, ki so po njegovi presoji potrebni glede na okoliščine, da bi lahko sklepal o računovodskih izkazih v skladu s tem MSP.

Pristojnost tega MSP

9. Ta MSP vsebuje revizorjeve cilje pri izvajanju nalog po tem MSP, ki zagotavljajo kontekst, v katerega so postavljene zahteve tega MSP, in ki naj bi revizorju pomagali razumeti, kaj je treba doseči pri poslu preiskovanja.
10. Ta MSP vsebuje zahteve, izražene v obliki sedanjika ali ponekod z »mora« ali »je treba«, ki naj revizorju omogočijo doseči navedene cilje.

⁴ Okvir, odstavka 7 in 11.

11. Poleg tega vsebuje ta MSP tudi uvodna določila, opredelitev pojmov ter poglavje o uporabi in drugem pojasnjevalnem gradivu, kar zagotavlja kontekst, potreben za pravilno razumevanje tega MSP.
12. Poglavje o uporabi in drugem pojasnjevalnem gradivu še dodatno pojasnjuje zahteve in daje navodila za njihovo izvajanje. Čeprav taka navodila sama po sebi ne postavljajo zahtev, pa so pomembna za pravilno uporabo zahtev. Poleg tega lahko razlaga uporabe in drugo pojasnjevalno gradivo zagotavljata dodatne informacije o zadevah, obravnavanih v tem MSP, ki pomagajo pri uporabi zahtev.

Datum uveljavitve

13. Ta MSP velja za preiskave računovodskih izkazov za obdobja, ki so se končala 31. decembra 2013 ali kasneje.

Cilji

14. Revizorjevi cilji pri preiskovanju računovodskih izkazov po tem MSP so:
 - a) pridobiti, predvsem s poizvedovanjem in analitičnimi postopki, omejeno zagotovilo, da celota računovodskih izkazov ne vsebuje pomembno napačnih navedb, kar revizorju omogoči izraziti sklep o tem, ali je opazil karkoli, zaradi česar bi verjel, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja; in
 - b) poročati o celoti računovodskih izkazov in o tem obveščati, kot je zahtevano v tem MSP.
15. Kadar omejenega zagotovila ni mogoče pridobiti in je sklep s pridržki v revizorjevem poročilu v danih okoliščinah nezadosten, ta MSP zahteva, da revizor v izdanem poročilu za posel ali sklep zavrne ali pa, kadar je to primerno, od posla odstopi, če je odstop po ustreznem zakonu ali drugem predpisu možen. (Glej odstavke A8–A10, A115–A116.)

Opredelitev pojmov

16. Razlagalni slovar iz Priročnika⁵ (Razlagalni slovar) vključuje izraze, ki so opredeljeni v tem MSP, ter tudi opise drugih izrazov, uporabljenih v tem MSP, kot pomoč pri dosledno enaki uporabi in tolmačenju. Tako sta na primer v Razlagalnem slovarju opredeljena izraza »poslovodstvo« in »pristojni za upravljanje«, ki se uporabljata v vsem besedilu tega MSP. (Glej odstavka A11–A12.)
17. V tem MSP imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) *Analitični postopki* — ovrednotenja računovodskih informacij s proučevanjem verjetnih razmerij tako med računovodskimi kot neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi tako preiskovanje, ki je potrebno za ugotavljanje nihanj ali razmerij, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali za bistven znesek odstopajo od pričakovanih vrednosti.
 - b) *Tveganje pri poslu* — tveganje, da revizor izrazi neustrezen sklep, če so računovodski izkazi pomembno napačni.
 - c) *Računovodski izkazi za splošen namen* — računovodski izkazi, ki so pripravljeni v skladu z okvirom za splošen namen.
 - d) *Okvir za splošen namen* — okvir računovodskega poročanja, namenjen izpolnjevanju skupnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov. Okvir računovodskega poročanja je lahko okvir poštene predstavitve ali okvir skladnosti.
 - e) *Poizvedovanje* — poizvedovanje sestoji iz zbiranja informacij pri dobro obveščenih osebah v organizaciji ali zunaj nje.
 - f) *Omejeno zagotovilo* — raven pridobljenega zagotovila kot podlage za oblikovanje sklepa v skladu s tem MSP, pri kateri je tveganje pri poslu zmanjšano na raven, ki je glede na okoliščine posla še sprejemljiva, vendar pa je tveganje večje kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. Kombinacija vrste, časa in

⁵ *Razlagalni slovar*, ki se nanaša na mednarodne standarde, ki jih izdaja IAASB v *Priročniku mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev* pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC).

obsega postopkov za zbiranje dokazov zadošča, da revizor pridobi tehtno raven zagotovila. Raven zagotovila, ki jo pridobi revizor, pa je tehtna, če poveča zaupanje predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze. (Glej odstavek A13.)

- g) *Revizor* — računovodski strokovnjak v javni praksi. Izraz vključuje partnerja, zadolženega za posel, ali druge člane delovne skupine za posel ali, če je primerno, podjetje. Kadar ta MSP izrecno navaja, da zahtevo ali nalogo izpolni partner, zadolžen za posel, se namesto izraza »revizor« raje uporablja izraz »partner, zadolžen za posel«. Kjer je to primerno, je treba izraza »partner, zadolžen za posel«, in »podjetje« brati, kot da se nanašata tudi na primerljiva izraza v javnem sektorju.
- h) *Strokovna presoja* — uporaba ustreznih usposobljenosti, znanja in izkušenj v okviru, ki ga zagotavljajo standardi dajanja zagotovil, računovodski in etični standardi, pri sprejemanju preišljenih odločitev o nadaljnjih postopkih, primernih glede na okoliščine posla preiskovanja.
- i) *Ustrezne etične zahteve* — etične zahteve, ki se nanašajo na delovno skupino za posel pri prevzemanju poslov preiskovanja. Te zahteve običajno obsegajo dela A in B *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA), skupaj s tistimi etičnimi zahtevami v državi, ki so strožje.
- j) *Računovodski izkazi za poseben namen* — računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen.
- k) *Okvir za poseben namen* — okvir računovodskega poročanja, namenjen izpolnjevanju potreb po računovodskih informacijah za posebne uporabnike. Okvir računovodskega poročanja je lahko okvir poštene predstavitve ali okvir skladnosti.

Zahteve

Izvajanje posla preiskovanja v skladu s tem MSP

- 18. Revizor mora poznati celotno besedilo tega MSP, vključno s poglavjem o uporabi in drugem pojasnjevalnem gradivu, da razume njegove cilje in pravilno uporablja njegove zahteve. (Glej odstavek A14.).

Izpolnjevanje ustreznih zahtev

19. Revizor ravna v skladu z vsako zahtevo tega MSP, razen če kakšna zahteva za posel preiskovanja ni ustrezna. Zahteva pa je za posel preiskovanja ustrezna, kadar obstajajo okoliščine, ki jih ta zahteva obravnava.
20. Revizor se v svojem poročilu ne sme sklicevati na skladnost s tem MSP, če ni upošteval vseh zahtev tega MSP, ustreznih za posel preiskovanja.

Etične zahteve

21. Revizor ravna v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost. (Glej odstavke A15–A16.)

Poklicna nezaupljivost in strokovna presoja

22. Revizor načrtuje in opravlja posel s poklicno nezaupljivostjo, ker se zaveda, da lahko obstajajo okoliščine, zaradi katerih so računovodski izkazi pomembno napačni. (Glej odstavke A17–A20.).
23. Pri opravljanju posla preiskovanja uporablja revizor strokovno presojo. (Glej odstavke A21–A25.)

Zagotavljanje kakovosti glede na raven posla

24. Partner, zadolžen za posel, mora obvladati veščine in tehnike za dajanje zagotovil in biti usposobljen za računovodsko poročanje, kot je glede na okoliščine posla primerno. (Glej odstavke A26.)
25. Partner, zadolžen za posel, odgovarja za: (Glej odstavke A27–A30.)
 - a) celovito kakovost vsakega posla preiskovanja, ki mu je dodeljen;
 - b) usmerjanje, nadziranje, načrtovanje in opravljanje posla preiskovanja v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami (Glej odstavek A31.);
 - c) okoliščinam ustrezno revizorjevo poročilo;
 - d) opravljanje posla v skladu z usmeritvami za obvladovanje kakovosti v podjetju, vključno s tem, da

- i) se prepriča, da so upoštevani ustrezni postopki v zvezi s sklepanjem in nadaljevanjem razmerij s strankami in v zvezi s posli ter da so sprejeti sklepi ustrezni, pri čemer upošteva tudi morebitne informacije, zaradi katerih bi partner, zadolžen za posel, lahko sklepal, da poslovodstvo ni neoporečno (Glej odstavka A32–A33.);
- ii) se prepriča, da ima delovna skupina za posel kot celota ustrezno znanje in zmožnosti, vključno z veščinami in tehnikami dajanja zagotovil ter poglobljenim znanjem iz računovodskega poročanja, da lahko:
 - a. izvaja posel preiskovanja v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter
 - b. omogoči, da je izdano poročilo ustrezno okoliščinam, ter
- iii) prevzame odgovornost za vzdrževanje ustrezne dokumentacije posla.

Ustrezne presoje po sprejemu posla

- 26. Če partner, zadolžen za posel, pridobi informacije, zaradi katerih bi podjetje posel zavrnilo, če bi take informacije imelo na voljo že prej, mora partner, zadolžen za posel, take informacije nemudoma sporočiti podjetju, tako da lahko podjetje in partner, zadolžen za posel, ustrezno ukrepata.
- 27. Ves čas izvajanja posla mora biti partner, zadolžen za posel, pozoren na dokaze o neupoštevanju ustreznih etičnih zahtev s strani članov delovne skupine za posel, kar preverja z opazovanjem in po potrebi s poizvedovanji. Če partner, zadolžen za posel, s pomočjo ureditve obvladovanja kakovosti ali kako drugače opazi zadeve, ki kažejo na to, da člani delovne skupine za posel niso ravnali v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, se partner, zadolžen za posel, po posvetovanju z drugimi v podjetju odloči za ustrezno ukrepanje.

Spremljanje

28. Učinkovita ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju vključuje proces spremljanja, ki je zasnovan tako, da daje podjetju sprejemljivo zagotovilo, da so usmeritve in postopki podjetja za ureditev obvladovanja kakovosti primerni in zadostni ter uspešno delujejo. Partner, zadolžen za posel, presoja izide spremljanja kakovosti v podjetju, kot so razvidni iz zadnjih informacij, ki so jih razposlali podjetje, in če je primerno, druga podjetja v mreži, in oceni, ali pomanjkljivosti, navedene v teh informacijah, lahko vplivajo na posel preiskovanja.

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov preiskovanja*Dejavniki, ki vplivajo na sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov preiskovanja*

29. Če tega ne zahteva zakon ali drug predpis, revizor ne sme sprejeti posla preiskovanja, če: (Glej odstavek A34–A35.)
- a) ni prepričan:
 - i) da ima posel razumen namen ali (Glej odstavek A36.)
 - ii) da bi bil posel preiskovanja glede na okoliščine primeren (Glej odstavek A37.);
 - b) revizor utemeljeno verjame, da ustrezne etične zahteve, vključno z neodvisnostjo, ne bodo izpolnjene;
 - c) revizorjevo predhodno poznavanje okoliščin posla nakazuje, da verjetno ne bo mogoče dobiti informacij, potrebnih za izvajanje posla preiskovanja, ali pa da te informacije no bodo zanesljive (Glej odstavek A38.);
 - d) revizor utemeljeno dvomi v neoporečnost posloводства, kar utegne vplivati na dobro izvajanje preiskovanja ali (Glej odstavek A37(b).);
 - e) posloводство ali pristojni za upravljanje postavljajo v določenih za predlagani posel preiskovanja tako omejitve področja revizorjevega dela, da je revizor prepričan, da bo moral zaradi te omejitve zavrniti sklep o računovodskih izkazih.

Predpogoji za sprejem posla preiskovanja

30. Preden sprejme posel preiskovanja, revizor (Glej odstavek A39.):
- a) ugotovi, ali je okvir računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov, sprejemljiv, kar pri računovodskih izkazih za poseben namen vključuje tudi poznavanje namena, za katerega so računovodski izkazi pripravljeni, in predvidenih uporabnikov (Glej odstavke A40–A46.), in
 - b) pridobi potrditev posloводства, da priznava in razume odgovornost za (Glej odstavke A47–A50.):
 - i) pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno s pošteno predstavitvijo, kadar je to ustrezno;
 - ii) tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da je mogoče pripraviti računovodske izkaze, ki ne vsebujejo pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake; in
 - iii) zagotovitev, da bo imel revizor:
 - a. dostop do vseh informacij, za katere posloводство ve, da so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve;
 - b. dodatne informacije, ki jih utegne zahtevati od posloводства zaradi preiskovanja, in
 - c. neomejen dostop do oseb v organizaciji, za katere revizor ugotovi, da mora od njih pridobiti dokaze.
31. Če revizor ni zadovoljen s katerokoli od navedenih zadev, ki so predpogoj za sprejem posla preiskovanja, se o zadevi pogovori s posloводstvom ali pristojnimi za upravljanje. Če teh zadev ni mogoče spremeniti tako, da bi bile za revizorja zadovoljive, revizor ne sme sprejeti predlaganega posla, če tega ne zahteva zakon ali drug predpis. Vsekakor pa posel, izveden v takih okoliščinah, ni skladen s tem MSP. Zato

revizor v svojem poročilu ne sme nikjer navesti, da je bilo preiskovanje izvedeno v skladu s tem MSP.

32. Če se po sprejemu posla izkaže, da revizor ni prepričan v izpolnitev kateregakoli od navedenih predpogojev, se mora o zadevi pogovoriti s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje in ugotoviti:
- a) ali je zadevo mogoče rešiti,
 - b) ali je primerno s poslom nadaljevati in
 - c) ali in če že, kako o zadevi poročati v revizorjevem poročilu.

Dodatne presoje, kadar je besedilo revizorjevega poročila predpisano z zakonom ali drugim predpisom

33. Revizorjevo poročilo, izdano za posel preiskovanja, se sklicuje na ta MSP, samo če je skladno z zahtevami iz odstavka 86.
34. V nekaterih primerih, kadar se preiskovanje izvaja na podlagi veljavnega zakona ali drugega predpisa pravne ureditve, utegne ustrezni zakon ali drug predpis predpisovati sestavo ali besedilo revizorjevega poročila v obliki ali z izrazi, ki se bistveno razlikujejo od zahtev tega MSP. V takih okoliščinah revizor oceni, ali bi uporabniki utegnili napačno razumeti zagotovilo, pridobljeno iz preiskovanja računovodskih izkazov, in če je tako, ali bi dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu lahko olajšalo pravilno razumevanje. (Glej odstavka A51, A142.)
35. Če revizor ugotovi, da dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu ne more olajšati pravilnega razumevanja, ne sme sprejeti posla preiskovanja, če tega ne zahteva zakon ali drug predpis. Preiskovanje, izvedeno v skladu s takim zakonom ali drugim predpisom, ni skladno s tem MSP. Zato revizor v svojem poročilu ne sme nikjer navesti, da je bilo preiskovanje izvedeno v skladu s tem MSP. (Glej odstavka A51, A142.)

Dogovarjanje o pogojih za posel

36. Revizor se pred opravljanjem posla dogovori o pogojih za posel s poslovodstvom, ali kjer je to primerno, s pristojnimi za upravljanje.

37. Dogovorjeni pogoji za posel so zapisani v listini o poslu ali drugi primerni obliki pisnega dogovora in vključujejo (Glej odstavke A52–A54, A56.):
- a) predvideno uporabo in distribuiranje računovodskih izkazov ter vse omejitve uporabe ali distribuiranja, kjer je to ustrezno;
 - b) ugotovitev primernega okvira računovodskega poročanja;
 - c) cilj in področje posla preiskovanja;
 - d) revizorjevo odgovornost;
 - e) odgovornost posloводства, vključno s tisto iz odstavka 30(b) (Glej odstavke A47–A50, A55.);
 - f) izjavo, da posel ni revizija in da revizor ne bo izrazil revizijskega mnenja o računovodskih izkazih; in
 - g) navedbo pričakovane oblike in vsebine poročila, ki ga bo izdal revizor, in izjavo, da se glede na okoliščine lahko pričakovana oblika in vsebina spremenita.

Ponavljajoči se posli

38. Pri ponavljajočih se poslih preiskovanja revizor oceni, ali okoliščine, vključno s spremembami v presojah o sprejemu posla, narekujejo spremembo pogojev za posel in ali je treba posloводство oziroma pristojne za upravljanje spomniti na obstoječe pogoje za posel. (Glej odstavek A57.)

Sprejem spremembe v pogojih za posel preiskovanja

39. Revizor ne sme soglašati s spremembo v pogojih za posel, kadar za to ni sprejemljive utemeljitve. (Glej odstavke A58–A60.)
40. Če se pred dokončanjem posla preiskovanja od revizorja zahteva, da posel spremeni v posel, ki ne daje nobenega zagotovila, mora revizor ugotoviti, ali obstaja za to sprejemljiva utemeljitev. (Glej odstavek A61–A62.)
41. Če se pogoji za posel spremenijo med potekom posla, se revizor in posloводство, ali kjer je to primerno, pristojni za upravljanje dogovorijo o novih pogojih za posel in jih zapišejo v listino o poslu ali drugo primerno obliko pisnega dogovora.

Obveščanje posloводства in pristojnih za upravljanje

42. Revizor obvesti posloводство, ali kjer je to primerno, pristojne za upravljanje pravočasno med poslom preiskovanja o vseh zadevah v zvezi s poslom preiskovanja, ki so po revizorjevi strokovni presoji dovolj pomembne, da si zaslužijo pozornost posloводства, ali kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje. (Glej odstavke A63–A69.)

Izvajanje posla*Pomembnost pri preiskovanju računovodskih izkazov*

43. Revizor določi pomembnost za celoto računovodskih izkazov in to pomembnost upošteva pri načrtovanju postopkov in ovrednotenju izidov, pridobljenih iz teh postopkov. (Glej odstavke A70–A73.)
44. Revizor spremeni pomembnost za celoto računovodskih izkazov, če med preiskovanjem pridobi informacije, zaradi katerih bi že na začetku določil drugačen znesek. (Glej odstavke A74.)

Revizorjevo poznavanje

45. Revizor mora spoznati organizacijo in njeno okolje ter primeren okvir računovodskega poročanja, da lahko ugotovi, na katerih področjih v računovodskih izkazih se utegnejo pojaviti pomembno napačne navedbe, in s tem zagotovi osnovo za načrtovanje postopkov, ki jih bo izvedel na teh področjih. (Glej odstavke A75–A77.)
46. Revizor spozna (Glej odstavke A78, A87, A89.):
- a) ustrezne panožne, regulativne in druge zunanje dejavnike, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja;
 - b) značilnosti organizacije, vključno z:
 - i) njenim delovanjem,
 - ii) njenim lastništvom in sistemom upravljanja,
 - iii) vrstami naložb, kamor organizacija vlaga in načrtuje vlaganja,
 - iv) načinom njene organiziranosti in financiranja ter

- v) njenimi cilji in strategijami;
- c) računovodske sisteme in računovodske evidence organizacije; in
- d) izbiro in uporabo računovodskih usmeritev organizacije.

Načrtovanje in opravljanje postopkov

47. Med pridobivanjem zadostnih in ustreznih dokazov kot podlage za sklep o celoti računovodskih izkazov revizor načrtuje in opravlja poizvedovanja in analitične postopke, tako da (Glej odstavke A79–A83, A87, A89.):
- a) obravnava vse pomembne postavke v računovodskih izkazih, vključno z razkritji, in
 - b) se osredotoči na obdelavo tistih področij v računovodskih izkazih, na katerih se utegnejo pojaviti pomembno napačne navedbe.
48. Revizorjeva poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih osebah v organizaciji, kot je primerno, vključujejo zadeve, kot so (Glej odstavke A84–A87.):
- a) kako poslovodstvo pripravi pomembne računovodske ocene, ki jih zahteva primerni okvir računovodskega poročanja;
 - b) ugotavljanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami, vključno z namenom takih poslov;
 - c) ali obstajajo bistveni, neobičajni ali zapleteni posli, dogodki ali zadeve, ki so vplivali ali utegnejo vplivati na računovodske izkaze organizacije, kar vključuje tudi:
 - i) bistvene spremembe v poslovanju ali delovanju organizacije;
 - ii) bistvene spremembe v pogodbenih določilih, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze organizacije, vključno s pogodbami ali sporazumi o financiranju in zadolževanju;
 - iii) bistvene vpise v dnevnik ali druge prilagoditve računovodskih izkazov;

- iv) bistvene posle, ki se pojavijo ali so evidentirani blizu konca poročevalnega obdobja;
 - v) stanje kakršnihkoli nepopravljenih napačnih navedb, ugotovljene med prejšnjimi posli; in
 - vi) učinke ali možne posledice poslov ali razmerij s povezanimi strankami za organizacijo;
- d) ali obstajajo kakršnekoli dejanske, slutene ali domnevne:
- i) prevare ali nezakonita dejanja, ki vplivajo na organizacijo, in
 - ii) neskladnosti z določbami zakonov in drugih predpisov, za katere na splošno velja, da neposredno učinkujejo na določanje pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih, kot sta davčna in pokojninska zakonodaja in drugi predpisi;
- e) ali je poslovodstvo prepoznalo in obravnavalo dogodke, ki so se zgodili med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila in zaradi katerih je v računovodske izkaze treba vključiti prilagoditev ali razkritje;
- f) na podlagi česa poslovodstvo ocenjuje sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje; (Glej odstavke A88.)
- g) ali kakršnikoli dogodki ali pogoji zbuja dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- h) pomembne zaveze, pogodbene obveznosti ali pogojne postavke, ki so vplivale ali utegnejo vplivati na računovodske izkaze organizacije, vključno z razkritji; in
- i) pomembni nadenarni posli ali posli brez nadomestila v obravnavanem obdobju računovodskega poročanja.
49. Pri načrtovanju analitičnih postopkov revizor prouči, ali so podatki iz računovodskega sistema in računovodskih evidenc organizacije ustrezni za namen izvajanja analitičnih postopkov. (Glej odstavke A89–A91.)

Postopki za obravnavo posebnih okoliščin

Povezane stranke

50. Med preiskovanjem je revizor ves čas pozoren na dogovore ali informacije, ki utegnejo nakazovati obstoj razmerij ali poslov s povezanimi strankami, ki jih poslovodstvo ni prej prepoznalo ali razkrilo revizorju.
51. Če revizor med preiskovanjem odkrije pomembne posle, ki niso del običajnega poslovanja organizacije, poizve pri poslovodstvu:
 - a) kakšne vrste so ti posli,
 - b) ali bi bile lahko vpletene povezane stranke in
 - c) v čem je poslovna utemeljenost teh poslov (ali je morda sploh ni).

Prevara in neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov

52. Kadar se pojavijo znaki, da je v organizaciji prišlo do prevare ali neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov, ali suma prevare ali neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov, revizor:
 - a) o zadevi obvesti ustrezno raven višjega poslovodstva, ali kjer je to primerno, pristojne za upravljanje;
 - b) zahteva oceno poslovodstva o morebitnih učinkih na računovodske izkaze;
 - c) na podlagi ocene poslovodstva o morebitnih učinkih prevare ali neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov, ki je bila sporočena revizorju, prouči morebitni učinek na svoj sklep o računovodskih izkazih in na svoje poročilo; ter
 - d) odloči, ali je o pojavu ali sumu prevare ali nezakonitih dejanj zavezan poročati stranki zunaj organizacije. (Glej odstavek A92.)

Delujoče podjetje

53. Preiskovanje računovodskih izkazov vključuje presojo sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Pri presoji ocene posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, revizor upošteva isto obdobje, kot ga je uporabilo posloводство za pripravo svoje ocene, kot jo zahteva primerni okvir računovodskega poročanja ali zakon ali drug predpis, če ta določa daljše obdobje.

54. Če revizor med preiskovanjem izve za dogodke ali pogoje, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, revizor: (Glej odstavek A93.)
- a) poizve pri poslovodstvu o načrtih za nadaljnje ukrepanje, ki bo vplivalo na sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in o izvedljivosti teh načrtov, pa tudi o tem, ali posloводство verjame, da bo izid teh načrtov izboljšal stanje glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
 - b) ovrednoti izide teh poizvedovanj, da pretehta, ali dajejo odgovori posloводства zadostno podlago, da lahko:
 - i) še naprej prikazuje računovodske izkaze na predpostavki delujočega podjetja, če primerni okvir računovodskega poročanja vključuje predpostavko nadaljevanja organizacije kot delujočega podjetja, ali
 - ii) sklepa, ali so računovodski izkazi pomembno napačni ali kako drugače zavajajoči glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje; in
 - c) prouči odzive posloводства v luči vseh pomembnih informacij, ki jih revizor pozna na podlagi preiskovanja.

Uporaba dela, ki so ga opravili drugi

55. Pri opravljanju preiskovanja utegne biti potrebno, da revizor uporabi delo, ki so ga opravili drugi revizorji ali delo posameznika ali organizacije, ki ima znanje in izkušnje na nekem drugem področju, kot je računovodenje ali dajanje zagotovila. Če revizor med opravljanjem preiskovanja uporabi delo, ki ga je opravil drug revizor ali veččak, ukrene vse potrebno, da se prepriča, da je opravljeno delo ustrezno za revizorjeve namene. (Glej odstavek A80.)

Usklajevanje računovodskih izkazov z izhodiščnimi računovodskimi evidencami

56. Revizor pridobi dokaze, da se računovodski izkazi ujemajo ali so usklajeni z izhodiščnimi računovodskimi evidencami organizacije. (Glej odstavek A94.)

Dodatni postopki, če revizor zazna, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni

57. Če revizor zazna zadevo ali zadeve, zaradi katerih verjame, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni, načrtuje in opravi zadostne dodatne postopke, da lahko (Glej odstavke A95–A99.):
- a) sklepa, da zadeva oziroma zadeve verjetno niso razlog, da bi bila celota računovodskih izkazov pomembno napačna, ali
 - b) ugotovi, da je zaradi take zadeve ali zadev celota računovodskih izkazov pomembno napačna.

Kasnejši dogodki

58. Če revizor izve za dogodke, ki so se zgodili med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila in terjajo prilagoditev ali razkritje v računovodskih izkazih, zahteva od poslovodstva, da te napačne navedbe popravi.
59. Revizor ni dolžan izvajati nobenih postopkov v zvezi z računovodskimi izkazi po datumu revizorjevega poročila. Če pa revizor po datumu revizorjevega poročila, vendar še pred datumom izdaje računovodskih izkazov, izve za dejstvo, zaradi katerega bi, če bi zanj vedel na datum revizorjevega poročila, verjetno svoje poročilo popravil, revizor:
- a) o zadevi razpravlja s poslovodstvom, ali kjer je to primerno, pristojnimi za upravljanje,
 - b) ugotovi, ali je treba računovodske izkaze popraviti, in
 - c) če je tako, poizve, kako namerava poslovodstvo zadevo obravnavati v računovodskih izkazih.
60. Če poslovodstvo ne popravi računovodskih izkazov v okoliščinah, v katerih je revizor prepričan, da jih je treba

popraviti, revizorjevo poročilo pa je bilo organizaciji že oddano, revizor obvesti poslovodstvo in pristojne za upravljanje, da računovodskih izkazov ne smejo dati tretjim strankam, dokler niso vneseni potrebni popravki. Če so računovodski izkazi ne glede na to naknadno izdani brez potrebnih popravkov, revizor sprejme ustrezne ukrepe, s katerimi skuša preprečiti zanašanje na revizorjevo poročilo.

Pisne predstavitve

61. Revizor zahteva od poslovodstva, da zagotovi pisno predstavitev, da je poslovodstvo izpolnilo svojo obveznost, opisano v dogovorjenih pogojih za posel. Pisna predstavitev vključuje izjavo, da (Glej odstavke A100–A102.):

- a) je poslovodstvo izpolnilo svojo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kadar je to primerno, in zagotovilo revizorju vse ustrezne informacije in dostop do informacij, kot je bilo dogovorjeno v pogojih za posel, in
- b) so bile vse transakcije evidentirane in so izkazane v računovodskih izkazih.

Če zakon ali drug predpis zahteva, da poslovodstvo poda javne izjave o svoji odgovornosti in revizor ugotovi, da take izjave vsebujejo nekatere ali vse predstavitve, zahtevane v pododstavkih (a)–(b), zadev, ki so vsebovane že v teh izjavah, ni treba vključiti še v pisno predstavitev.

62. Revizor zahteva od poslovodstva tudi pisne predstavitve, da je poslovodstvo revizorju razkrilo (Glej odstavek A101.):

- a) identiteto povezanih strank organizacije in vseh razmerij s povezanimi strankami in poslov, ki so poznani poslovodstvu;
- b) bistvena dejstva v zvezi z vsemi prevarami ali sumi prevar, ki so poznane poslovodstvu in bi utegnile vplivati na organizacijo;
- c) znana dejanska ali morebitna neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, pri katerih učinki neupoštevanja vplivajo na računovodske izkaze organizacije;
- d) vse informacije, ki se nanašajo na uporabo predpostavke delujočega podjetja v računovodskih izkazih;

- e) da so bili vsi dogodki, ki so se zgodili po datumu računovodskih izkazov in za katere primerni okvir računovodskega poročanja zahteva prilagoditev ali razkritje, res prilagojeni ali razkriti;
 - f) pomembne zaveze, pogodbene obveznosti ali pogojne postavke, ki so vplivale ali utegnejo vplivati na računovodske izkaze organizacije, vključno s razkritji; in
 - g) pomembne nedenarne posle ali posle brez nadomestila, ki jih je organizacija izvedla v obravnavanem obdobju računovodskega poročanja.
63. Če poslovodstvo ne predloži ene ali več od zahtevanih pisnih predstavitev, revizor (Glej odstavek A100.):
- a) razpravlja o zadevi s poslovodstvom, in kjer je to primerno, s pristojnimi za upravljanje;
 - b) ponovno oceni neoporečnost poslovodstva in ovrednoti učinek, ki ga ta lahko ima na zanesljivost predstavitev (ustnih ali pisnih) in na dokaze na splošno; in
 - c) sprejme ustrezne ukrepe, vključno z opredelitvijo morebitnega vpliva na sklep v revizorjevem poročilu v skladu s tem MSP.
64. Revizor zavrne sklep o računovodskih izkazih ali od posla odstopi, če je odstop po ustreznem veljavnem zakonu ali drugem predpisu mogoč, če:
- a) sklepa, da obstaja zadosten dvom v neoporečnost poslovodstva, tako da pisne predstavitve niso zanesljive, ali
 - b) poslovodstvo ne predloži predstavitev, zahtevanih v odstavku 61.

Datum pisnih predstavitev in obdobja, na katera se nanašajo

65. Datum pisnih predstavitev mora biti čim bližje datumu revizorjevega poročila, vendar ne kasnejši. Pisne predstavitve morajo biti dane za vse računovodske izkaze in obdobje (obdobja), navedeno (navedena) v revizorjevem poročilu.

Ovrednotenje dokazov, pridobljenih iz opravljenih postopkov

66. Revizor oceni, ali so bili na podlagi opravljenih postopkov pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi, in če niso bili, opravi revizor še druge postopke, ki so po revizorjevi presoji glede na okoliščine potrebni, da lahko oblikuje sklep o računovodskih izkazih. (Glej odstavek A103.)
67. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za oblikovanje sklepa, se s poslovodstvom, in kjer je to primerno, pristojnimi za upravljanje pogovori o učinkih, ki jih imajo take omejitve na področje preiskovanja. (Glej odstavka A104–A105.)

Ovrednotenje učinka na revizorjevo poročilo

68. Revizor ovrednoti dokaze, pridobljene z opravljenimi postopki, da ugotovi njihov učinek na revizorjevo poročilo. (Glej odstavek A103.)

Oblikovanje revizorjevega sklepa o računovodskih izkazih*Upoštevanje primernega okvira računovodskega poročanja v zvezi z računovodskimi izkazi*

69. Pri oblikovanju sklepa o računovodskih izkazih revizor:
 - a) ovrednoti, ali računovodski izkazi ustrezno navajajo ali opisujejo primerni okvir računovodskega poročanja (Glej odstavka A106–A107.);
 - b) presodi, ali v kontekstu zahtev primernega okvira računovodskega poročanja in izidov opravljenih postopkov:
 - i) terminologija, uporabljena v računovodskih izkazih, vključno z naslovom vsakega računovodskega izkaza, ustreza;
 - ii) računovodski izkazi ustrezno razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve;
 - iii) so izbrane in uporabljene računovodske usmeritve skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja in ustrezne;

- iv) so računovodske ocene, ki jih je pripravilo poslovodstvo, sprejemljive;
 - v) so informacije, predstavljene v računovodskih izkazih, ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive; in
 - vi) zagotavljajo računovodski izkazi ustrezna razkritja, tako da predvidenim uporabnikom omogočajo razumeti učinke pomembnih poslov in dogodkov na informacije, sporočene v računovodskih izkazih. (Glej odstavke A108–A110.)
70. Revizor prouči vpliv:
- a) nepopravljenih napačnih navedb, ugotovljenih med preiskovanjem in pri preiskovanju računovodskih izkazov organizacije prejšnjega leta, na celoto računovodskih izkazov in
 - b) kakovostnih vidikov računovodskih praks organizacije, vključno s kazalci morebitne pristranskosti v presojah posloводства. (Glej odstavka A111–A112.)
71. Če so računovodski izkazi pripravljeni z uporabo okvira poštene predstavitve, revizor prouči tudi (Glej odstavek A109.):
- a) splošno predstavitev, strukturo in vsebino računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom; in
 - b) ali je očitno, da računovodski izkazi, vključno s pojasnili, predstavljajo transakcije in dogodke na način, ki zagotavlja pošteno predstavitev ali je resničen in pošten prikaz, kot je ustrezno, v kontekstu celote računovodskih izkazov.

Oblika sklepa

72. Revizorjev sklep o računovodskih izkazih, bodisi neprilagojen ali prilagojen, mora biti izražen v ustrezni obliki v kontekstu okvira računovodskega poročanja, uporabljenega v računovodskih izkazih.

Neprilagojen sklep

73. Revizor izrazi neprilagojen sklep v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov, kadar je pridobil omejeno zagotovilo, da lahko sklene, da ni opazil nič takega, zaradi

česar bi verjel, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

74. Kadar revizor izrazi neprilagojen sklep, uporabi, če zakon ali drug predpis ne zahteva drugače, eno od naslednjih besedil, kot je ustrezno (Glej odstavka A113–A114.):
- a) “Na osnovi naše preiskave nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi ne predstavljajo v vseh pomembnih pogledih pošteno (ali niso resničen in pošten prikaz), ... v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja,” (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira poštene predstavitve) ali
 - b) “Na osnovi naše preiskave nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja,” (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira skladnosti).

Prilagojen sklep

75. Revizor izrazi prilagojen sklep v revizorjevem poročilu o celoti računovodskih izkazov, kadar:
- a) revizor na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov ugotovi, da so računovodski izkazi pomembno napačni, ali
 - b) revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov v zvezi z eno ali več postavkami v računovodskih izkazih, ki so pomembne glede na računovodske izkaze kot celoto.
76. Kadar revizor prilagodi sklep, izražen o računovodskih izkazih:
- a) uporabi za odstavek o sklepu v revizorjevem poročilu naslov “Sklep s pridržki,” “Odklonilni sklep” ali “Zavrnitev sklepa”, kot je ustrezno, in
 - b) zagotovi opis zadeve, ki je razlog prilagoditve, pod ustreznim naslovom (na primer “Osnova za sklep s pridržki”, “Osnova za odklonilni sklep” ali “Osnova za zavrnitev sklepa”, kot je ustrezno) v ločenem odstavku v revizorjevem poročilu

neposredno pred odstavkom o sklepu (v nadaljevanju kot odstavek o osnovi za sklep).

Računovodski izkazi so pomembno napačni

77. Če revizor ugotovi, da so računovodski izkazi pomembno napačni, izrazi:
- a) sklep s pridržki, kadar sklene, da so učinki zadeve ali zadev, ki so razlog za prilagoditev, za računovodske izkaze pomembni, vendar ne vseobsegajoči, ali
 - b) odklonilni sklep, kadar so učinki zadeve ali zadev, ki so razlog za prilagoditev, za računovodske izkaze pomembni in vseobsegajoči.
78. Kadar revizor izrazi o računovodskih izkazih sklep s pridržki zaradi pomembno napačne navedbe, uporabi, če zakon ali drug predpis ne zahteva drugače, eno od naslednjih besedil, kot je ustrezno:
- a) "Razen učinkov zadev (zadeve), opisanih (opisane) v odstavku o osnovi za sklep s pridržki, na osnovi naše preiskave nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih ne predstavljajo pošteno (ali niso resničen in pošten prikaz) ... v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja" (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira poštene predstavitve), ali
 - b) "Razen učinkov zadev (zadeve), opisanih (opisane) v odstavku o osnovi za sklep s pridržki, na osnovi naše preiskave nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja" (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira skladnosti).
79. Kadar revizor izrazi o računovodskih izkazih odklonilni sklep, uporabi, če zakon ali drug predpis ne zahteva drugače, eno od naslednjih besedil, kot je ustrezno:
- a) "Zaradi bistvenosti zadev (zadeve), opisanih (opisane) v odstavku o osnovi za odklonilen sklep, računovodski izkazi na osnovi naše preiskave ne predstavljajo v vseh pomembnih pogledih pošteno (ali niso resničen in pošten

prikaz) ... v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja” (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira poštene predstavitve), ali

- b) “Zaradi bistvenosti zadev (zadeve), opisanih (opisane) v odstavku o osnovi za odklonilen sklep, računovodski izkazi na osnovi naše preiskave niso v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja” (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira skladnosti).
80. V odstavku o osnovi za sklep v zvezi s pomembno napačnimi navedbami, ki so razlog za sklep s pridržki ali odklonilni sklep, revizor:
- a) opiše in ovrednoti finančne učinke napačne navedbe, če se pomembno napačna navedba nanaša na določene zneske v računovodskih izkazih (vključno s kvantitativnimi razkritji); če pa to ni izvedljivo, mora revizor to navesti;
 - b) pojasni, kako so razkritja napačno navedena, če se pomembno napačna navedba nanaša na opisna razkritja; ali
 - c) opiše vrsto izpuščenih informacij, če se pomembno napačna navedba nanaša na nerazkritje informacij, ki bi jih bilo treba razkriti; če zakon ali drug predpis tega ne prepoveduje, revizor vključi izpuščena razkritja, če je to izvedljivo.

Nezmožnost pridobitve zadostnih in ustreznih dokazov

81. Če revizor ne more oblikovati sklepa o računovodskih izkazih, ker ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov:
- a) izrazi sklep s pridržki, če sklene, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze pomembni, vendar ne vseobsegajoči; ali
 - b) zavrne sklep, če sklene, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko pomembni in vseobsegajoči.
82. Revizor od posla odstopi, če nastopijo naslednje okoliščine (Glej odstavke A115–A117.):
- a) zaradi omejitve področja preiskovanja s strani posloводства, potem ko je revizor že sprejel posel, revizor ne more pridobiti

- zadostnih in ustreznih dokazov, da bi oblikoval sklep o računovodskih izkazih;
- b) revizor je ugotovil, da so možni učinki neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze pomembni in vseobsegajoči; in
 - c) odstop je možen v skladu z ustreznim zakonom ali drugim predpisom.
83. Kadar revizor izrazi o računovodskih izkazih sklep s pridržki, ker ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, uporabi, če zakon ali drug predpis ne zahteva drugače, eno od naslednjih besedil, kot je ustrezno:
- a) "Razen možnih učinkov zadev (zadeve), opisanih (opisane) v odstavku o osnovi za sklep s pridržki, na osnovi naše preiskave nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih ne predstavljajo pošteno (ali niso resničen in pošten prikaz) ... v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja" (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira poštene predstavitve), ali
 - b) "Razen možnih učinkov zadev (zadeve), opisanih (opisane) v odstavku o osnovi za sklep s pridržki, na osnovi naše preiskave nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja" (za računovodske izkaze, pripravljene z uporabo okvira skladnosti).
84. Kadar revizor zavrne sklep o računovodskih izkazih, v odstavku o sklepu navede, da:
- a) zaradi bistvenosti zadev (zadeve), opisanih (opisane) v odstavku o osnovi za zavrnitev sklepa, revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da bi oblikoval sklep o računovodskih izkazih, in
 - b) zaradi tega ne izraža sklepa o računovodskih izkazih.
85. V odstavku o osnovi za sklep, bodisi v zvezi s sklepom s pridržki zaradi nezmožnosti pridobitve zadostnih in ustreznih dokazov ali kadar revizor sklep zavrne, mora revizor vključiti tudi razlog(e), zakaj ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov.

Revizorjevo poročilo

86. Revizorjevo poročilo za posel preiskovanja mora biti pisno in mora vsebovati (Glej odstavke A118–A121, A142, A144.):
- a) naslov, iz katerega je jasno, da je to poročilo neodvisnega revizorja za posel preiskovanja;
 - b) naslovnik(i), kot to zahtevajo okoliščine posla;
 - c) uvodni odstavek, ki:
 - i) opredeljuje preiskovane računovodske izkaze, vključno z opredelitvijo naslova vsakega od izkazov, vključenih v celoto računovodskih izkazov, ter datum in obdobje, ki ga pokriva vsak od računovodskih izkazov;
 - ii) napotuje na povzetek pomembnih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije in
 - iii) navaja, da so bili računovodski izkazi preiskani;
 - d) opis odgovornosti posloводства za pripravo računovodskih izkazov, vključno s pojasnilom, da je posloводство odgovorno za (Glej odstavke A122–A125.):
 - i) njihovo pripravo v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, če je to primerno;
 - ii) tako notranje kontroliranje, kot ga posloводство določi za potrebno, da je mogoče pripraviti računovodske izkaze, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
 - e) pri računovodskih izkazih za poseben namen:
 - i) opis namena, za katerega so računovodski izkazi pripravljeni, in po potrebi predvidene uporabnike, ali sklic na pojasnilo v računovodskih izkazih za poseben namen, ki take informacije vsebuje, in
 - ii) če posloводство lahko izbira okvir računovodskega poročanja pri pripravi takih računovodskih izkazov, napotitev v pojasnilu o odgovornosti posloводства za računovodske izkaze na opis odgovornosti posloводства za

- odločitev, da je primerni okvir računovodskega poročanja sprejemljiv glede na okoliščine;
- f) opis revizorjeve odgovornosti, da izrazi sklep o računovodskih izkazih, vključno s sklicevanjem na ta MSP in ustrezen zakon ali drug predpis, kadar je to ustrezno (Glej odstavke A126–127, A143.);
 - g) opis preiskovanja računovodskih izkazov in omejitev preiskovanja ter naslednje izjave (Glej odstavek A128.):
 - i) posel preiskovanja po tem MSP je posel dajanja omejenega zagotovila;
 - ii) revizor opravlja postopke, ki sestojijo predvsem iz poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih v organizaciji, če je to ustrezno, in uporabe analitičnih postopkov, ter ocenjuje pridobljene dokaze; in
 - iii) postopki, ki se opravljajo pri preiskovanju, so bistveno manj obsežni od tistih, ki se opravljajo pri reviziji, izvedeni v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR), in glede na to revizor ne izrazi revizijskega mnenja o računovodskih izkazih;
 - h) odstavek z naslovom “Sklep”, ki vsebuje:
 - i) revizorjev sklep o celoti računovodskih izkazov v skladu z odstavki 72–85, kot je ustrezno, in
 - ii) sklic na primerni okvir računovodskega poročanja, uporabljen za pripravo računovodskih izkazov, vključno z opredelitvijo pravne ureditve izvora okvira računovodskega poročanja, če to niso Mednarodni standardi računovodskega poročanja ali Mednarodni standardi računovodskega poročanja za male in srednje velike organizacije, ki jih je izdal Odbor za Mednarodne računovodske standarde, ali Mednarodni računovodski standardi za javni sektor, ki jih je izdal Odbor za Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (Glej odstavka A129–A130.);

- i) če je revizorjev sklep o računovodskih izkazih prilagojen:
 - i) odstavek pod ustreznim naslovom, ki vsebuje revizorjev prilagojeni sklep v skladu z odstavki 72 in 75–85, kot je ustrezno, in
 - ii) odstavek pod ustreznim naslovom, ki zagotavlja opis zadev (zadeve), zaradi katerih (katere) je sklep prilagojen (Glej odstavek A131.);
- j) sklic na revizorjevo obveznost po tem MSP, da ravna v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami;
- k) datum revizorjevega poročila (Glej odstavke A138–A141.);
- l) revizorjev podpis in (Glej odstavek A132.);
- m) kraj v državi, v kateri revizor opravlja svojo dejavnost.

Odstavki o poudarjanju zadeve in odstavki o drugih zadevah v revizorjevem poročilu

Odstavki o poudarjanju zadev

- 87. Revizor utegne presoditi, da je uporabnike treba opozoriti na zadevo, ki je predstavljena ali razkrita v računovodskih izkazih in je po revizorjevi presoji tako pomembna, da je temeljna za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov. V takih primerih revizor vključi v svoje poročilo odstavek o poudarjanju zadeve ob pogoju, da je pridobil zadostne in ustrezne dokaze, da sklepa, da zadeva, kot je predstavljena v računovodskih izkazih, ne more biti pomembno napačna. Tak odstavek se nanaša samo na informacijo, predstavljeno ali razkrito v računovodskih izkazih.
- 88. Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih za poseben namen vključuje odstavek o poudarjanju zadeve, ki opozarja uporabnike revizorjevega poročila, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen in da zato morda niso primerni za drug namen (Glej odstavek A133–A134.).
- 89. Revizor vključi odstavek o poudarjanju zadeve neposredno za odstavkom, ki vsebuje revizorjev sklep o računovodskih izkazih, in sicer pod naslovom “Poudarjanje zadeve” ali drugim ustreznim naslovom.

Odstavki o drugih zadevah

90. Če revizor presodi, da je poleg zadev, ki so predstavljene ali razkrite v računovodskih izkazih, treba sporočiti še kakšno drugo zadevo, ki je po revizorjevi presoji pomembna za uporabnikovo razumevanje preiskave, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila, in tega zakon ali drug predpis ne prepoveduje, revizor to sporoči v posebnem odstavku v revizorjevem poročilu pod naslovom "Druga zadeva" ali drugim ustreznim naslovom.

Druge obveznosti poročanja

91. Revizorja je dolžan v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih upoštevati tudi druge obveznosti poročanja, ki so dodane revizorjevi odgovornosti po tem MSP, da poroča o računovodskih izkazih. V takih okoliščinah revizor te druge obveznosti poročanja obravnava v ločenem delu revizorjevega poročila z naslovom "Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah" ali s podobnim naslovom, kot je ustrezno glede na vsebino tega dela, ki sledi delu poročila z naslovom "Poročilo o računovodskih izkazih" (Glej odstavke A135–A137.).

Datum revizorjevega poročila

92. Revizor datira poročilo z datumom, ki ni zgodnejši od datuma, do katerega je pridobil zadostne in ustrezne dokaze kot osnovo za sklep o računovodskih izkazih, vključno z dokazi, na osnovi katerih se je prepričal, da (Glej odstavke A138–A141.):
- a) so bili pripravljeni vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkaze po primernem okviru računovodskega poročanja, vključno z ustreznimi pojasnili, kjer je to primerno, in
 - (b) so pooblaščen osebe izjavile, da prevzemajo odgovornost za te računovodske izkaze.

Dokumentacija

93. Priprava dokumentacije preiskovanja zagotavlja dokaze, da je bilo preiskovanje opravljeno v skladu s tem MSP in z zakonskimi in regulativnimi zahtevami, kjer je to ustrezno, ter zadosten in ustrezen zapis osnov za revizorjevo poročilo. Revizor pravočasno dokumentira v nadaljevanju navedene

vidike posla v zadostnem obsegu, da lahko izkušen revizor, ki prej ni bil povezan s poslom, razume (Glej odstavek A145.):

- a) vrsto, čas in obseg postopkov, opravljenih za izpolnitev zahtev tega MSP in ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev;
 - b) izide, pridobljene s postopki, in revizorjeve sklepe, oblikovane na podlagi teh izidov; in
 - c) bistvene zadeve, ki so se pojavile med izvajanjem posla, s tem povezane revizorjeve sklepe in bistvene strokovne presoje pri oblikovanju teh sklepov.
94. Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega postopkov, opravljenih po zahtevah tega MSP, revizor zabeleži:
- a) kdo je delo opravljal in datum, ko je bilo to delo končano, ter
 - b) kdo je pregledal opravljeno delo z namenom obvladovanja kakovosti posla ter datum in obseg takega pregleda.
95. Revizor dokumentira tudi razgovore s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugimi, če je pomembno za opravljanje preiskovanja bistvenih zadev, ki se pojavijo med opravljanjem posla, vključno z naravo teh zadev.
96. Če revizor med izvajanjem posla naleti na informacije, ki niso skladne z revizorjevimi ugotovitvami glede bistvenih zadev, ki vplivajo na računovodske izkaze, mora revizor dokumentirati, kako je bila taka neskladnost obravnavana.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Področje tega MSP (Glej odstavek 1–2.)

- A1. Pri preiskovanju računovodskih izkazov se od revizorja lahko zahteva, da ravna v skladu z zakonskimi in regulativnimi zahtevami, ki utegnejo biti drugačne od zahtev, določenih v tem MSP. V takih okoliščinah si revizor sicer lahko pomaga z vidiki tega MSP, vendar je odgovornost revizorja zagotoviti skladnost z vsemi ustreznimi zakonskimi, regulativnimi in poklicnimi obveznostmi.

Preiskave računovodskih informacij sestavnih delov v okviru revizije računovodskih izkazov skupine organizacij

A2. Revizor računovodskih izkazov skupine organizacij lahko zahteva posle preiskovanja v skladu s tem MSP tudi za sestavne dele organizacije.⁶ Tak posel preiskovanja, ki se opravlja v skladu s tem MSP, lahko spremlja tudi zahteva revizorja skupine, da se opravi dodatno delo ali izvedejo postopki, ki so potrebni glede na okoliščine revizijskega posla za skupino.

Razmerje do MSOK 1 (Glej odstavek 4.)

A3. MSOK 1 obravnava odgovornost podjetij, da vzpostavijo in vzdržujejo svojo ureditev obvladovanja kakovosti za posle dajanja zagotovil, vključno s posli preiskovanja. Ta odgovornost se nanašajo na vzpostavitev:

- ureditve za obvladovanje kakovosti v podjetju in
- s tem povezanih usmeritev v podjetju, zasnovanih za doseganje cilja ureditve obvladovanja kakovosti, in postopkov podjetja za izvajanje in spremljanje skladnosti s temi usmeritvami, vključno z usmeritvami in postopki, ki se nanašajo na vsako od naslednjih sestavin:
 - odgovornost vodstva za kakovost v podjetju,
 - ustrezne etične zahteve,
 - sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posameznih poslov,
 - človeške vire,
 - izvajanje posla,
 - spremljanje.

A4. V skladu z MSOK 1 mora podjetje vzpostaviti in vzdrževati ureditev obvladovanja kakovosti za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da:

- a) podjetje in njegovo osebje izpolnjujeta strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve ter

⁶ MSR 600 – Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov), odstavek A52.

- b) so poročila, ki jih izdaja podjetje ali partnerji, zadolženi za posle, primerna glede na okoliščine.⁷

A5. Zahteve posamezne države glede odgovornosti podjetja, da vzpostavi in vzdržuje ureditev obvladovanja kakovosti, so najmanj enako zahtevne kot MSOK 1, če obravnavajo vse sestavine iz odstavka A3 in zavezujejo podjetje, da doseže cilje zahtev iz MSOK 1.

Posel preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti (Glej odstavke 5–8, 14.)

A6. Preiskave računovodskih izkazov se lahko opravljajo za širok razpon organizacij, ki se med seboj razlikujejo po vrsti ali velikosti ali glede na raven sestavljenosti računovodskega poročanja. V nekaterih pravnih ureditvah lahko za preiskovanje računovodskih izkazov nekaterih vrst organizacij veljajo krajevni zakoni ali drugi predpisi in s tem povezane zahteve poročanja.

A7. Preiskave se lahko opravljajo v različnih okoliščinah. Zahtevane so na primer lahko za organizacije, ki so oproščene zahtev, ki so po zakonu ali drugem predpisu določene za obvezno revizijo. Preiskave se lahko zahtevajo tudi na prostovoljni osnovi, na primer v povezavi z računovodskim poročanjem o ukrepih po določilih zasebne pogodbe ali v podporo dogovorom o financiranju.

Cilji (Glej odstavek 15.)

A8. Ta MSP zahteva, da revizor zavrne sklep o računovodskih izkazih, če:

- a) revizor izda poročilo, ali se od njega zahteva, da izda poročilo za posel, in
- b) revizor ne more oblikovati sklepa o računovodskih izkazih, ker ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, in sklepa, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko pomembni in vseobsegajoči.

A9. Stanje nezmožnosti pridobitve zadostnih in ustreznih dokazov pri poslu preiskovanja (kar se označuje kot omejitev področja) lahko izhaja iz:

- a) okoliščin, na katere organizacija ne more vplivati,

⁷ MSOK 1, odstavek 11.

- b) okoliščin, povezanih z vrsto ali časom revizorjevega dela, ali
- c) omejitev, ki so jih postavili poslovodstvo ali pristojni za upravljanje organizacije.

A10. Ta MSP postavlja zahteve in daje navodila revizorju, kadar naleti na omejitev področja, bodisi pred sprejemom posla preiskovanja bodisi med izvajanjem posla.

Opredelitev pojmov (Glej odstavek 16.)

Uporaba izrazov »poslovodstvo« in »pristojni za upravljanje«

A11. Ustrezna odgovornost poslovodstva in pristojnih za upravljanje se razlikuje med pravnimi ureditvami in med različnimi vrstami organizacij. Te razlike vplivajo na način revizorjeve uporabe zahtev tega MSP v zvezi s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje. Zato je namen besedne zveze »poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje«, uporabljene na raznih mestih v tem MSP, opozoriti revizorja na dejstvo, da utegnejo imeti organizacije v različnih okoljih različne ustroje in ureditve poslovođenja in upravljanja.

A12. Za različne naloge v zvezi s pripravo računovodskih informacij in z zunanjim računovodskim poročanjem bodo odgovorni bodisi poslovodstvo bodisi pristojni za upravljanje glede na dejavnike, kot so:

- viri in ustroj organizacije in
- vloga poslovodstva in pristojnih za upravljanje v organizaciji, kot jo določa ustrezen zakon ali drug predpis, ali če takega predpisa za organizacijo ni, katerakoli formalna ureditev upravljanja ali določanja odgovornosti v organizaciji (kot je na primer zapisana v pogodbah, aktu o ustanovitvi ali drugi vrsti ustanovne listine organizacije).

V majhnih organizacijah na primer funkciji poslovođenja in upravljanja pogosto nista deljeni. V večjih organizacijah pa je poslovodstvo pogosto odgovorno za izvajanje poslovanja ali dejavnosti organizacije in za poročanje o tem, pristojni za upravljanje pa nadzorujejo poslovodstvo. V nekaterih pravnih ureditvah je odgovornost za pripravo računovodskih izkazov za organizacijo zakonska odgovornost pristojnih za upravljanje, v nekaterih drugih pravnih ureditvah pa je to odgovornost poslovodstva.

Omejeno zagotovilo – uporaba izraza zadostni in ustrezni dokazi (Glej odstavek 17(f).)

- A13. Zadostni in ustrezni dokazi so potrebni za pridobitev omejenega zagotovila, ki podpira revizorjev sklep. Dokazi so po naravi kumulativni in pridobljeni predvsem iz postopkov, opravljenih med preiskovanjem.

Izvajanje posla preiskovanja v skladu s tem MSP (Glej odstavek 18.)

- A14. Ta MSP ne prevladuje nad zakoni in drugimi predpisi, ki urejajo preiskovanje računovodskih izkazov. Če se ti zakoni in drugi predpisi razlikujejo od zahtev tega MSP, pa to ne pomeni, da je preiskovanje, izvedeno samo v skladu z zakoni in drugimi predpisi, skladno tudi s tem MSP.

Etične zahteve (Glej odstavek 21.)

- A15. Del A Kodeksa IESBA vzpostavlja temeljna načela poklicne etike, po kateri se morajo ravnati revizorji, in zagotavlja konceptualni okvir za uporabo teh načel. Temeljna načela so:

- a) neoporečnost,
- b) nepristranskost,
- c) strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost,
- d) zaupnost in
- e) poklicu primerno obnašanje.

Del B Kodeksa IESBA ponazarja, kako je ta konceptualni okvir treba uporabljati v določenih situacijah. Pri izpolnjevanju Kodeksa IESBA je treba prepoznati in ustrezno obravnavati nevarnosti, ki ogrožajo skladnost revizorjevega ravnanja z ustreznimi etičnimi zahtevami.

- A16. Za posel preiskovanja računovodskih izkazov Kodeks IESBA zahteva, da je revizor neodvisen od organizacije, katere računovodski izkazi se preiskujejo. Kodeks IESBA opisuje neodvisnost kot neodvisnost mišljenja in zaznano neodvisnost. Revizorjeva neodvisnost varuje njegovo zmožnost oblikovanja sklepa brez podrejenosti vplivom, ki bi sicer utegnili ogroziti tak sklep. Neodvisnost povečuje revizorjevo zmožnost neoporečnega delovanja, nepristranskosti in ohranjanja poklicne nezaupljivosti.

Poklicna nezaupljivost in strokovna presoja*Poklicna nezaupljivost (Glej odstavke 22.)*

- A17. Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično oceno dokazov pri preiskovanju. To vključuje preverjanje nedoslednosti in preiskovanje nasprotujočih si dokazov ter preverjanje zanesljivosti odgovorov na poizvedbe in drugih informacij, pridobljenih od posloводства in pristojnih za upravljanje. Vključuje tudi presojo zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov glede na okoliščine posla.
- A18. Poklicna nezaupljivost vključuje pozornost, na primer na:
- revizijske dokaze, ki so v nasprotju z drugimi pridobljenimi revizijskimi dokazi;
 - informacije, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedbe, ki naj bi se uporabili kot revizijski dokazi;
 - razmere, ki lahko nakazujejo možno prevaro;
 - katerekoli druge okoliščine, zaradi katerih so potrebni dodatni postopki.
- A19. Ohranjanje poklicne nezaupljivosti ves čas preiskovanja je potrebno, če naj revizor zmanjša tveganja:
- spregleda neobičajnih okoliščin,
 - pretiranega posploševanja pri sklepanju na podlagi pridobljenih dokazov,
 - uporabe neustreznih predpostavk pri določanju vrste, časa in obsega postopkov, opravljenih pri preiskovanju, in ovrednotenju njihovih izidov.
- A20. Od revizorja ni mogoče pričakovati, da ne bi upošteval preteklih izkušenj glede poštenosti in neoporečnosti posloводства organizacije in pristojnih za upravljanje. Kljub temu pa prepričanje, da so posloводство in pristojni za upravljanje pošteni in neoporečni, revizorja ne odvezuje od ohranjanja poklicne nezaupljivosti, niti mu ne dovoljuje, da bi se zadovoljil z dokazi, ki za preiskovanje niso ustrezni.

Strokovna presoja (Glej odstavek 23.)

- A21. Strokovna presoja je bistvena za pravilno izvajanje posla preiskovanja. To pa zato, ker tolmačenja ustreznih etičnih zahtev in zahtev tega MSP ter potreba po premišljenih odločitvah ves čas opravljanja posla preiskovanja terjajo uporabo ustreznega znanja in izkušenj glede na dejstva in okoliščine posla. Strokovna presoja je potrebna zlasti pri:
- odločanju o pomembnosti ter vrsti, času in obsegu postopkov, ki se uporabijo za izpolnitev zahtev tega MSP in za zbiranje dokazov;
 - ocenjevanju, ali dokazi, pridobljeni iz opravljenih postopkov, zmanjšujejo tveganje pri poslu na raven, ki je glede na okoliščine posla sprejemljiva;
 - proučevanju presoj posloводства pri uporabi primernega okvira računovodskega poročanja organizacije;
 - oblikovanju sklepa o računovodskih izkazih na podlagi pridobljenih dokazov, vključno s presojo o sprejemljivosti ocen posloводства pri pripravi računovodskih izkazov.
- A22. Za strokovno presojo, ki se pričakuje od revizorja, je zlasti značilno, da jo opravi revizor, ki je na podlagi usposabljanja, znanja in izkušenj, vključno z uporabo veščin in tehnik za dajanje zagotovil, lahko razvil potrebne zmožnosti za sprejemanje razumnih presoj. Posvetovanja o težavnih ali spornih zadevah med potekom posla tako v delovni skupini za posel kot tudi med delovno skupino za posel in drugimi na ustrezni ravni v podjetju ali zunaj njega pomagajo revizorju pri oblikovanju premišljenih in razumnih presoj.
- A23. Uporaba strokovne presoje pri posameznih poslih temelji na dejstvih in okoliščinah, ki so revizorju v času posla poznani, vključno z:
- znanjem, ki ga je pridobil pri izvajanju poslov v zvezi z računovodskimi izkazi organizacije v prejšnjih obdobjih, kjer je to primerno;
 - poznavanjem organizacije in njenega okolja, vključno z njenim računovodskim sistemom, in uporabo primernega okvira računovodskega poročanja v panogi, v kateri organizacija deluje;
 - stopnjo uporabe presoje posloводства, ki jo zahtevata priprava in predstavitev računovodskih izkazov.

- A24. Strokovno presojo je mogoče ovrednotiti po tem, ali je sprejeta presoja odraz strokovne uporabe načel dajanja zagotovila in računovodskih načel in ali je ustrezna in skladna glede na dejstva in okoliščine, ki jih je revizor spoznal do datuma revizorjevega poročila.
- A25. Strokovna presoja je potrebna ves čas izvajanja posla. Treba jo je tudi ustrezno dokumentirati v skladu z zahtevami tega MSP. Strokovna presoja pa se ne sme uporabiti za utemeljevanje odločitev, ki sicer niso podprte z dejstvi in okoliščinami posla ali s pridobljenimi dokazi.

Zagotavljanje kakovosti glede na raven posla (Glej odstavka 24–25.)

- A26. Veščine in tehnike dajanja zagotovil vključujejo:
- uporabo poklicne nezaupljivosti in strokovne presoje pri načrtovanju in izvajanju posla dajanja zagotovila, vključno s pridobivanjem in ovrednotenjem dokazov;
 - poznavanje informacijskih sistemov ter vloge in omejitve notranjega kontroliranja;
 - povezovanje upoštevanja pomembnosti in tveganj pri poslu z vrsto, časom in obsegom postopkov za preiskovanje;
 - uporabo ustreznih postopkov za posel preiskovanja, kar poleg poizvedovanja in analitičnih postopkov lahko vključuje še druge vrste postopkov (kot so preiskovanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje, opazovanje in potrjevanje);
 - prakse sistematičnega dokumentiranja in
 - uporabo veščin in praks, ustreznih za pisanje poročil za posle dajanja zagotovila.
- A27. V okviru ureditve obvladovanja kakovosti v podjetju morajo delovne skupine za posle izvajati postopke obvladovanja kakovosti, ki so primerni za posel, in zagotoviti podjetju ustrezne informacije, da omogočijo delovanje tistega dela ureditve obvladovanja kakovosti v podjetju, ki se nanaša na neodvisnost.
- A28. Pri prevzemanju odgovornosti za celovito kakovost za vsak posel preiskovanja ukrepi partnerja, zadolženega za posel, in njegova ustrezna sporočila drugim članom delovne skupine za posel

poudarjajo dejstvo, da je pri izvajanju posla preiskovanja kakovost bistvena, in da so za kakovost posla preiskovanja pomembni:

- a) opravljanje dela v skladu s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami,
- b) ravnanje v skladu z ustreznimi usmeritvami in postopki obvladovanje kakovosti v podjetju,
- c) izdaja poročila o poslu, ki je ustrezno glede na okoliščine,
- d) možnost delovne skupine za posel, da izrazi svoje pomisleke brez strahu pred povračilnimi ukrepi.

A29. Če informacije, ki jih zagotavljajo podjetje ali druge stranke, ne kažejo drugače, se delovna skupina za posel upravičeno lahko zanaša na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju. Delovna skupina za posel se na primer lahko zanaša na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju v zvezi z:

- usposobljenostjo osebja na podlagi načina kadrovanja in rednega izobraževanja,
- neodvisnostjo na podlagi zbiranja in sporočanja ustreznih informacij o neodvisnosti,
- vzdrževanjem razmerij z naročniki na podlagi ureditev za sprejem in ohranjanje poslov,
- spoštovanjem zakonskih in regulativnih zahtev s pomočjo postopkov spremljanja.

Pri presoji pomanjkljivosti, ki ji je ugotovil v ureditvi obvladovanja kakovosti v podjetju in utegnejo vplivati na posel preiskovanja, lahko partner, zadolžen za posel, razmisli o ukrepih, ki naj jih sprejme podjetje za odpravo teh pomanjkljivosti.

A30. Pomanjkljivost v ureditvi obvladovanja kakovosti v podjetju ne pomeni nujno, da posel preiskovanja ni bil opravljen v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ali da revizorjevo poročilo ni bilo ustrezno.

Določitev skupin za posel (Glej odstavek 25(b).)

A31. Pri presoji o ustreznem strokovnem znanju in zmožnostih, ki se pričakujejo od delovne skupine za posel kot celote, lahko partner, zadolžen za posel, upošteva zadeve, kot so:

- poznavanje poslov preiskovanja in praktične izkušnje s posli preiskovanja podobne vrste in sestavljenosti na podlagi ustreznih usposabljanj in sodelovanja pri takih poslih,
- poznavanje strokovnih standardov ter ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev,
- poglobljeno strokovno znanje in izkušnje, vključno s seznanjenostjo in izkušnjami z ustrezno informacijsko tehnologijo in s posebnimi področji računovodenja ali dajanja zagotovila,
- poznavanje panog, v katerih stranka posluje,
- zmožnost uporabe strokovne presoje,
- poznavanje usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti v podjetju.

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov preiskovanja
(Glej odstavek 25(d)(i).)

A32. MSOK 1 zahteva, da podjetje, preden sprejme posel z novo stranko, kadar se odloča o nadaljevanju obstoječega posla in kadar proučuje sprejem novega posla z obstoječo stranko, pridobi informacije, ki so po njegovi presoji potrebne glede na okoliščine. Informacije, ki pomagajo partnerju, zadolženemu za posel, pri odločanju o ustreznosti sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in poslov preiskovanja, so med drugim lahko informacije, ki se nanašajo na:

- neoporečnost glavnih lastnikov, ključnih članov posloводства in pristojnih za upravljanje, in
- bistvene zadeve, ki so se pojavile pri sedanjem ali kakšnem prejšnjem poslu preiskovanja, in njihove vplive na nadaljevanje razmerja.

A33. Če ima partner, zadolžen za posel, razlog tako zelo dvomiti o neoporečnosti posloводства, da bi to utegnilo vplivati na dobro izvedbo preiskovanja, v skladu s tem MSP ni primerno, da tak posel sprejme, razen če ga mora izvesti po zakonu ali drugem predpisu, saj bi to lahko vodilo k neustreznemu obravnavanju revizorja v zvezi z računovodskimi izkazi organizacije.

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov preiskovanja (Glej odstavek 29.)

A34. Revizorjeva presoja o nadaljevanju posla in ustreznih etičnih zahtevah, vključno s tistimi o neodvisnosti, je v povezavi s poslom potrebna vsakič, ko se spremenijo pogoji in okoliščine. Izvajanje uvodnih postopkov glede nadaljevanja posla in ovrednotenje ustreznih etičnih zahtev (vključno z neodvisnostjo) na začetku posla vpliva na revizorjeve odločitve in ukrepe pred opravljanjem drugih bistvenih aktivnosti za posel.

Dejavniki, ki vplivajo na sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in poslov preiskovanja (Glej odstavek 29.)

A35. Posle dajanja zagotovila sme revizor sprejeti le, če imajo določene značilnosti,⁸ iz katerih je mogoče sklepati, da bodo revizorjevi cilji, določeni za posamezen posel, doseženi.

Smotrni namen (Glej odstavek 29(a)(i).)

A36. Malo verjetno je, da obstaja razumen namen za posel, če na primer:

- a) obstaja bistvena omejitev področja revizorjevega dela,
- b) revizor sumi, da namerava stranka, s katero sklepa posel, na neustrezen način povezati njegovo ime z računovodskimi izkazi, ali
- c) je posel namenjen izpolnjevanju skladnosti z zahtevami ustreznega zakona ali drugega predpisa in tak zakon ali drug predpis zahteva, da so računovodski izkazi revidirani.

Posel preiskovanja je primeren (Glej odstavek 29(a)(ii).)

A37. Kadar revizorjevo predhodno poznavanje okoliščin posla nakazuje, da sprejem posla preiskovanja ne bi bil primeren, lahko revizor razmisli, ali ne bi raje priporočil, da se opravi druga vrsta posla. Glede na okoliščine lahko revizor na primer verjame, da bi bila izvedba revizijskega posla ustrežnejša od preiskovanja. V drugih primerih pa, če okoliščine posla onemogočajo izvajanje posla dajanja zagotovila, lahko revizor priporoči posel kompiliranja ali ustrezen posel drugih računovodskih storitev.

⁸ Okvir, odstavek 17.

Informacije, potrebne za izvajanje posla preiskovanja (Glej odstavek 29(c).)

- A38. Primer, v katerem revizor lahko podvomi, da bodo informacije, potrebne za izvajanje preiskovanja, na voljo ali da bodo zanesljive, je, kadar sumi, da so računovodske evidence, potrebne za namene izvajanja analitičnih postopkov, bistveno netočne ali nepopolne. Ta presoja pa ni povezana s potrebo, ki se včasih pojavi med poslom preiskovanja in se nanaša na priporočila poslovodstvu, da z ustreznimi popravnimi vknjižbami sestavi primerne računovodske izkaze.

Predpogoji za sprejem posla preiskovanja (Glej odstavek 30.)

- A39. Ta MSP zahteva tudi, da revizor pred sprejemom posla opredeli določene zadeve, o katerih se morata sporazumeti revizor in poslovodstvo organizacije in ki so v pristojnosti organizacije.

Primeren okvir računovodskega poročanja (Glej odstavek 30(a).)

- A40. Pogoj za sprejem posla dajanja zagotovila je, da so sodila,⁹ navedena v opredelitvi posla dajanja zagotovila, ustrezna in dostopna predvidenim uporabnikom.¹⁰ Za namene tega MSP primeren okvir računovodskega poročanja določa sodila, ki jih revizor uporabi za preiskovanje računovodskih izkazov, vključno s pošteno predstavitvijo računovodskih izkazov, kjer je to primerno. Nekateri okviri računovodskega poročanja so okviri poštene predstavitve, drugi pa so okviri skladnosti. Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja določajo obliko in vsebino računovodskih izkazov, vključno z opredelitvijo, kaj sestavlja celoto računovodskih izkazov.

Sprejemljivost primernega okvira računovodskega poročanja

- A41. Brez sprejemljivega okvira računovodskega poročanja poslovodstvo nima ustrezne podlage za pripravo računovodskih izkazov, revizor pa nima ustreznih sodil za preiskovanje računovodskih izkazov.
- A42. Revizor se odloči o sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja, uporabljenega za računovodske izkaze, v okviru svojega védenja, kdo so predvideni uporabniki računovodskih izkazov.

⁹ Okvir, odstavek 34.

¹⁰ Okvir, odstavek 17(b)(ii).

Predvideni uporabniki so oseba, osebe ali skupina oseb, za katere revizor pripravi poročilo. Revizor morda ne bo mogel določiti vseh, ki bodo brali poročilo o zagotovitvi, zlasti kadar je število ljudi, ki bodo imeli dostop do njega, veliko.

- A43. V mnogih primerih, kadar ni nikakršnih znakov o nasprotnem, lahko revizor predpostavi, da je primeren okvir računovodskega poročanja sprejemljiv (na primer okvir računovodskega poročanja, za katerega je v neki državi z zakonom ali drugim predpisom določeno, da ga je treba uporabiti pri pripravi računovodskih izkazov za splošen namen za določene vrste organizacij).
- A44. Dejavniki, ki so pomembni za revizorjevo odločitev o sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja, ki ga je treba uporabiti pri pripravi računovodskih izkazov, so med drugim:
- vrsta organizacije (ali je to na primer gospodarska družba, organizacija javnega sektorja ali nepridobitna organizacija);
 - namen računovodskih izkazov (ali so na primer pripravljeni za izpolnjevanje skupnih potreb širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah ali potreb določenih uporabnikov po računovodskih informacijah);
 - vrsta računovodskih izkazov (ali gre na primer za celoto računovodskih izkazov ali za posamezen računovodski izkaz);
 - ali je primeren okvir računovodskega poročanja predpisan v ustreznem zakonu ali drugem predpisu.
- A45. Če okvir računovodskega poročanja, uporabljen za pripravo računovodskih izkazov, glede na namen računovodskih izkazov ni sprejemljiv in poslovodstvo ne soglaša z uporabo okvira računovodskega poročanja, ki je po revizorjevi presoji sprejemljiv, mora revizor po tem MSP tak posel odkloniti.
- A46. Pomanjkljivosti v primernem okviru računovodskega poročanja, ki nakazujejo, da okvir ni sprejemljiv, se utegnejo pokazati šele potem, ko je bi posel preiskovanja že sprejet. Če uporaba takega okvira računovodskega poročanja ni predpisana z zakonom ali drugim predpisom, se poslovodstvo lahko odloči za prevzem drugega okvira, ki je sprejemljiv. Če poslovodstvo to stori, se mora revizor po tem MSP dogovoriti s poslovodstvom o novih pogojih za posel preiskovanja, ki bodo odraz spremembe primerne okvira računovodskega poročanja.

Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje (Glej odstavka 30(b), 37(e).)

- A47. Računovodski izkazi, ki so predmet preiskovanja, so računovodski izkazi organizacije, ki jih je pripravilo posloводство pod nadzorom pristojnih za upravljanje. Ta MSP ne nalaga odgovornosti posloводstvu in pristojnim za upravljanje, niti ne prevladuje nad zakoni in drugimi predpisi, ki urejajo njihovo odgovornost v zvezi z računovodskimi izkazi. Vendar pa se preiskovanje v skladu s tem MSP izvaja na podlagi predpostavke, da so posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje, potrdili, da sprejmejo določeno odgovornost, ki je temeljna za izvajanje preiskovanja. Preiskovanje računovodskih izkazov ne odvezuje posloводства in pristojnih za upravljanje njihove odgovornosti.
- A48. Kot del njegove odgovornosti za pripravo računovodskih izkazov se od posloводства zahteva, da opravi presoje pri pripravi računovodskih ocen, ki so glede na okoliščine utemeljene, ter da izbere in uporabi ustrezne računovodske usmeritve. Presoje se opravijo v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.
- A49. Zaradi bistvenosti predpogojev za prevzem posla preiskovanja računovodskih izkazov se od revizorja po tem MSP zahteva, da pred sprejemom posla preiskovanja pridobi potrditev posloводства, da razume svojo odgovornost. Revizor lahko pridobi tako potrditev posloводства ustno ali pisno. Vsekakor pa postane potrditev odgovornosti posloводства kasneje sestavni del pisnih pogojev za posel.
- A50. Če posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje ne potrdijo ali ne nameravajo potrditi svoje odgovornosti v zvezi z računovodskimi izkazi, ni primerno sprejeti posla, razen če zakon ali drug predpis zahteva, da mora revizor posel sprejeti. V okoliščinah, ko revizor mora sprejeti posel preiskovanja, bo morda moral revizor posloводstvu in pristojnim za upravljanje, če so to drugi, pojasniti pomembnost teh zadev in posledice za posel.

Dodatne presoje, kadar je besedilo revizorjevega poročila predpisano z zakonom ali drugim predpisom (Glej odstavka 34–35.)

- A51. Ta MSP zahteva, da revizor ne navede skladnosti s tem MSP, če ni ravnal v skladu z vsemi zahtevami tega MSP, ki so ustrezne za posel preiskovanja. Zakon ali drug predpis utegne v zvezi s poslom predpisovati zadeve, zaradi katerih bi revizor običajno posel odklonil, če bi ga lahko, na primer, če:

- revizor meni, da okvir računovodskega poročanja, ki je predpisan z zakonom ali drugim predpisom, ni sprejemljiv, ali
- predpisana sestava ali besedilo revizorjevega poročila zahteva obliko ali izraze, ki se bistveno razlikujejo od sestave ali besedila poročila, zahtevanega po tem MSP.

Po določilih tega MSP preiskovanje, izvedeno v takih razmerah, ni skladno s tem MSP in revizor v izdanem poročilu za posel ne more navesti skladnosti s tem MSP. Ne glede na to, da revizor ne sme navesti skladnosti s tem MSP, pa je priporočljivo, da revizor uporablja ta MSP, vključno z zahtevami glede poročanja, če je to izvedljivo. Kadar je zaradi možnega napačnega razumevanja primerno, lahko revizor razmisli o tem, da v poročilo vključi izjavo, da preiskovanje ni izvedeno v skladu s tem MSP.

Dogovarjanje o pogojih za posel

Listina o poslu ali druga oblika pisnega dogovora (Glej odstavek 37.)

A52. V interesu tako posloводства in pristojnih za upravljanje kot tudi revizorja je, da revizor pred opravljanjem posla preiskovanja pošlje listino o poslu, kar pomaga preprečiti nesporazume glede posla.

Oblika in vsebina listine o poslu

A53. Oblika in vsebina listine o poslu sta lahko za vsak posel drugačni. Poleg vključevanja zadev, ki jih zahteva ta MSP, se listina o poslu lahko na primer sklicuje na:

- načrte o vključevanju drugih revizorjev in veščakov v posel preiskovanja;
- dogovore z morebitnim prejšnjim revizorjem, če gre za začetni posel,
- dejstvo, da posel preiskovanja ne bo izpolnjeval nobenih zakonskih zahtev ali zahtev drugih strank po reviziji;
- pričakovanje, da bo posloводство revizorju zagotovilo pisne predstavitve;
- soglasje posloводства, da bo revizorja obvestilo o dejstvih, za katera utegne posloводство izvesti v obdobju od datuma revizorjevega poročila do datuma izdaje

računovodskih izkazov in lahko vplivajo na računovodske izkaze;

- zahtevo, da poslovodstvo potrdi prejem listine o poslu in soglaša s pogoji za posel, ki so navedeni v njej.

Preiskovanje sestavnih delov skupin organizacij

A54. Revizor računovodskih izkazov skupine organizacij lahko zahteva, da revizor opravi preiskovanje računovodskih informacij organizacije, ki je sestavni del skupine. Odvisno od navodil revizorja skupine se preiskovanje računovodskih informacij sestavnega dela lahko opravi v skladu s tem MSP. Revizor skupine lahko določi tudi dodatne postopke za dopolnitev dela, opravljenega pri preiskovanju po tem MSP. Če pa je revizor, ki izvaja preiskovanje, hkrati tudi revizor računovodskih izkazov sestavnega dela skupine, se preiskovanje ne opravi v skladu s tem MSP.

Odgovornost poslovodstva, določena v zakonu ali drugem predpisu (Glej odstavek 37(e).)

A55. Če glede na okoliščine posla revizor sklepa, da določenih pogojev za posel ni treba zapisati v listino o poslu, mora revizor po tem MSP kljub temu zahtevati pisno soglasje poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, da potrjujejo in razumejo svojo odgovornost, kot jo določa ta MSP. Za tako pisno soglasje se lahko uporabi besedilo zakona ali drugega predpisa, če zakon ali drug predpis določa odgovornost poslovodstva, ki je po učinku enakovredna odgovornosti, opisani v tem MSP.

Zgled listine o poslu (Glej odstavek 37.)

A56. Zgled listine o poslu za posel preiskovanja je predstavljen v Dodatku 1 k temu MSP.

Ponavljajoči se posli (Glej odstavek 38.)

A57. Revizor se lahko odloči, da ne pošlje nove listine o poslu ali drugega pisnega dogovora za vsako obdobje. Vendar pa je primerno pregledati in po potrebi spremeniti pogoje za posel preiskovanja ali spomniti poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojne za upravljanje na obstoječe pogoje za posel, kadar to nakazujejo naslednji dejavniki:

- kakršenkoli znak, da poslovodstvo napačno razume cilj in področje preiskovanja,

- kakršnikoli prenovljeni ali posebni pogoji za posel,
- nedavna sprememba v upravi organizacije,
- bistvena sprememba lastništva organizacije,
- bistvena sprememba vrste ali obsega poslovanja organizacije,
- sprememba zakonskih ali regulativnih zahtev, ki vplivajo na organizacijo,
- sprememba primernega okvira računovodskega poročanja.

Sprejem spremembe v pogojih za posel preiskovanja

Zahteva za spremembo pogojev za posel preiskovanja (Glej odstavek 39.)

A58. Zahteva organizacije, da revizor spremeni pogoje za posel preiskovanja, lahko izhaja iz dejavnikov, kot so med drugim:

- sprememba okoliščin, ki vpliva na potrebo po tej storitvi,
- nepoznavanje vrste posla preiskovanja, kakršna je bila prvotno zahtevana,
- omejitev področja posla preiskovanja, bodisi na zahtevo posloводства ali zaradi drugih okoliščin.

A59. Sprememba okoliščin, ki vpliva na zahteve organizacije, ali nepoznavanje prvotno zahtevane vrste storitve se lahko upošteva kot sprejemljiva podlaga za zahtevo po spremembi pogojev za posel preiskovanja.

A60. Nasprotno pa spremembe ni mogoče upoštevati za sprejemljivo, če se zdi, da se taka sprememba nanaša na nepravilne, nepopolne ali drugače nezadovoljive informacije. Tak bi bil lahko primer, ko revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov za pomembno postavko v računovodskih izkazih in posloводство zahteva, da se posel spremeni v posel opravljanja sorodnih storitev, da bi se izognilo izraženemu prilagojenemu sklepu revizorja.

Zahteva za spremembo vrste posla (Glej odstavek 40.)

A61. Preden bo soglašal s spremembo posla preiskovanja v drugo vrsto posla ali sorodno storitev, bo revizor, ki je sklenil posel za opravljanje preiskovanja v skladu s tem MSP, verjetno moral poleg zadev iz tega MSP oceniti tudi vse morebitne zakonske ali pogodbene posledice take spremembe.

A62. Če revizor sklepa, da obstaja sprejemljiva utemeljitev za spremembo posla preiskovanja v drugo vrsto posla ali sorodno storitev, je delo, opravljeno pri poslu preiskovanja do datuma spremembe, lahko ustrezno tudi za spremenjeni posel; vendar pa bosta delo, ki ga je treba opraviti, in poročilo, ki ga je treba izdati, taka, kot bo ustrezno za spremenjeni posel. Da ne bi zmedli bralca poročila, naj poročilo o drugem poslu ali sorodni storitvi ne vključuje nobenega sklicevanja na:

- a) prvotni posel preiskovanja ali
- b) katerekoli postopke, ki so bili morda opravljeni pri prvotnem poslu preiskovanja, razen če je posel preiskovanja spremenjen v posel za opravljanje dogovorjenih postopkov in je zato navajanje opravljenih postopkov običajni del poročila.

Obveščanje posloводства in pristojnih za upravljanje (Glej odstavek 42.)

A63. Pri poslu preiskovanja ima revizorjeva komunikacija s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje obliko:

- a) poizvedovanj, ki jih revizor opravi med izvajanjem postopkov za preiskovanje, in
- b) drugih sporočil v okviru učinkovitega medsebojnega obveščanja zaradi razumevanja zadev, ki se pojavljajo, in razvijanja konstruktivnega delovnega odnosa za posel.

A64. Ustrezen čas za obveščanja bo različen glede na okoliščine posla. Med pomembnimi dejavniki so bistvenost in narava zadeve ter kakršenkoli ukrep, ki naj bi ga sprejelo poslovodstvo ali pristojni za upravljanje. Ustrezno je na primer čim prej obvestiti o pomembni težavi, na katero revizor naleti med preiskovanjem, če poslovodstvo ali pristojni za upravljanje lahko revizorju pomagajo odpraviti tako težavo.

A65. Zakon ali drug predpis lahko omejuje revizorjevo obveščanje pristojnih za upravljanje o določenih zadevah. Zakon ali drug predpis lahko na primer izrecno prepoveduje obveščanje ali drugo ukrepanje, ki bi utegnilo škoditi preiskovanju dejanskega nezakonitega dejanja ali suma zanj s strani ustreznih organov oblasti. V nekaterih okoliščinah so morebitna navzkrižja med revizorjevimi obveznostmi varovanja zaupnosti in obveznostmi obveščanja lahko zelo zapletena. V takih primerih utegne revizor poiskati pravni nasvet.

Obveščanje o zadevah, ki se nanašajo na preiskovanje

A66. Zadeve, ki jih je po tem MSP treba sporočiti poslovodstvu, ali kjer je to primerno, pristojnim za upravljanje, lahko vključujejo:

- revizorjevo odgovornost pri poslu preiskovanja, kot je vključena v listino o poslu ali drugo primerno obliko pisnega dogovora;
- bistvene ugotovitve iz preiskovanja, na primer:
 - revizorjeve poglede na bistvene kvalitativne vidike računovodskih praks organizacije, vključno z računovodskimi usmeritvami, računovodskimi ocenami in razkritji računovodskih izkazov;
 - bistvene ugotovitve iz opravljanja postopkov, vključno s situacijami, v katerih je revizor presodil, da je po tem MSP potrebno izvajanje dodatnih postopkov; revizor bo morda moral potrditi, da pristojni za upravljanje enako razumejo dejstva in okoliščine, ki se nanašajo na določene posle ali dogodke;
 - zadeve, ki se pojavijo in lahko vodijo do prilagoditve revizorjevega sklepa;
 - bistvene težave, na katere utegne revizor naleteti med preiskovanjem (na primer nerazpoložljivost pričakovanih informacij; nepričakovana nezmožnost pridobiti dokaze, ki so po revizorjevi presoji potrebni za preiskovanje, ali omejitve, ki jih revizorju postavlja poslovodstvo); v nekaterih okoliščinah lahko take težave pomenijo omejitev področja, in če poslovodstvo ali pristojni za upravljanje zadeve ne uredijo, je to lahko razlog za prilagoditev revizorjevega sklepa ali v določenih okoliščinah za revizorjev odstop od posla.

A67. V nekaterih organizacijah so za poslovođenje in za upravljanje organizacije odgovorne različne osebe. V takih okoliščinah utegne biti poslovodstvo zavezano, da o zadevah, ki so v interesu upravljanja, obvešča pristojne za upravljanje. Če poslovodstvo obvešča pristojne za upravljanje o zadevah, o katerih mora obveščati revizor, pa to ne odvezuje revizorja odgovornosti, da o teh zadevah tudi on obvešča pristojne za upravljanje. Lahko pa obveščanje o teh

zadevah s strani posloводства vpliva na obliko ali čas revizorjevega obveščanja pristojnih za upravljanje.

Obveščanje tretjih strank

A68. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis lahko zahteva od revizorja da, na primer:

- obvesti regulativni organ ali organ pregona o določenih zadevah, ki jih je sporočil pristojnim za upravljanje; v nekaterih pravnih ureditvah mora revizor na primer pooblaščenim organom poročati o napačnih navedbah, kadar posloводство in pristojni za upravljanje ne izvedejo popravljenih ukrepov;
- predloži kopije nekaterih poročil, pripravljenih za pristojne za upravljanje, ustreznim regulativnim organom ali organom, ki zagotavljajo finančna sredstva, ali v nekaterih primerih omogoči, da so taka poročila javno dostopna.

A69. Če zakon ali drug predpis ne zahteva obveščanja tretje stranke s kopijo revizorjevih pisnih sporočil pristojnim za upravljanje, utegne revizor za to potrebovati vnaprejšnje soglasje posloводства ali pristojnih za upravljanje.

Izvajanje posla

Pomembnost pri preiskovanju računovodskih izkazov (Glej odstavek 43.)

A70. Revizor presodi o pomembnosti v okviru primernega okvira računovodskega poročanja. Nekateri okviri računovodskega poročanja obravnavajo pojem pomembnosti v okviru priprave in predstavitve računovodskih izkazov. Čeprav okviri računovodskega poročanja lahko obravnavajo pomembnost z različnimi izrazi, na splošno pojasnjujejo, da:

- napačne navedbe, vključno z opustitvami, veljajo za pomembne, če bi lahko utemeljeno pričakovali, da vsaka zase ali vse skupaj vplivajo na ekonomske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov;
- se sodbe o pomembnosti sprejemajo v luči vsakokratnih okoliščin in pod vplivom velikosti ali vrste napačne navedbe ali kombinacije obeh; in
- sodbe o zadevah, ki so za uporabnike računovodskih izkazov pomembne, temeljijo na upoštevanju skupnih

potreb po računovodskih informacijah uporabnikov kot skupine; morebitni učinek napačne navedbe na določene posamezne uporabnike, katerih potrebe so lahko zelo različne, pri tem ni upoštevan.

A71. Če je razprava o konceptu pomembnosti vključena v primeren okvir računovodskega poročanja, daje revizorju referenčni okvir pri določanju pomembnosti za preiskovanje. Če pa vanj ni vključena, zagotavljajo referenčni okvir za revizorja v prejšnjem odstavku navedene presoje.

A72. Revizorjeva določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje in nanjo vpliva revizorjevo zaznavanje potreb predvidenih uporabnikov računovodskih izkazov. V tej zvezi je primerno, da revizor predpostavlja, da uporabniki:

- dovolj dobro poznajo poslovne in gospodarske dejavnosti in računovodenje ter da so pripravljeni s primerno skrbnostjo proučiti informacije v računovodskih izkazih;
- razumejo, da so računovodski izkazi pripravljeni, predstavljeni in preiskovani glede na ravni pomembnosti;
- prepoznajo naravne negotovosti pri merjenju zneskov, osnovanih na ocenah, presoji in upoštevanju prihodnjih dogodkov; in
- sprejemajo logične gospodarske odločitve na podlagi informacij v računovodskih izkazih.

Poleg tega običajno ni upoštevan morebitni učinek napačne navedbe na posebne uporabnike, ki imajo lahko zelo različne potrebe po informacijah, razen če se posel preiskovanja izvaja za računovodske izkaze, ki so namenjeni izpolnjevanju določenih potreb posebnih uporabnikov.

A73. Revizorjeva presoja o tem, kaj je pomembno v zvezi s celoto računovodskih izkazov, je enaka ne glede na raven zagotovila, ki ga je revizor pridobil kot podlago za svoj sklep o računovodskih izkazih.

Sprememba pomembnosti (Glej odstavek 44.)

A74. Revizorjevo določitev pomembnosti za celoto računovodskih izkazov bo morda med izvajanjem posla treba spremeniti zaradi:

- spremembe okoliščin, do katere je prišlo med preiskovanjem (na primer odločitev, da se odtuji pretežni del poslovanja organizacije);

- novih informacij ali spremembe v revizorjevem poznavanju organizacije in njenega okolja na podlagi izvajanja postopkov za preiskovanje v skladu s tem MSP (če se na primer med preiskovanjem pokaže, da so dejanski finančni rezultati verjetno bistveno drugačni od predvidenih finančnih rezultatov ob koncu obdobja, ki so bili prvotno uporabljeni za določitev pomembnosti za celoto računovodskih izkazov).

Revizorjevo poznavanje (Glej odstavek 45–46.)

- A75. Revizor na podlagi strokovne presoje določi obseg poznavanja organizacije in njenega okolja, potreben za opravljanje preiskovanja računovodskih izkazov organizacije v skladu s tem MSP. Revizor mora proučiti predvsem, ali pridobljeno poznavanje zadošča za izpolnitev revizorjevih ciljev posla. Širina in globina celotnega poznavanja, ki ga pridobi revizor, je manjša od poznavanja, ki ga ima poslovodstvo.
- A76. Spoznavanje organizacije in njenega okolja je nenehen dinamičen proces zbiranja, posodabljanja in analiziranja informacij ves čas izvajanja posla preiskovanja. Revizor pridobiva in uporablja svoja spoznanja ves čas opravljanja posla, posodablja pa jih, ko se pojavijo spremembe v pogojih in okoliščinah. Uvodni postopki za sprejem in nadaljevanje posla na samem začetku posla preiskovanja temeljijo na revizorjevem predhodnem poznavanju organizacije in okoliščin posla. V nadaljevanju razmerja s stranko pa revizorjeva spoznanja vključujejo tudi znanje, pridobljeno v prejšnjih poslih, ki jih je revizor opravljal v zvezi z računovodskimi izkazi organizacije in drugimi računovodskimi informacijami.
- A77. Poznavanje vzpostavlja referenčni okvir, v katerem revizor načrtuje in opravlja posel preiskovanja in uporablja strokovno presojo ves čas izvajanja posla. Revizorjeva spoznanja morajo biti zadostna, da lahko prepozna področja v računovodskih izkazih, na katerih se utegnejo pojaviti pomembno napačne navedbe, kar mu omogoča oblikovanje ustreznega pristopa k načrtovanju in opravljanju postopkov za obravnavo teh področij.
- A78. Pri spoznavanju organizacije in njenega okolja ter primerne okvira računovodskega poročanja revizor lahko upošteva tudi naslednje:
- ali je organizacija sestavni del skupine organizacij ali organizacija, ki je pridružena drugi organizaciji;
 - kompleksnost okvira računovodskega poročanja;

- obveznosti ali zahteve računovodskega poročanja organizacije, in ali so te obveznosti ali zahteve predpisane z ustreznim zakonom ali drugim predpisom ali pa se pojavljajo v kontekstu sporazumov o računovodskem poročanju, uveljavljenih na podlagi uradno sklenjenih dogovorov o upravljanju ali odgovornosti, na primer na podlagi pogodb s tretjimi strankami;
- ustrezne določbe zakonov in drugih predpisov, za katere je splošno priznano, da neposredno učinkujejo na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih, kot so davčni in pokojninski zakoni in predpisi;
- raven razvoja poslovodne in upravne strukture organizacije v zvezi z vodenjem in nadziranjem računovodskih evidenc in sistemov računovodskega poročanja organizacije, ki podpirajo pripravo računovodskih izkazov; manjše organizacije imajo pogosto manj zaposlenih, kar lahko vpliva na to, kako poslovodstvo izvaja nadzor (v majhni organizaciji na primer ločevanje nalog morda niti ni izvedljivo; vendar pa v taki organizaciji, ki jo upravlja lastnik sam, ta verjetno lahko izvaja učinkovitejši nadzor, kot je to možno v večji organizaciji; tak nadzor lahko nadomesti na splošno bolj omejene možnosti za ločevanje nalog);
- “zgled z vrha” in kontrolno okolje organizacije, s katerim organizacija obravnava tveganja, povezana z računovodskim poročanjem in ravnanjem v skladu z obveznostmi računovodskega poročanja organizacije;
- raven razvoja in zapletenosti sistemov finančnega računovodstva in poročanja organizacije in z njimi povezanih kontrol, s katerimi se vzdržujejo računovodske evidence in z njimi povezane informacije organizacije;
- postopki organizacije za evidentiranje, razvrščanje in povzemanje transakcij, združevanje informacij za vključitev v računovodske izkaze in z njimi povezana razkritja;
- vrste zadev, pri katerih so bile potrebne računovodske prilagoditve v računovodskih izkazih organizacije v prejšnjih obdobjih.

Načrtovanje in opravljanje postopkov (Glej odstavka 47, 55.)

A79. Na načrtovane vrsto, čas in obseg postopkov, ki so po revizorjevi presoji potrebni, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze kot podlago za sklep o celoti računovodskih izkazov, vplivajo:

- a) zahteve tega MSP in
- b) zahteve, ki jih postavlja ustrezni zakon ali drug predpis, vključno z zahtevami za dodatno poročanje, ki so vsebovane v ustreznih zakonih ali drugih predpisih.

A80. Kadar je revizor zadolžen za preiskovanje računovodskih izkazov skupine organizacij, so načrtovani vrsta, čas in obseg postopkov za preiskovanje usmerjeni v doseganje revizorjevih ciljev za posel preiskovanja, navedenih v tem MSP, vendar v okviru računovodskih izkazov skupine.

A81. Zahteve tega MSP za načrtovanje in opravljanje poizvedovanja in analitičnih postopkov ter postopkov za obravnavanje posebnih okoliščin so zasnovane tako, da revizorju omogočajo doseči cilje, opredeljene v tem MSP. Okoliščine poslov preiskovanja so zelo različne in zato utegnejo obstajati tudi okoliščine, v katerih revizor lahko presodi, da bi bilo učinkovito ali uspešno načrtovati in opraviti še druge postopke. Če revizor na primer med spoznavanjem organizacije izve za bistveno pogodbo, se lahko odloči, da bo tako pogodbo prebral.

A82. Dejstvo, da revizor lahko oceni za potrebno, da opravi še druge postopke, pa ne spremeni revizorjevega cilja pridobivanja omejenega zagotovila v zvezi s celoto računovodskih izkazov.

Bistvene ali neobičajne transakcije

A83. Revizor se lahko odloči tudi za pregledovanje računovodskih evidenc, da bi prepoznal bistvene ali neobičajne transakcije, ki utegnejo zahtevati posebno pozornost pri preiskovanju.

Poizvedovanje (Glej odstavke 46–48.)

A84. Poizvedovanje pri poslu preiskovanja vključuje iskanje informacij pri poslovodstvu in drugih osebah v organizaciji, za katere revizor oceni, da so glede na okoliščine posla ustrezne. Revizor lahko poizvedovanja tudi razširi, tako da pridobi neračunovodske podatke, če je to primerno. Ovrednotenje odgovorov, ki jih zagotovi poslovodstvo, je neločljiv sestavni del postopkov poizvedovanja.

A85. Odvisno od okoliščin posla lahko poizvedovanje vključuje tudi poizvedovanja o:

- ukrepah, sprejetih na sestankih lastnikov, pristojnih za upravljanje in njihovih komisij, ter morebitnih postopkih na drugih sestankih, ki vplivajo na informacije in razkritja, vsebovane v računovodskih izkazih;
- obvestilih, ki jih je organizacija prejela ali pričakuje, da jih bo prejela ali pridobila od regulativnih agencij;
- zadevah, ki se pojavijo med izvajanjem drugih postopkov; pri opravljanju nadaljnjega poizvedovanja v zvezi z ugotovljenimi neskladnostmi revizor prouči logičnost in skladnost odgovorov posloводства v luči izidov, pridobljenih iz drugih postopkov, in iz revizorjevega védenja in poznavanja organizacije in panoge, v kateri organizacija deluje.

A86. Dokazi, pridobljeni s poizvedovanjem, so pogosto glavni vir dokazov o namerah posloводства. Toda informacije, ki so na voljo v podporo nameram posloводства, so lahko omejene. V takem primeru je lahko poznavanje zgodovine izvajanja napovedanih namer posloводства, objavljenih razlogov posloводства za izbiro določenega ukrepanja in sposobnosti posloводства, da uresničuje določeno ukrepanje, ustrezna informacija za potrditev dokazov, pridobljenih s poizvedovanjem. Pomembna je tudi uporaba poklicne nezaupljivosti pri ovrednotenju odgovorov posloводства, saj na ta način revizor lahko oceni, ali obstaja kakšna zadeva (obstajajo kakšne zadeve), zaradi katere (katerih) bi revizor lahko verjel, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni.

A87. Opravljanje postopkov poizvedovanja pomaga revizorju tudi pri pridobivanju ali posodabljanju njegovih spoznanj o organizaciji in njenem okolju, da lahko ugotovi, na katerih področjih bi se lahko pojavile pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.

Poizvedovanje o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (Glej odstavke 48(f).)

A88. V manjših organizacijah posloводство pogosto morda ni pripravilo ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, pač pa se namesto tega raje zanaša na poznavanje posla in pričakovane prihodnje obete. V takih okoliščinah se je treba pogovoriti s posloводstvom o srednjeročnih in dolgoročnih možnostih razvoja in o financiranju organizacije, vključno s presojo

o tem, ali so trditve posloводства skladne z revizorjevim poznavanjem organizacije.

Analitični postopki (Glej odstavke 46–47, 49.)

A89. Pri preiskovanju računovodskih izkazov izvajanje analitičnih postopkov pomaga revizorju:

- pri pridobivanju ali posodabljanju njegovih spoznanj o organizaciji in njenem okolju, vključno s tem, da lahko prepozna področja, na katerih bi se lahko pojavile pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih;
- pri prepoznavanju neskladnosti ali odstopanj od pričakovanih trendov, vrednosti ali normativov v računovodskih izkazih, kot je na primer raven ujemanja računovodskih izkazov s ključnimi podatki, vključno s ključnimi kazalci uspešnosti;
- zagotoviti potrditvene dokaze v zvezi z drugimi poizvedovanji ali že opravljenimi analitičnimi postopki;
- kot dodatna podpora (dodatni postopki), kadar izve za zadevo (zadeve), zaradi katere (katerih) verjame, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni (primer takega dodatnega postopka je primerjalno proučevanje podatkov o mesečnih prihodkih in stroških po poslovnoizidnih enotah, podružnicah ali drugih sestavnih delih organizacije zaradi pridobivanja dokazov o računovodskih informacijah, vsebovanih v vrstičnih postavkah ali razkritjih v računovodskih izkazih).

A90. Za opravljanje analitičnih postopkov se lahko uporabljajo različni načini, od izvajanja preprostih primerjav do zapletenih in obsežnih proučevanj z uporabo statističnih metod. Revizor lahko na primer uporabi analitične postopke, da ovrednoti računovodske informacije, ki so podlaga za računovodske izkaze, s proučevanjem verjetnih razmerij med računovodskimi in neračunovodskimi podatki in s presojo izidov glede na njihovo skladnost s pričakovanimi vrednostmi, da bi ugotovil razmerja in posamezne postavke, ki se zdijo neobičajni ali odstopajo od pričakovanih trendov ali vrednosti. Revizor bi primerjal evidentirane zneske ali razmerja, ugotovljena iz evidentiranih zneskov, s pričakovanji, ki jih revizor razvije iz informacij, pridobljenih iz ustreznih virov. Primeri virov informacij, ki jih revizor pogosto uporabi za izoblikovanje pričakovanj, so odvisni od okoliščin posla in vključujejo:

- računovodske informacije za primerljivo prejšnje obdobje (primerljiva prejšnja obdobja) ob upoštevanju znanih sprememb;
- informacije o pričakovanih poslovnih in finančnih izidih, kot so računovodski predračuni ali napovedi, vključno z ekstrapolacijami iz medletnih ali letnih podatkov;
- razmerja med sestavinami računovodskih informacij v obdobju;
- informacije o panogi, v kateri organizacija deluje, kot so informacije o bruto dobičkih ali primerjava razmerja med prihodki od prodaje in terjatvami organizacije s povprečji v panogi ali z drugimi organizacijami primerljive velikosti v isti panogi;
- razmerja med računovodskimi informacijami in ustreznimi neračunovodskimi informacijami, kot so stroški plač glede na število zaposlenih.

A91. Revizorjeva presoja o tem, ali so podatki, ki jih je treba uporabiti za analitične postopke, zadovoljivi za predvideni namen teh postopkov, temelji na revizorjevem poznavanju organizacije in njenega okolja, nanjo pa vplivajo vrsta in vir podatkov ter okoliščine, v katerih so podatki pridobljeni. Pomembne utegnejo biti presoje o:

- viru razpoložljivih informacij (informacije so lahko na primer zanesljivejše, kadar so pridobljene iz neodvisnih virov zunaj organizacije);
- primerljivosti razpoložljivih informacij (splošne panožne podatke je na primer morda treba dopolniti ali jih prilagoditi, da so primerljivi s podatki organizacije, ki proizvaja in prodaja specializirane proizvode);
- vrsti in ustreznosti razpoložljivih informacij (na primer, ali so računovodski predračuni organizacije opredeljeni bolj kot izidi, ki jih je mogoče pričakovati, in ne kot cilji, ki jih je treba doseči); in
- znanju in izkušnjah, uporabljenih pri pripravi informacij, in z njimi povezanih kontrolah, ki so vzpostavljene, da zagotovijo popolnost, točnost in veljavnost informacij (take kontrole lahko na primer vključujejo kontrole nad pripravo, pregledovanjem in vzdrževanjem predračunskih informacij).

Postopki za obravnavo posebnih okoliščin

Prevara in neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov (Glej odstavke 52(d).)

A92. Po tem MSP mora revizor, če je prepoznal prevare ali nezakonita dejanja ali sumi, da je do njih prišlo, ugotoviti, ali je o teh dejanjih ali sumu zavezan poročati stranki zunaj organizacije. Čeprav bi revizorjeva poklicna dolžnost, da ohranja zaupnost informacij svoje stranke, utegnila preprečevati tako poročanje, lahko revizorjeva zakonska odgovornost v nekaterih okoliščinah prevlada nad njegovo dolžnostjo varovanja zaupnosti.

Dogodki ali pogoji, ki lahko vzbudijo dvom glede uporabe predpostavke delujočega podjetja v računovodskih izkazih (Glej odstavek 54.)

A93. Seznam dejavnikov, navedenih v nadaljevanju, vsebuje primere dogodkov ali pogojev, ki so lahko vsak zase ali vsi skupaj razlog za pomemben dvom v predpostavko delujočega podjetja. Seznam ni popoln in ena ali več postavk na njem ne pomeni vedno, da obstaja negotovost glede tega, da organizacija lahko nadaljuje kot delujoče podjetje.

Finančni dejavniki:

- stanje neto obveznosti ali neto tekočih obveznosti;
- posojila za določen čas s približujočim se rokom dospelosti v plačilo brez realnih možnosti za podaljšanje ali odplačilo ali pretirano zanašanje na kratkoročno zadolževanje za financiranje dolgoročnih sredstev;
- znaki, da bodo upniki umaknili finančno podporo;
- negativni denarni tok iz poslovanja, ki ga nakazujejo računovodski izkazi iz preteklosti ali predračunski računovodski izkazi;
- neugodni ključni finančni kazalniki;
- bistvene izgube iz poslovanja ali bistveno zmanjšanje vrednosti sredstev, ki se uporabljajo za ustvarjanje denarnih tokov;
- zaostanki ali prekinitve v izplačilih dividend;
- nezmožnost plačil upnikom na datume dospelosti v plačilo;

- nezmožnost izpolnjevanja določil iz posojilnih pogodb;
- sprememba poslovanja z dobavitelji na kredit v gotovinsko plačilo ob dobavi;
- nezmožnost pridobiti vire financiranja za razvoj bistvenega novega izdelka ali za druge bistvene naložbe.

Poslovni dejavniki:

- namere posloводства za likvidacijo organizacije ali za prenehanje delovanja;
- izguba ključnih članov posloводства brez zamenjave;
- izguba večjega trga, ključnega kupca (ključnih kupcev), franšize, licence ali glavnega dobavitelja (glavnih dobaviteljev);
- težave z delovno silo;
- nezadostnost pomembnih dobav;
- pojav zelo uspešnega tekmeca.

Drugi dejavniki:

- neupoštevanje kapitalskih ali drugih zakonskih zahtev;
- uvedeni zakonski ali regulativni sodni postopki proti organizaciji, ki se, če bodo uspešni, lahko končajo z zahtevki, ki jih organizacija verjetno ne bo sposobna poravnati;
- spremembe v zakonu ali drugem predpisu ali v vladni politiki, od katerih se pričakuje negativen učinek za organizacijo;
- nezavarovane ali prenizko zavarovane nesreče, če se zgodijo.

Bistvenost takih dogodkov ali pogojev je pogosto mogoče omiliti z drugim dejavniki. Učinek nezmožnosti organizacije, da redno odplačuje svoje dolgove, lahko na primer posloводство izravna z načrti za vzdrževanje ustreznih denarnih tokov z drugimi sredstvi, kot so dezinvestiranje, reprogramiranje posojil ali pridobivanje dodatnega kapitala. Podobno je izgubo glavnega dobavitelja mogoče ublažiti z razpoložljivimi primernimi drugimi viri dobave.

Usklajevanje računovodskih izkazov z izhodiščnimi računovodskimi evidencami (Glej odstavek 56.)

- A94. Revizor običajno pridobi dokaze, da so računovodski izkazi skladni ali usklajeni z izhodiščnimi računovodskimi evidencami, tako da sledi zneskom in saldonom iz računovodskih izkazov nazaj do ustreznih računovodskih evidenc, kot je glavna knjiga, ali do zbirnih evidenc ali seznamov, iz katerih je razvidna skladnost ali uskladitev zneskov iz računovodskih izkazov z izhodiščnimi računovodskimi evidencami (kot je na primer bruto bilanca).

Opravljanje dodatnih postopkov (Glej odstavek 57.)

- A95. Ta MSP zahteva dodatne postopke, če revizor zazna zadevo, zaradi katere verjame, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni.
- A96. Pri izvajanju dodatnih postopkov v zvezi s postavko, za katero revizor utemeljeno verjame, da bi bila lahko v računovodskih izkazih pomembno napačna, je revizorjev odziv lahko različen, odvisno od okoliščin, in je stvar revizorjeve strokovne presoje.
- A97. Revizorjevo presojo o vrsti, času in obsegu dodatnih postopkov, ki so potrebni za pridobitev dokazov, na podlagi katerih ali sklepa, da pomembno napačna navedba ni verjetna, ali ugotovi, da pomembno napačna navedba obstaja, usmerjajo:
- informacije, pridobljene iz revizorjevega ovrednotenja izidov postopkov, ki jih je že opravil;
 - revizorjevo posodobljeno poznavanje organizacije in njenega okolja, pridobljeno med izvajanjem posla; in
 - revizorjev pogled na prepričljivost dokazov, potrebnih za obravnavanje zadeve, za katero verjame, da utegne povzročiti pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih.
- A98. Dodatni postopki so osredotočeni na pridobivanje zadostnih in ustreznih dokazov, da revizor lahko oblikuje sklep o zadevah, za katere verjame, da so lahko vzrok za to, da so računovodski izkazi pomembno napačni. Taki postopki so lahko:
- dodatno poizvedovanje ali analitični postopki, ki se na primer izvajajo zelo podrobno ali pa so osredotočeni na vprašljive postavke (to je zneske ali razkritja, ki se nanašajo na vprašljive konte ali transakcije, kot se odražajo v računovodskih izkazih), ali

- druge vrste postopkov, na primer preizkušanje podrobnih podatkov ali zunanje potrditve.

A99. Primer v nadaljevanju ponazarja revizorjevo ovrednotenje potrebe, da opravi dodatne postopke, in revizorjev odziv, kadar meni, da so dodatni postopki potrebni.

- Med izvajanjem poizvedovanja in analitičnih postopkov za preiskovanje revizorjeva analiza terjatev do kupcev pokaže pomemben znesek zapadlih terjatev, za katere ni bil oblikovan popravek vrednosti za slabe ali dvomljive terjatve.
- Zaradi tega revizor verjame, da utegne saldo terjatev do kupcev v računovodskih izkazih vsebovati pomembno napačno navedbo. Revizor nato poizve pri poslovodstvu, ali obstajajo neizterljive terjatve do kupcev, ki bi morale biti oslabiljene.
- Odvisno od odgovora poslovodstva je revizorjevo ovrednotenje le-tega lahko tako, da:
 - a) revizor sklepa, da saldo terjatev do kupcev verjetno ni pomembno napačen; v tem primeru niso potrebni nobeni nadaljnji postopki;
 - b) revizor ugotovi, da so zaradi te zadeve računovodski izkazi pomembno napačni; nadaljnji postopki niso potrebni in revizor bi izoblikoval sklep, da je celota računovodskih izkazov pomembno napačna;
 - c) revizor še vedno verjame, da je saldo terjatev do kupcev verjetno pomembno napačen, ob tem pa ni dobil zadostnih in ustreznih dokazov, da bi lahko ugotovil dejansko napačno navedbo.

V takem primeru mora revizor opraviti dodatne postopke; od poslovodstva na primer zahteva, da razčleni zneske, prejete za te terjatve po bilančnem datumu, da ugotovi neizterljive terjatve do kupcev. Ovrednotenje izidov dodatnih postopkov lahko omogoči revizorju, da pride do sklepa pod (a) ali (b). Če ne pride do sklepa, mora revizor:

- i) nadaljevati izvajanje dodatnih postopkov, dokler ne pride do sklepa pod (a) ali (b), ali

- ii) če revizor niti ne more sklepati, da zadeva verjetno ni vzrok za to, da bi bila celota računovodskih izkazov pomembno napačna, niti ne more ugotoviti, da je zaradi te zadeve celota računovodskih izkazov pomembno napačna, to pomeni, da obstaja omejitev področja in revizor ne more oblikovati neprilagojenega sklepa o računovodskih izkazih.

Pisne predstavitve (Glej odstavke 61–63.)

- A100. Pisne predstavitve so pri poslu preiskovanja pomemben vir dokazov. Če poslovodstvo prilagodi pisno predstavitev ali zahtevane pisne predstavitve ne zagotovi, to revizorja lahko opozori na možnost obstoja enega ali več spornih vprašanj. Poleg tega zahteva za pisne in ne samo ustne predstavitve v mnogih primerih lahko spodbudi poslovodstvo, da resneje razmisli o teh zadevah, s čimer se poveča tudi kakovost predstavitev.
- A101. Poleg pisnih predstavitev, zahtevanih po tem MSP, lahko revizor presodi, da je treba zahtevati še druge pisne predstavitve o računovodskih izkazih. Te so na primer lahko potrebne, da dopolnijo revizorjeve dokaze v zvezi z določenimi postavkami ali razkritji, prikazanimi v računovodskih izkazih, kadar revizor presodi, da so take predstavitve pomembne za oblikovanje sklepa o računovodskih izkazih, in sicer na prilagojeni ali neprilagojeni osnovi.
- A102. V nekaterih primerih utegne poslovodstvo v pisne predstavitve vključiti omejitvene izraze, ki navajajo, da so predstavitve pripravljene po najboljšem vedenju in prepričanju poslovodstva. Za revizorja je logično, da tako besedilo sprejme, če se je prepričal, da predstavitve pripravljajo ljudje, ki so odgovorni za zadeve, vključene v predstavitve, in jih ustrezno poznajo.

Ovrednotenje dokazov, pridobljenih iz opravljenih postopkov (Glej odstavke 66–68.)

- A103. V nekaterih okoliščinah revizor morda ni uspel pridobiti dokazov, za katere je pričakoval, da jih bo pridobil s prvotno načrtovanimi poizvedovanjem in analitičnimi postopki ter postopki za obravnavo posebnih okoliščin. V takih okoliščinah revizor ugotovi, da dokazi, pridobljeni iz opravljenih postopkov, niso zadostni in ustrezni, da bi lahko oblikoval sklep o računovodskih izkazih. Revizor lahko:
- razširi obseg opravljenega dela ali
 - opravi druge postopke, ki so po revizorjevi presoji potrebni glede na okoliščine.

Kadar glede na okoliščine ne eno ne drugo v praksi ni izvedljivo, revizor ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da bi lahko oblikoval sklep, zato mora, kot zahteva ta MSP, opredeliti učinek na revizorjevo poročilo ali na revizorjevo zmožnost, da dokonča posel; na primer, če v času preiskovanja neki član posloводства ni dosegljiv, da bi lahko odgovoril na revizorjeva poizvedovanja o bistvenih zadevah. Taka situacija lahko nastopi, tudi če revizor ni zaznal nobene zadeve (nobenih zadev), zaradi katere (katerih) verjame, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni, kot je navedeno v odstavku 57.

Omejitve področja

- A104. Če ni mogoče opraviti nekega določenega postopka, to še ne pomeni omejitve področja preiskovanja, če revizor lahko pridobi zadostne in ustrezne dokaze z izvajanjem drugih postopkov.
- A105. Omejitve področja preiskovanja, ki jih postavlja posloводство, utegnejo imeti druge posledice za preiskovanje, na primer za revizorjevo proučevanje področij, na katerih so računovodski izkazi verjetno pomembno napačni, in za nadaljevanje posla.

Oblikovanje revizorjevega sklepa o računovodskih izkazih

Opis primernega okvira računovodskega poročanja (Glej odstavke 69(a).)

- A106. Opis primernega okvira računovodskega poročanja v računovodskih izkazih je pomemben, ker uporabnikom računovodskih izkazov pojasni okvir, na katerem temeljijo računovodski izkazi. Če so računovodski izkazi sestavljeni kot računovodski izkazi za poseben namen, so lahko pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja za poseben namen, ki je na voljo samo naročniku posla in revizorju. Opis uporabljenega okvira računovodskega poročanja za poseben namen je pomemben, ker računovodski izkazi za poseben namen verjetno ne bodo ustrezni za nobeno drugo uporabo razen tiste, ki je predvidena in opredeljena za računovodske izkaze za poseben namen.
- A107. Opis primernega okvira računovodskega poročanja, ki vsebuje nenatančne opredelitve ali omejitve (na primer "računovodski izkazi so v pretežni meri skladni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja"), ni ustrezen opis tega okvira, ker je za uporabnike računovodskih izkazov lahko zavajajoč.

Razkritje učinkov pomembnih poslov in dogodkov na informacije, sporočane v računovodskih izkazih (Glej odstavka 69(b)(vi) in 71.)

- A108. Revizor mora po tem MSP oceniti, ali zagotavljajo računovodski izkazi ustrezna razkritja, da predvideni uporabniki lahko razumejo učinek pomembnih transakcij in dogodkov na finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove organizacije.
- A109. Če so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z zahtevami okvira poštene predstavitev, bo moralo poslovodstvo morda vključiti v računovodske izkaze še dodatna razkritja poleg tistih, ki so izrecno zahtevana s primernim okvirom računovodskega poročanja, ali pa bo v izredno redkih okoliščinah morda moralo odstopiti od kakšne zahteve v okviru, da bo dosežena poštena predstavitev računovodskih izkazov.

Presoje, kadar je uporabljen okvir skladnosti

- A110. Zelo redko se bo zgodilo, da bo revizor presodil, da so računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom skladnosti, zavajajoči, če je revizor v skladu s tem MSP ob sprejemu posla ugotovil, da je tak okvir sprejemljiv.

Kakovostni vidiki računovodskih praks organizacije (Glej odstavke 70(b).)

- A111. Pri proučevanju kakovostnih vidikov računovodskih praks organizacije utegne revizor zaznati morebitno pristranskost v presojah posloводства. Revizor lahko sklepa, da kumulativni učinek pomanjkanja nevtralnosti skupaj z učinkom očitnih nepopravljenih napačnih navedb lahko povzroči, da je celota računovodskih izkazov pomembno napačna. Znaki pomanjkljive nevtralnosti, ki utegnejo vplivati na revizorjevo oceno, ali je celota računovodskih izkazov morda pomembno napačna, so med drugim:
- selektivno popraviljanje očitnih napačnih navedb, na katere je poslovodstvo opozorjeno med preiskovanjem (na primer popraviljanje napačnih navedb z učinkom povečanja izkazanega dobička, ne pa tudi popraviljanje napačnih navedb, ki bi vplivale na zmanjšanje izkazanega dobička);
 - možna pristranskost posloводства pri pripravi računovodskih ocen.
- A112. Za namene sklepanja o sprejemljivosti posameznih računovodskih ocen znaki morebitne pristranskosti posloводства ne pomenijo nujno, da obstajajo napačne navedbe. Lahko pa vplivajo na revizorjevo

presojo o tem, ali utegne biti celota računovodskih izkazov pomembno napačna.

Oblika sklepa (Glej odstavke 74.)

Opis informacij, ki jih predstavljajo računovodski izkazi

A113. Če so računovodskih izkazi pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, revizorjev sklep navaja, da revizor ni opazil nič takega, zaradi česar bi verjel, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih ne predstavljajo pošteno ... (ali niso resničen in pošten prikaz ...) v skladu s [primernim okvirom poštene predstavitve]. Pri več okvirih za splošen namen je na primer zahtevano, da računovodski izkazi pošteno predstavijo (ali so resničen in pošten prikaz) finančni položaj organizacije na koncu obdobja ter finančno uspešnost in denarne tokove organizacije za to obdobje.

“V vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo” ali “so resničen in pošten prikaz”

A114. Ali je v določeni pravni ureditvi uporabljena besedna zveza “v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo” ali besedna zveza “so resničen in pošten prikaz”, določa zakon ali drug predpis, ki ureja preiskovanje računovodskih izkazov v tej pravni ureditvi, ali pa splošno sprejeta praksa v tej pravni ureditvi. Kjer zahteva zakon ali drug predpis uporabo drugačnega besedila, to ne vpliva na zahtevo v tem MSP, da mora revizor ovrednotiti pošteno predstavitev računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve.

Nezmožnost oblikovanja sklepa zaradi omejitve področja preiskovanja, ki ga je postavilo poslovodstvo po sprejemu posla (Glej odstavka 15, 82.)

A115. Izvedljivost odstopa od posla utegne biti odvisna od stopnje dokončanosti posla v času, ko poslovodstvo postavi omejitev področja. Če je revizor že v pretežni meri dokončal preiskovanje, se lahko odloči, da bo preiskovanje dokončal v možnem obsegu, zavrnil sklep in pojasnil omejitev področja v odstavku poročila, v katerem je opisana osnova za zavrnitev sklepa.

A116. V določenih okoliščinah pa odstop od posla morda ni mogoč, če zakon ali drug predpis revizorju nalaga, da mora posel nadaljevati. To se na primer lahko zgodi revizorju, ki je imenovan za preiskovanje računovodskih izkazov organizacije javnega sektorja.

Tak je lahko tudi primer v pravnih ureditvah, kjer je revizor imenovan za preiskovanje računovodskih izkazov določenega obdobja, ali če je imenovan za določeno obdobje in ne sme odstopiti, dokler ne dokonča preiskovanja zadevnih računovodskih izkazov oziroma pred koncem tega obdobja. Revizor lahko razmisli tudi, ali je potrebno, da v revizorjevo poročilo vključi odstavke o drugi zadevi in v njem pojasni, zakaj ni mogel odstopiti od posla.

Obveščanje regulatorjev ali lastnikov organizacije

A117. Če revizor sklene, da je zaradi omejitve področja odstop od posla potreben, mora na podlagi morebitne poklicne, zakonske ali regulativne zahteve o zadevah v zvezi z odstopom od posla obvestiti regulatorje ali lastnike organizacije.

Revizorjevo poročilo (Glej odstavke 86–92.)

A118. Pisno poročilo obsega poročila, izdana na papirju, in poročila na elektronskih medijih.

Sestavine revizorjevega poročila (Glej odstavke 86.)

A119. Naslov, ki kaže na to, da gre za poročilo neodvisnega revizorja, na primer “Poročilo neodvisnega revizorja o preiskavi”, potrjuje, da je revizor izpolnil vse ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti in se zato poročilo neodvisnega revizorja razlikuje od poročil, ki so jih izdali drugi.

A120. Zakon ali drug predpis lahko določa, na koga je treba nasloviti revizorjevo poročilo v določeni pravni ureditvi. Revizorjevo poročilo je običajno naslovljeno na tiste, za katere je poročilo pripravljeno; pogosto so to bodisi delničarji ali pristojni za upravljanje organizacije, katere računovodski izkazi se preiskujejo.

A121. Kadar revizor ve, da bodo računovodski izkazi, ki so bili preiskovani, vključeni v dokument, ki vsebuje še druge informacije, kot na primer finančno poročilo, lahko razmisli o sklicevanju na številke tistih strani, na katerih so predstavljeni računovodski izkazi, ki so bili preiskani, če oblika predstavitve to omogoča. To uporabnikom pomaga prepoznati računovodske izkaze, na katere se nanaša revizorjevo poročilo.

Odgovornost posloводства za računovodske izkaze (Glej odstavke 86(d).)

A122. Zahteva tega MSP, da mora revizor pridobiti soglasje posloводства, da priznava in razume svojo odgovornost tako v zvezi s pravico

računovodskih izkazov kot v zvezi s poslom preiskovanja, je temeljna za izvajanje preiskovanja in poročanje o poslu. Opis odgovornosti posloводства v revizorjevem poročilu zagotavlja bralcem revizorjevega poročila okvir o odgovornosti posloводства, ki se nanaša na opravljeni posel preiskovanja.

- A123. Ni potrebno, da se revizor v svojem poročilu sklicuje izrecno na "posloводство", pač pa namesto tega lahko uporabi izraz, ki je ustrezen v skladu z zakonskim okvirom v določeni pravni ureditvi. V nekaterih pravnih ureditvah je ustrezno sklicevanje na pristojne za upravljanje organizacije.
- A124. Obstajajo lahko tudi okoliščine, v katerih je primerno, da revizor opisu odgovornosti posloводства iz tega MSP doda še dodatno odgovornost, ki je povezana s pripravo računovodskih izkazov v okviru določene pravne ureditve ali za določeno vrsto organizacije.
- A125. V nekaterih pravnih ureditvah se zakon ali drug predpis, ki opisuje odgovornost posloводства, lahko še posebej sklicuje na odgovornost za ustreznost računovodskih knjig in evidenc ali računovodskega sistema. Ker so knjige, evidence in računovodski sistemi neločljiv sestavni del notranjega kontroliranja, ta MSP teh opisov niti ne uporablja niti se nanje posebej ne sklicuje.

Revizorjeva odgovornost (Glej odstavek 86(f).)

- A126. Revizorjevo poročilo navaja, da je revizorjeva odgovornost izraziti sklep o računovodskih izkazih na podlagi opravljenega preiskovanja, da s tem poudari razliko med revizorjevo odgovornostjo in odgovornostjo posloводства za pripravo računovodskih izkazov.

Sklicevanje na standarde (Glej odstavek 86(f).)

- A127. Sklicevanje na standarde, ki jih uporablja revizor za preiskovanje, sporoča uporabnikom revizorjevega poročila, da je bilo preiskovanje opravljeno v skladu z uveljavljenimi standardi.

Sporočilo o vrsti preiskovanja računovodskih izkazov (Glej odstavek 86(g).)

- A128. Opis vrste posla preiskovanja v revizorjevem poročilu pojasnjuje področje in omejitve posla, opravljenega za potrebe bralcev poročila. Ta razlaga nedvomno pojasnjuje, da preiskovanje ni revizija in da zato revizor ne izrazi revizijskega mnenja o računovodskih izkazih.

Opis primernega okvira računovodskega poročanja in njegov vpliv na revizorjev sklep (Glej odstavek 86(i)(ii).)

A129. Namen opredelitve primernega okvira računovodskega poročanja v revizorjevem sklepu je seznaniti uporabnike revizorjevega poročila z okvirom, v katerem je ta sklep izražen. Nikakor ni namenjen omejevanju ocene, ki je zahtevana v odstavku 30(a). Primeren okvir računovodskega poročanja je opredeljen z izrazi, kot so:

“... v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja” ali

“... v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli v pravni ureditvi X ...”

A130. Kadar vključuje primeren okvir računovodskega poročanja standarde računovodskega poročanja in zakonske ali regulativne zahteve, je okvir opredeljen z izrazi, kot so “... v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in zahtevami Zakona o družbah pravne ureditve X.”

Podlaga za odstavek o prilagoditvi, kadar je sklep prilagojen (Glej odstavek 86(i)(ii).)

A131. Odklonilni sklep ali zavrnitev sklepa glede na določeno zadevo, opisano v odstavku o osnovi prilagoditev, ni utemeljen razlog za opustitev opisa drugih ugotovljenih zadev, ki bi sicer zahtevale prilagoditev revizorjevega sklepa. V takih primerih je razkritje drugih zadev, za katere revizor ve, lahko za uporabnike računovodskih izkazov pomembno.

Revizorjev podpis (Glej odstavek 86(l).)

A132. Revizor se podpiše v imenu revizijskega podjetja, v imenu za posel odgovornega revizorja ali v imenu obeh, kot je ustrezno za določeno pravno ureditev. Poleg revizorjevega podpisa se v nekaterih pravnih ureditvah v revizorjevem poročilu od revizorja lahko zahteva še izjava o njegovih strokovnih nazivih ali o registraciji pri ustreznem organu za izdajo dovoljenj v tej pravni ureditvi.

Opozorilo bralcem, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen (Glej odstavek 88.)

A133. Računovodski izkazi za poseben namen se lahko uporabljajo za namene, ki so drugačni od tistih, za katere so bili pripravljeni. Regulator na primer lahko zahteva, da nekatere organizacije računovodske izkaze za poseben namen predložijo za javne

evidence. Da bi se izognili nesporazumom, je pomembno, da revizor opozori uporabnike revizorjevega poročila, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen in zato morda niso primerni za neki drug namen.

Omejitev distribuiranja ali uporabe

- A134. Poleg opozorila bralcu revizorjevega poročila, ki ga zahteva ta MSP, če so računovodski izkazi pripravljeni z uporabo okvira za poseben namen, lahko revizor presodi tudi o primernosti opozorila, da je revizorjevo poročilo namenjeno samo določenim uporabnikom. Odvisno od zakona ali drugega predpisa določene pravne ureditve je to mogoče doseči z omejitvijo distribuiranja ali uporabe revizorjevega poročila. V takih okoliščinah je mogoče odstavek, ki vsebuje opozorilo o uporabi okvira za poseben namen, razširiti tako, da vključuje še te druge zadeve, in njegov naslov ustrezno prilagoditi.

Druge obveznosti poročanja (Glej odstavek 91.)

- A135. V nekaterih pravnih ureditvah utegne imeti revizor še dodatno obveznost, da poroča o drugih zadevah, ki so dodatne k revizorjevim nalogam po tem MSP. Od revizorja se na primer lahko zahteva, da poroča o določenih zadevah, na katere postane pozoren med preiskovanjem računovodskih izkazov. Poleg tega se od revizorja lahko zahteva tudi, da dodatno opravi določene postopke in o njih poroča ali da izrazi sklep o določenih zadevah, kot je na primer ustreznost računovodskih knjig in evidenc. Standardi za posle preiskovanja računovodskih izkazov v določeni pravni ureditvi lahko dajejo navodila glede revizorjeve odgovornosti v zvezi z določenimi dodatnimi obveznostmi poročanja v tej pravni ureditvi.
- A136. V nekaterih primerih lahko ustrezen zakon ali drug predpis od revizorja zahteva ali mu dovoljuje, da poroča o teh drugih nalogah v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih. Spet v drugih primerih se od revizorja lahko zahteva ali mu dovoljuje, da poroča o njih v ločenem poročilu.
- A137. Te druge obveznosti poročanja so obravnavane v ločenem poglavju revizorjevega poročila, tako da se jasno razlikujejo od revizorjeve odgovornosti po tem MSP, da poroča o računovodskih izkazih. Če je primerno, lahko tudi to poglavje vsebuje podnaslov (podnaslove) z opisom vsebine odstavka (odstavkov) o drugi(h) obveznosti(h) poročanja. V nekaterih pravnih ureditvah so dodatne obveznosti poročanja lahko obravnavane v poročilu, ki je ločeno od

revizorjevega poročila, pripravljenega za preiskovanje računovodskih izkazov.

Datum revizorjevega poročila (Glej odstavka 86(k), 92.)

- A138. Datum revizorjevega poročila obvešča uporabnika revizorjevega poročila, da je revizor proučil učinek dogodkov in transakcij, za katere je revizor vedel in ki so se zgodili do tega datuma.
- A139. Revizorjev sklep se nanaša na računovodske izkaze, računovodski izkazi pa so odgovornost posloводства. Revizor ne more sklepati, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi, dokler se ne prepriča, da so bili pripravljeni vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkaze, vključno z ustreznimi pojasnili, in da je posloводство sprejelo odgovornost zanje.
- A140. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis določa posameznike ali organe (na primer direktorje), ki so odgovorni za sprejem sklepa, da so bili pripravljeni vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkaze, vključno z ustreznimi pojasnili, in določa potreben postopek odobritve. V takih primerih je treba pridobiti dokaz te odobritve pred datiranjem poročila o računovodskih izkazih. V drugih pravnih ureditvah pa postopek odobritve ni predpisan z zakonom ali drugim predpisom. V takih primerih se proučijo postopki, po katerih se organizacija ravna pri pripravi in končni obliki računovodskih izkazov glede na njene strukture posloводства in upravljanja, da se ugotovi, kateri posamezniki ali organ so pooblaščen za sprejem sklepa, da so bili pripravljeni vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkaze, vključno z ustreznimi pojasnili. V nekaterih primerih utegne zakon ali drug predpis določiti točko v procesu poročanja o računovodskih izkazih, na kateri se pričakuje, da je preiskovanje dokončano.
- A141. V nekaterih pravnih ureditvah je zahtevana končna potrditev računovodskih izkazov s strani delničarjev pred javno objavo računovodskih izkazov. V takih pravnih ureditvah ni potrebno, da revizor čaka na končno odobritev delničarjev, preden izda svoj sklep o računovodskih izkazih. Datum odobritve računovodskih izkazov za namene tega MSP je datum, na katerega osebe s priznanim pooblastilom ugotovijo, da so bili pripravljeni vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkaze, vključno z ustreznimi pojasnili, ali datum, ko osebe s priznanim pooblastilom potrdijo, da so prevzele odgovornost za računovodske izkaze, in sicer tisti, ki nastopi prej.

Revizorjevo poročilo, predpisano z zakonom ali drugim predpisom
(Glej odstavke 34–35 in 86.)

A142. Doslednost v revizorjevem poročilu, kadar je bilo preiskovanje opravljeno v skladu s tem MSP, uveljavlja verodostojnost na svetovnem trgu, s tem da so takoj in jasno ugotovljive tiste preiskave računovodskih izkazov, ki so bile opravljene v skladu s svetovnimi priznanimi standardi. Revizorjevo poročilo se lahko sklicuje na ta MSP, kadar se razlike med zakonskimi ali regulativnimi zahtevami in tem MSP nanašajo samo na sestavo ali besedilo revizorjevega poročila in je poročilo skladno vsaj z zahtevami odstavka 86 tega MSP. Zato velja, da je v takih okoliščinah revizor izpolnil zahteve tega MSP, čeprav sta sestava in besedilo, uporabljena v revizorjevem poročilu, določena po zakonskih ali regulativnih zahtevah poročanja. Kadar posebne zahteve v določeni pravni ureditvi oziroma državi niso v nasprotju s tem MSP, sprejem sestave in besedila poročila, uporabljenih po tem MSP, pomaga uporabnikom revizorjevega poročila, da takoj prepoznajo revizorjevo poročilo kot poročilo o preiskovanju računovodskih izkazov, opravljenem v skladu s tem MSP. Okoliščine, v katerih zakon ali drug predpis predpisuje sestavo in besedilo revizorjevega poročila z izrazi, ki se bistveno razlikujejo od zahtev tega MSP, so obravnavane v zahtevah tega MSP, ki veljajo za sprejem poslov preiskovanja in nadaljevanje razmerij z naročniki.

Revizorjevo poročilo za preiskovanja, opravljena v skladu z ustreznimi standardi določene pravne ureditve in tem MSP (Glej odstavke 86(f).)

A143. Kadar poleg izpolnjevanja zahtev tega MSP revizor ravna tudi v skladu z ustreznimi standardi posamezne države, je v poročilu lahko navedeno, da je bilo preiskovanje opravljeno tako v skladu s tem MSP kot tudi v skladu z ustreznimi nacionalnimi standardi za posle preiskovanja računovodskih izkazov. Vendar pa sklicevanje tako na ta MSP kot tudi na ustrezne nacionalne standarde ni primerno, če obstaja med zahtevami tega MSP in zahtevami ustreznih nacionalnih standardov navzkrižje, ki bi revizorja vodilo do oblikovanja drugačnega sklepa ali bi povzročilo, da revizor ne bi vključil v svoje poročilo odstavka o poudarjanju zadeve, kot bi bil v določenih okoliščinah zahtevan po tem MSP. V takem primeru se revizorjevo poročilo sklicuje samo na ustrezne standarde (bodisi na ta MSP bodisi na ustrezne nacionalne standarde), v skladu s katerimi je bilo pripravljeno.

Zgledi poročil o preiskavi (Glej odstavek 86.)

A144. Dodatek 2 k temu MSP vsebuje zglede revizorjevih poročil za preiskovanje računovodskih izkazov, ki vključujejo zahteve poročanja iz tega MSP.

Dokumentacija

Pravočasnost dokumentacije o poslu (Glej odstavek 93.)

A145. MSOK 1 zahteva, da podjetje določi roke, do katerih je treba pravočasno dokončati sestavljanje končnih spisov posla.

Dodatek 1

(Glej odstavek A56.)

Zgled listine o poslu preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti

To besedilo je zgled listine o poslu preiskovanja računovodskih izkazov za splošen namen, pripravljenih v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP), ki ponazarja ustrezne zahteve in navodila, vsebovana v tem MSP. Ta zgled listine ni obvezen, ampak je le smernica, ki se lahko uporabi v povezavi s presojami, opisanimi v tem MSP. Listino bo treba spreminjati v skladu s posameznimi zahtevami in okoliščinami. Zasnovana je za preiskovanje računovodskih izkazov za eno samo poročevalno obdobje in jo je treba prilagoditi, če je namenjena ali se bo uporabljala za ponavljajoča se preiskovanja. Morda je primerno zaprositi za pravno mnenje, da je katera koli predlagana listina ustrezna.

Primernemu predstavniku posloводства ali pristojnih za upravljanje družbe ABC:¹¹

[*Cilj in področje preiskovanja*]

Zaprosili ste nas,¹² da preiščemo računovodske izkaze za splošen namen družbe ABC, ki jih sestavljajo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto in povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije. S to listino z zadovoljstvom potrjujemo, da ta posel preiskovanja sprejemamo in ga razumemo.

¹¹ Naslovniki in sklicevanja v tej listini naj bi bili taki, kot je primerno glede na okoliščine posla, vključno z ustrezno pravno ureditvijo. Pomembno se je obrniti na ustrezne osebe — glej odstavek 36 tega MSP.

¹² Povsod v listini naj bi bilo naslavljanje oseb kot “vi”, “mi”, “nam”, “posloводство”, “pristojni za upravljanje” in “revizor” uporabljeno ali okoliščinam primerno prilagojeno.

Našo preiskavo bomo opravili s ciljem, da izrazimo sklep o računovodskih izkazih. Če bo naš sklep neprilagojen, bo izdan z besedilom: "Na osnovi naše preiskave nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da ti računovodski izkazi ne predstavljajo v vseh pomembnih pogledih pošteno (*ali niso resničen in pošten prikaz*) finančnega položaja družbe na dan [datum] ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP)."

[Revizorjeva odgovornost]

Preiskovanje bomo opravili v skladu s Prenovljenim Mednarodnim standardom poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Prenovljeni MSP 2400 zahteva, da izrazimo sklep, ali smo opazili kaj takega, zaradi česar bi verjeli, da celota računovodskih izkazov ni v vseh pomembnih pogledih pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. MSP 2400 zahteva tudi, da izpolnujemo ustrezne etične zahteve.

Preiskovanje računovodskih izkazov v skladu s prenovljenim MSP 2400 je posel dajanja omejenega zagotovila. Opravili bomo postopke, ki jih bodo sestavljali predvsem poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih ustreznih osebah v organizaciji in uporaba analitičnih postopkov, ter ovrednotili pridobljene dokaze. Opravili bomo tudi dodatne postopke, če bomo izvedeli za zadeve, zaradi katerih bomo verjeli, da utegne biti celota računovodskih izkazov pomembno napačna. Ti postopki se opravljajo, da bi nam omogočili izraziti sklep o računovodskih izkazih v skladu s Prenovljenim MSP 2400. Izbrani postopki bodo odvisni od tega, kaj bo po naši strokovni presoji treba uporabiti na podlagi našega poznavanja družbe ABC in njenega okolja ter našega poznavanja MSRP in njihove uporabe v okviru panoge.

Preiskovanje ni revizija računovodskih izkazov, zato:

- a) obstaja sorazmerno večje tveganje, kot bi bilo pri reviziji, da s preiskovanjem morda ne bodo odkrite pomembno napačne navedbe v preiskovanih računovodskih izkazih, čeprav bo preiskovanje pravilno opravljeno v skladu s Prenovljenim MSP 2400;
- b) bo pri našem izraženem sklepu o preiskovanju računovodskih izkazov v našem poročilu o računovodskih izkazih izrecno zanikano, da gre za revizijsko mnenje o računovodskih izkazih.

[Odgovornost posloводства in določitev primerne okvira računovodskega poročanja (za namene tega zgleda je predpostavljeno, da revizor ni ugotovil, da zakon ali drug predpis predpisuje to odgovornost z ustreznimi izrazi; zato so uporabljeni opisi iz odstavka 30(b) tega MSP).]

Naša preiskava bo opravljena ob predpostavki, da [posloводство, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje]¹³ priznavajo in razumejo svojo odgovornost:

- a) za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z MSRP;¹⁴
- b) za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake; in
- c) da nam zagotovijo:
 - i) dostop do vseh informacij, za katere posloводство ve, da so pomembne za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve;
 - ii) dodatne informacije, ki jih utegnemo zahtevati od posloводства za namen preiskovanja; in
 - iii) neomejen dostop do oseb v organizaciji ABC, za katere ugotovimo, da moramo od njih pridobiti dokaze.

Kot del naše preiskave bomo zahtevali od [posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje] pisno potrditev v zvezi s predstavitvami, danimi za namene preiskovanja.

Veselimo se dobrega sodelovanja z vašim osebjem med našo preiskavo.

[Druge pomembne informacije]

[Vstavite dodatne informacije v zvezi z dogovori o cenah in izstavljanju računov in ustrezne druge posebne pogoje.]

¹³ Uporabite okoliščinam primerne izraze.

¹⁴ Ali, če je to primerno, "Za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z MSRP".

[*Poročanje*]

[*Vstavite ustrezno sklicevanje na pričakovano obliko in vsebino revizorjevega poročila.*]

Obliko in vsebino našega poročila bo morda treba spremeniti glede na naše ugotovitve, pridobljene iz preiskovanja.

Prosimo, da podpišete in nam vrnete priložen drugi izvod te listine kot dokaz, da potrjujete dogovore in soglašate z določili za našo preiskavo računovodskih izkazov, vključno z našo odgovornostjo v zvezi s to preiskavo.

XYZ & Co.

V imenu družbe ABC potrjuje in soglaša:

(podpis)

.....

Ime in naziv

Datum

Dodatek 2

(Glej odstavek A144.)

Zgledi revizorjevih poročil o preiskavi**Poročila o preiskavi računovodskih izkazov za splošen namen***Zgledi poročil o preiskavi z neprilagojenimi sklepi*

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, namenjenim izpolnjevanju skupnih potreb širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah (na primer Mednarodni standard računovodskega poročanja za male in srednje velike organizacije).

Zgledi poročil o preiskavi s prilagojenimi sklepi

- Zgled 2: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje sklep s pridržki zaradi očitne pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. Računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom skladnosti, namenjenim izpolnjevanju skupnih potreb širokega kroga uporabnikov po informacijah. (Računovodski izkazi, pripravljeni z uporabo okvira skladnosti)
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje sklep s pridržki, ker revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov. (Računovodski izkazi, pripravljeni z uporabo okvira poštene predstavitve – MSRP)
- Zgled 4: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje odklonilni sklep zaradi pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. (Računovodski izkazi, pripravljeni z uporabo okvira poštene predstavitve – MSRP)
- Zgled 5: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje zavrnitev sklepa, ker revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov o več sestavinah računovodskih izkazov – in zaradi tega ni mogel dokončati preiskovanja. (Računovodski izkazi, pripravljeni z uporabo okvira poštene predstavitve – MSRP)

Poročila o preiskavi računovodskih izkazov za poseben namen

- Zgled 6: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu s pogodbenimi določbami o računovodskem poročanju (za namene tega zgleda okvir skladnosti).
- Zgled 7: Revizorjevo poročilo o enem samem računovodskem izkazu, pripravljenem v skladu z računovodenjem na podlagi prejemkov in izdatkov (za namene tega zgleda okvir poštene predstavitve).

Zgled 1:**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- preiskovanje celote računovodskih izkazov;
- računovodske izkaze za splošen namen je pripravilo posloводство organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja za male in srednje velike organizacije;
- pogoji za posel preiskovanja odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v odstavku 30(b) tega MSP;
- poleg preiskovanje računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O PREISKAVI

[Ustrezen naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih¹⁵

Preiskali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije.

Odgovornost posloводства¹⁶ za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnim standardom računovodskega poročanja za male in srednje velike organizacije¹⁷ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства

¹⁵ Podnaslov "Poročilo o računovodskih izkazih" je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom "Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah".

¹⁶ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

¹⁷ Kjer je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: "Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnim standardom računovodskega poročanja za male in srednje velike organizacije, in za tako ..."

potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti sklep o priloženih računovodskih izkazih. Našo preiskavo smo opravili v skladu s Prenovljenim Mednarodnim standardom poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Prenovljeni MSP 2400 zahteva od nas, da ugotovimo, ali smo opazili kaj takega, zaradi česar bi verjeli, da celota računovodskih izkazov ni v vseh pomembnih pogledih pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ta standard zahteva od nas tudi izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev.

Preiskovanje računovodskih izkazov v skladu s Prenovljenim MSP 2400 je posel dajanja omejenega zagotovila. Revizor opravlja postopke, ki jih sestavljajo predvsem poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih ustreznih osebah v organizaciji in uporaba analitičnih postopkov, ter ovrednoti pridobljene dokaze.

Postopkov, opravljenih pri preiskovanju, je bistveno manj od postopkov, opravljenih pri reviziji, ki se izvaja v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zato ne izražamo revizijskega mnenja o teh računovodskih izkazih.

Sklep

Pri preiskavi nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da ti računovodski izkazi ne predstavljajo v vseh pomembnih pogledih pošteno (ali *niso resničen in pošten prikaz*) finančnega položaja družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardom računovodskega poročanja za male in srednje velike organizacije.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 2:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- preiskavo celote računovodskih izkazov zahteva zakon ali drug predpis;
- računovodske izkaze za splošen namen je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z okvirom računovodskega poročanja (Zakon XYZ) pravne ureditve X (to je okvir računovodskega poročanja, določen z zakonom ali drugim predpisom, namenjen izpolnjevanju skupnih potreb širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah, ki pa ni okvir poštene predstavitve);
- pogoji za posel preiskovanja odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v odstavku 30(b) tega MSP;
- na podlagi preiskovanja so zaloge navedene napačno; napačna navedba je za računovodske izkaze pomembna, vendar ni vseobsegajoča;
- poleg preiskovanja računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O PREISKAVI

[Ustrezen naslovnik]

Poročilo o računovodskih izkazih¹⁸

Preiskali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije.

Odgovornost posloводства¹⁹ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Zakonom XYZ pravne ureditve X in

¹⁸ Podnaslov "Poročilo o računovodskih izkazih" je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom "Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah".

¹⁹ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti sklep o priloženih računovodskih izkazih. Našo preiskavo smo opravili v skladu s Prenovljenim Mednarodnim standardom poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Prenovljeni MSP 2400 zahteva od nas, da ugotovimo, ali smo opazili kaj takega, zaradi česar bi verjeli, da celota računovodskih izkazov ni v vseh pomembnih pogledih pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ta standard zahteva od nas tudi izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev.

Preiskovanje računovodskih izkazov v skladu s Prenovljenim MSP 2400 je posel dajanja omejenega zagotovila. Revizor opravlja postopke, ki jih sestavljajo predvsem poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih ustreznih osebah v organizaciji in uporaba analitičnih postopkov, ter ovrednoti pridobljene dokaze.

Postopkov, opravljenih pri preiskovanju, je bistveno manj od postopkov, opravljenih pri reviziji, ki se izvaja v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zato ne izražamo revizijskega mnenja o teh računovodskih izkazih.

Osnova za sklep s pridržki

Zaloge družbe so v bilanci stanja izkazane v vrednosti xxx. Poslovodstvo ni izkazalo zalog po nižji izmed nabavne in čiste iztržljive vrednosti, ampak jih je izkazalo samo po nabavni vrednosti, kar pomeni odstopanje od okvira računovodskega poročanja (Zakona XYZ) pravne ureditve X. Evidence družbe kažejo, da bi bilo treba, če bi poslovodstvo izkazalo zaloge po nižji izmed nabavne in čiste iztržljive vrednosti, znižati vrednost zalog za znesek xxx na čisto iztržljivo vrednost. V skladu s tem bi se poslovni odhodki povečali za xxx, davek od dobička, čisti dobiček in delničarski kapital pa bi se znižali za xxx, xxx oziroma xxx.

Sklep

Razen glede učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za sklep s pridržki*, pri preiskavi nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkazi družbe ABC niso v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu z okvirom računovodskega poročanja (Zakonom XYZ) pravne ureditve X.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 3:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- preiskava celote računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z [okvir računovodskega poročanja, zasnovan za doseganje poštene predstavitve po drugih, in ne po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja];
- pogoji za posel preiskovanja odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v odstavku 30(b) tega MSP;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov v zvezi z naložbo v pridruženo družbo v tujini; možni učinki na računovodske izkaze zaradi nezmožnosti pridobitve zadostnih in ustreznih dokazov so domnevno pomembni, vendar ne vseobsegajoči;
- revizor poleg preiskovanja konsolidiranih računovodskih izkazov nima drugih obveznosti poročanja po zahtevah domače zakonodaje.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O PREISKAVI

[Ustrezen naslovnik]

Preiskali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije.

Odgovornost posloводства²⁰ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z [naziv primerne okvira računovodskega poročanja, vključno s sklicem na pravno ureditev ali državo izvora okvira računovodskega poročanja, če uporabljeni okvir računovodskega poročanja niso Mednarodni standardi računovodskega

²⁰ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

poročanja]²¹ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti sklep o priloženih računovodskih izkazih. Našo preiskavo smo opravili v skladu s Prenovljenim Mednarodnim standardom poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Prenovljeni MSP 2400 zahteva od nas, da ugotovimo, ali smo opazili kaj takega, zaradi česar bi verjeli, da celota računovodskih izkazov ni v vseh pomembnih pogledih pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ta standard zahteva od nas tudi izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev.

Preiskovanje računovodskih izkazov v skladu s Prenovljenim MSP 2400 je posel dajanja omejenega zagotovila. Revizor opravlja postopke, ki jih sestavljajo predvsem poizvedovanja pri poslovodu in drugih ustreznih osebah v organizaciji in uporaba analitičnih postopkov, ter ovrednoti pridobljene dokaze.

Postopkov, opravljenih pri preiskovanju, je bistveno manj od postopkov, opravljenih pri reviziji, ki se izvaja v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zato ne izražamo revizijskega mnenja o teh računovodskih izkazih.

Osnova za sklep s pridržki

Naložba družbe ABC v tujo pridruženo družbo XYZ, prevzeto med letom in obračunano po kapitalski metodi, je v bilanci stanja na dan 31. decembra 20X1 izkazana v vrednosti xxx in delež družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ v znesku xxx je vključen v dobiček družbe ABC za tedaj končano leto. Nismo imeli dostopa do ustreznih računovodskih informacij družbe XYZ v zvezi s knjigovodsko vrednostjo naložbe družbe ABC v družbo XYZ na dan 31. decembra 20X1

²¹ Kjer je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: "Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z [naziv primerne okvira računovodskega poročanja, vključno s sklicem na pravno ureditev ali državo izvora okvira računovodskega poročanja, če uporabljeni okvir računovodskega poročanja niso Mednarodni standardi računovodskega poročanja], in za tako ..."

in deležem družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ za to leto. Zato nismo mogli opraviti po naši presoji potrebnih postopkov.

Sklep s pridržki

Razen glede možnih učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za sklep s pridržki*, pri preiskavi nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da priloženi računovodski izkazi ne predstavljajo v vseh pomembnih pogledih pošteno (ali *niso resničen in pošten prikaz*) finančnega položaja družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z [naziv primernega okvira računovodskega poročanja, vključno s sklicem na pravno ureditev ali državo izvora okvira računovodskega poročanja, če uporabljeni okvir računovodskega poročanja niso Mednarodni standardi računovodskega poročanja].

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 4:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- preiskava konsolidiranih računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo obvladujoče družbe v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- pogoji za posel preiskovanja odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v odstavku 30(b) tega MSP;
- računovodski izkazi so pomembno napačni, ker ena od odvisnih družb ni vključena v konsolidacijo; ta pomembno napačna navedba ima domnevno vseobsegajoč učinek na računovodske izkaze, učinki napačne navedbe na računovodske izkaze pa niso bili opredeljeni, ker to ni bilo izvedljivo;
- revizor poleg preiskovanja konsolidiranih računovodskih izkazov nima drugih obveznosti poročanja po zahtevah domače zakonodaje.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O PREISKAVI

[Ustrezen naslovnik]

Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih²²

Preiskali smo priložene konsolidirane računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo konsolidirano bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter konsolidiran izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije.

²² Podnaslov "Poročilo o računovodskih izkazih" je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom "Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah".

Odgovornost posloводства²³ za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja²⁴ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti sklep o priloženih konsolidiranih računovodskih izkazih. Našo preiskavo smo opravili v skladu s Prenovljenim Mednarodnim standardom poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Prenovljeni MSP 2400 zahteva od nas, da ugotovimo, ali smo opazili kaj takega, zaradi česar bi verjeli, da celota računovodskih izkazov ni v vseh pomembnih pogledih pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ta standard zahteva od nas tudi izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev.

Preiskovanje računovodskih izkazov v skladu s Prenovljenim MSP 2400 je posel dajanja omejenega zagotovila. Revizor opravlja postopke, ki jih sestavljajo predvsem poizvedovanja pri poslovodu in drugih ustreznih osebah v organizaciji in uporaba analitičnih postopkov, ter ovrednoti pridobljene dokaze.

Postopkov, opravljenih pri preiskovanju, je bistveno manj od postopkov, opravljenih pri reviziji, ki se izvaja v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zato ne izražamo revizijskega mnenja o teh računovodskih izkazih.

Osnova za odklonilni sklep

Kot je pojasnjeno v opombi X, družba v konsolidacijo ni vključila računovodskih izkazov odvisne družbe XYZ, ki jo je prevzela v letu 20X1, ker še ni bila sposobna določiti poštenih vrednosti nekaterih pomembnih sredstev in obveznosti odvisne družbe na dan prevzema. Ta naložba je zato obračunana po nabavni vrednosti. Po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja bi morala biti odvisna družba

²³ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

²⁴ Kjer je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resnični in pošteni prikaz, se besedilo lahko glasi: "Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resnični in pošteni prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ..."

vključena v konsolidacijo, ker jo nadzoruje obvladujoča družba. Če bi bila družba XYZ vključena v konsolidacijo, bi to pomembno vplivalo na mnoge sestavine v priloženih računovodskih izkazih.

Odklonilni sklep

Zaradi bistvenosti zadeve, obravnavane o odstavku *Osnova za odklonilni sklep*, konsolidirani računovodski izkazi na podlagi naše preiskave ne predstavljajo pošteno (ali *niso resničen in pošten prikaz*) finančnega položaja družbe ABC in njenih odvisnih družb na dan 31. decembra 20X1 ter njihovega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 5:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- preiskava celote računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- pogoji za posel preiskovanja odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v odstavku 30(b) tega MSP;
- revizor ni mogel oblikovati sklepa o računovodskih izkazih, ker ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov o več sestavinah računovodskih izkazov in ker verjame, da je učinek tega na računovodske izkaze pomemben in vseobsegajoč. Revizor ni mogel pridobiti dokazov predvsem o popisu zalog organizacije in njenih terjatvah do kupcev.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O PREISKAVI

[Ustrezen naslovnik]

Zadolženi smo bili za preiskavo priloženih računovodskih izkazov družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije.

Odgovornost poslovodstva²⁵ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja²⁶ in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

²⁵ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

²⁶ Kjer je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: "Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ..."

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti sklep o priloženih računovodskih izkazih. Zaradi zadev, opisanih v odstavku *Osnova za zavrnitev sklepa*, pa nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da bi na tej osnovi lahko izrazili sklep o računovodskih izkazih.

Osnova za zavrnitev sklepa

Poslovodstvo ni zagotovilo popisa in v njegovem okviru štetja zalog konec leta, sami pa nismo mogli opraviti postopkov, ki bi bili po naši presoji potrebni v zvezi s količinskim stanjem zalog na dan 31. decembra 20X1, ki so v bilanci stanja na ta dan izkazane v vrednosti xxx.

Poleg tega je uvedba novega elektronskega sistema spremljanja terjatev do kupcev v septembru 20X1 povzročila številne napake pri terjatevah do kupcev in zalogah. Na dan našega poročila je poslovodstvo še vedno odpravljalo pomanjkljivosti sistema in popravljalo napake. Zaradi teh zadev nismo mogli ugotoviti, ali bi bili potrebni kakršnikoli popravki evidentiranih ali neevidentiranih zalog in terjatev do kupcev ter sestavin izkaza vseobsegajočega donosa, izkaza gibanja kapitala in izkaza denarnih tokov.

Zavrnitev sklepa

Zaradi bistvenosti zadev, opisanih v odstavku *Osnova za zavrnitev sklepa*, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov kot osnove za oblikovanje sklepa o priloženih računovodskih izkazih. Zato ne izražamo sklepa o teh računovodskih izkazih.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 6:**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z določbami o računovodskem poročanju v pogodbi (to je z okvirom za poseben namen), da bi izpolnilo pogodbeni določila; poslovodstvo ne more izbrati okvira računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir skladnosti;
- pogoji za posel preiskovanja odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v odstavku 30(b) tega MSP;
- distribuiranje ali uporaba revizorjevega poročila sta omejena.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O PREISKAVI

[Ustrezen naslovnik]

Preiskali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije. Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo družbe ABC na podlagi določb o računovodskem poročanju iz poglavja Z pogodbe z dne 1. januarja 20X1 med družbo ABC in družbo DEF (odslej "pogodba").

Odgovornost posloводства²⁷ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo teh računovodskih izkazov v skladu z določbami o računovodskem poročanju iz poglavja Z pogodbe in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti sklep o priloženih računovodskih izkazih. Našo preiskavo smo opravili v skladu s Prenovljenim Mednarodnim standardom

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

poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Prenovljeni MSP 2400 zahteva od nas, da ugotovimo, ali smo opazili kaj takega, zaradi česar bi verjeli, da celota računovodskih izkazov ni v vseh pomembnih pogledih pripravljena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ta standard zahteva od nas tudi izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev.

Preiskovanje računovodskih izkazov v skladu s Prenovljenim MSP 2400 je posel dajanja omejenega zagotovila. Revizor opravlja postopke, ki jih sestavljajo predvsem poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih ustreznih osebah v organizaciji in uporaba analitičnih postopkov, ter ovrednoti pridobljene dokaze.

Postopkov, opravljenih pri preiskovanju, je bistveno manj od postopkov, opravljenih pri reviziji, ki se izvaja v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zato ne izražamo revizijskega mnenja o teh računovodskih izkazih.

Sklep

Pri svoji preiskavi nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da ti računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z določbami o računovodskem poročanju iz poglavja Z pogodbe.

Računovodske podlage ter omejitev distribuiranja in uporabe

Ne da bi prilagodili naš sklep, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskim izkazom, ki opisuje računovodske podlage. Računovodski izkazi so pripravljeni zato, da pomagajo družbi ABC pri izpolnitvi določb o računovodskem poročanju iz navedene pogodbe. Zato računovodski izkazi morda niso primerni za kakšen drug namen. Naše poročilo je namenjeno samo družbama ABC in DEF ter ga ni dovoljeno posredovati ali dajati v uporabo drugim strankam razen družb ABC ali DEF.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 7:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- preiskava izkaza prejemkov in izdatkov;
- poslovodstvo organizacije je pripravilo računovodski izkaz v skladu z računovodenjem po načelu prejemkov in izdatkov, da se je odzvalo na zahtevo posojilodajalca po informacijah o denarnem toku; računovodske podlage, uporabljene za pripravo tega računovodskega izkaza, so bile dogovorjene med organizacijo in posojilodajalcem;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir poštene predstavitve, zasnovan za zadovoljitev potreb po računovodskih informacijah posebnih uporabnikov;
- revizor se je odločil, da je v revizorjevem sklepu primerno uporabiti besedno zvezo “v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja”;
- pogoji za posel preiskovanja odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodski izkaz v odstavku 30(b) tega MSP;
- distribuiranje ali uporaba revizorjevega poročila nista omejena.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O PREISKAVI

[Ustrezen naslovnik]

Preiskali smo priloženi izkaz prejemkov in izdatkov družbe ABC za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije (skupaj imenovano “računovodski izkaz”). Računovodski izkaz je pripravilo poslovodstvo družbe ABC z uporabo podlage za računovodenje po načelu prejemkov in izdatkov, opisane v pojasnilu X.

Odgovornost poslovodstva²⁸ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev tega računovodskega izkaza v skladu s podlago za računovodenje po načelu prejemkov in izdatkov, opisano v pojasnilu X, in za tako notranje

²⁸ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskega izkaza, ki ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti sklep o priloženih računovodskih izkazih. Našo preiskavo smo opravili v skladu s Prenovljenim Mednarodnim standardom poslov preiskovanja (MSP) 2400 – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Prenovljeni MSP 2400 zahteva od nas, da ugotovimo, ali smo opazili kaj takega, zaradi česar bi verjeli, da računovodski izkaz ni v vseh pomembnih pogledih pripravljen v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Ta standard zahteva od nas tudi izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev.

Preiskovanje računovodskih izkazov v skladu s Prenovljenim MSP 2400 je posel dajanja omejenega zagotovila. Revizor opravlja postopke, ki jih sestavljajo predvsem poizvedovanja pri poslovodu in drugih ustreznih osebah v organizaciji in uporaba analitičnih postopkov, ter ovrednoti pridobljene dokaze.

Postopkov, opravljenih pri preiskovanju, je bistveno manj od postopkov, opravljenih pri reviziji, ki se izvaja v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zato ne izražamo revizijskega mnenja o tem računovodskem izkazu.

Sklep

Pri preiskavi nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da ta računovodski izkaz ne predstavlja v vseh pomembnih pogledih pošteno (ali *ni resničen in pošten prikaz*) prejemkov in izdatkov družbe ABC za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, v skladu s podlago za računovodenje po načelu prejemkov in izdatkov, opisano v pojasnilu X.

Računovodska podlaga

Ne da bi prilagodili naš sklep, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskemu izkazu, ki opisuje računovodsko podlago. Računovodski izkaz je pripravljen zato, da zagotavlja informacije posojilodajalcu XYZ. Zato ta računovodski izkaz morda ni primeren za kakšen drug namen.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]