

Mednarodni standard revidiranja

MSR 510

**ZAČETNI REVIZIJSKI POSLI –
ZAČETNA STANJA**



**International Federation
of Accountants**

MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja* izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja MSR 510 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo MSR 510 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 510 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 510, *Initial Audit Engagements – Opening Balances*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 510 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 510 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 510 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 510 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

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

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 510**ZAČETNI REVIZIJSKI POSLI –
ZAČETNA STANJA**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Datum uveljavitve	2
Cilj	3
Opredelitev pojmov	4
Zahteve	
Revizijski postopki	5–9
Revizijski sklepi in poročanje	10–13
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Revizijski postopki	A1–A7
Revizijski sklepi in poročanje	A8–A9
Dodatek: Zgleda revizorjevih poročil s prilagojenimi mnenji	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost v zvezi z začetnimi stanji v začetnem revizijskem poslu. Poleg zneskov v računovodskih izkazih začetna stanja vključujejo zadeve, za katere se zahteva razkritje in so obstajale na začetku obdobja, kot so pogojne postavke in obveze. Kadar vključujejo računovodski izkazi primerjalne računovodske informacije, veljajo tudi zahteve in navodila iz MSR 710.¹ MSR 300² vsebuje dodatne zahteve in navodila v zvezi z dejavnostmi pred začetkom začetne revizije.

Datum uveljavitve

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

Cilj

3. Pri izvajanju začetnega revizijskega posla je glede začetnih stanj revizorjev cilj, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali:
 - a) začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze tekočega obdobja, in
 - b) so bile ustrezne računovodske usmeritve, ki se izražajo v začetnih stanjih, dosledno uporabljene v računovodskih izkazih tekočega obdobja, oziroma ali so njihove spremembe pravilno upoštevane in ustrezno predstavljene in razkrite v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Opredelitev pojmov

4. Za namene MSR-ja imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) Začetni revizijski posel – revizijski posel, pri katerem:

¹ MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi.*

² MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.*

- i) so računovodski izkazi revidirani prvič ali
- ii) je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral prejšnji revizor.
- b) Začetna stanja – tista stanja na kontih, ki obstajajo na začetku obdobja. Začetna stanja temeljijo na končnih stanjih prejšnjega obdobja ter odsevajo učinke poslov in dogodkov iz prejšnjih obdobj in računovodskih usmeritev, uporabljenih v prejšnjem obdobju. Začetna stanja vključujejo tudi zadeve, ki so obstajale ob začetku obdobja in zahtevajo razkritje, kot so na primer pogojne postavke in obveze.
- c) Prejšnji revizor – revizor iz drugega revizijskega podjetja, ki je revidiral računovodske izkaze organizacije v predhodnem obdobju in ga je nadomestil sedanji revizor.

Zahteve

Revizijski postopki

Začetna stanja

5. Revizor prebere zadnje razpoložljive računovodske izkaze, če obstajajo, in poroči prejšnjega revizorja o njih, če obstaja, da pridobi informacije, ki so pomembne za začetna stanja, vključno z razkritji.
6. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze tekočega obdobja, tako da: (Glej odstavka A1–A2.)
 - a) ugotovi, ali so bila končna stanja prejšnjega obdobja pravilno prenesena v tekoče obdobje, oziroma, ali so bila prilagojena, kjer je to ustrezno,
 - b) ugotovi, ali začetna stanja odražajo uporabo ustreznih računovodskih usmeritev, in
 - c) opravi enega ali več postopkov od naslednjih: (Glej odstavke A3–A7.)
 - i) če so bili računovodski izkazi predhodnega leta revidirani, pregleda delovno gradivo prejšnjega revizorja, da pridobi dokaze glede začetnih stanj,

- ii) ovrednoti, ali revizijski postopki, opravljeni v tekočem obdobju, zagotavljajo dokaze, ki so pomembni za začetna stanja, ali
 - iii) opravi posebne revizijske postopke, da pridobi dokaze glede začetnih stanj.
7. Če revizor pridobi revizijske dokaze, da začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki bi lahko pomembno vplivale na računovodske izkaze tekočega obdobja, izvede take dodatne revizijske postopke, kot je v danih okoliščinah primerno, da določi njihov učinek na računovodske izkaze tekočega obdobja. Če revizor ugotovi, da take napačne navedbe obstajajo v računovodskih izkazih tekočega obdobja, revizor obvesti o napačnih navedbah ustrezno raven posloводства in pristojne za upravljanje v skladu z MSR 450.³

Doslednost računovodskih usmeritev

8. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so bile računovodske usmeritve, ki se izražajo v začetnih stanjih, dosledno uporabljene v računovodskih izkazih tekočega obdobja in ali so bile spremembe v računovodskih usmeritvah pravilno upoštevane in ustrezno predstavljene in razkrite v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Pomembne informacije v poročilu prejšnjega revizorja

9. Če je računovodske izkaze predhodnega obdobja revidiral prejšnji revizor in je bilo mnenje prilagojeno, revizor ovrednoti učinek zadeve, zaradi katere je prišlo do prilagoditve, pri ocenitvi tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih tekočega obdobja v skladu s prenovljenim MSR 315.⁴

³ MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavka 8 in 12.

⁴ MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*.

Revizijski sklepi in poročanje*Začetna stanja*

10. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj, izrazi mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje o računovodskih izkazih, kot je ustrezno v skladu s prenovljenim MSR 705.⁵ (Glej odstavek A8.)
11. Če revizor ugotovi, da začetna stanja vsebujejo napačno navedbo, ki pomembno vpliva na računovodske izkaze tekočega obdobja, in učinek te napačne navedbe ni pravilno upoštevan ali ni ustrezno predstavljen ali razkrit, revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je ustrezno v skladu s prenovljenim MSR 705.

Doslednost računovodskih usmeritev

12. Če revizor ugotovi, da:
 - a. računovodske usmeritve tekočega obdobja niso dosledno uporabljene v zvezi z začetnimi stanji v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja ali
 - b. sprememba v računovodskih usmeritvah ni pravilno upoštevana ali ni ustrezno predstavljena ali razkrita v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja,izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je ustrezno v skladu s prenovljenim MSR 705.

Prilagoditev mnenja v poročilu prejšnjega revizorja

13. Če je mnenje prejšnjega revizorja glede računovodskih izkazov prejšnjega obdobja vsebovalo prilagoditev revizorjevega mnenja, ki še vedno velja in je pomembna za računovodske izkaze tekočega obdobja, revizor prilagodi revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih tekočega obdobja v skladu s prenovljenim MSR 705 in MSR 710. (Glej odstavek A9.)

⁵ MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**Revizijski postopki**

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja (Glej odstavek 6.)

- A1. V javnem sektorju lahko obstajajo zakonske ali regulativne omejitve glede informacij, ki jih sedanji revizor lahko pridobi od prejšnjega revizorja. Če je na primer organizacija javnega sektorja, ki jo je prej revidiral z zakonom določen revizor (na primer glavni revizor ali druga primerno usposobljena oseba, imenovana v njegovem imenu), privatizirana, utegne biti obseg dostopa do delovnega gradiva ali drugih informacij, ki jih z zakonom določen revizor lahko da novo imenovanemu revizorju iz zasebnega sektorja, omejen z zakoni ali drugimi predpisi o varovanju zasebnosti in tajnosti. Kadar je tako obveščanje ovirano, bo morda treba pridobiti revizijske dokaze na drug način; če pa zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ni mogoče dobiti, je treba razmisliti, kako to učinkuje na revizorjevo mnenje.
- A2. Če z zakonom določen revizor odda revizijo organizacije javnega sektorja v izvajanje revizijskemu podjetju zasebnega sektorja in z zakonom določen revizor v ta namen imenuje revizijsko podjetje, ki ni revidiralo računovodskih izkazov subjekta javnega sektorja tudi v predhodnem obdobju, se to za revizorja, določenega z zakonom, običajno ne šteje za spremembo revizorjev. Odvisno od narave dogovora o oddaji posla zunanjemu izvajalcu pa je z vidika revizorja iz zasebnega sektorja tak revizijski posel glede izpolnjevanja revizorjevih nalog mogoče obravnavati kot začetni revizijski posel, in zato zanj velja ta MSR.

Začetna stanja (Glej odstavek 6(c).)

- A3. Vrsta in obseg revizijskih postopkov, potrebnih za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj, sta odvisna od zadev, kot so:
- računovodske usmeritve, po katerih se organizacija ravna;
 - narava saldov na kontih, vrste poslov in razkritja ter tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih tekočega obdobja;

- bistvenost začetnih stanj, ki se nanaša na računovodske izkaze tekočega obdobja;
 - ali so bili računovodski izkazi predhodnega obdobja revidirani, in če so bili, ali je bilo mnenje prejšnjega revizorja prilagojeno.
- A4. Če je računovodske izkaze predhodnega obdobja revidiral prejšnji revizor, lahko revizor morda pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede začetnih stanj s pregledom delovnega gradiva prejšnjega revizorja. Ali tak pregled zagotavlja zadostne in ustrezne revizijske dokaze, je odvisno od strokovne usposobljenosti in neodvisnosti prejšnjega revizorja.
- A5. Medsebojno komuniciranje sedanjega revizorja in prejšnjega revizorja usmerjajo ustrezne etične in strokovne zahteve.
- A6. Za kratkoročna sredstva in obveznosti je nekatere revizijske dokaze o začetnih stanjih mogoče pridobiti v okviru revizijskih postopkov za tekoče obdobje. Izterjava (plačilo) začetnih odprtih terjatev do kupcev (obveznosti do dobaviteljev) v tekočem obdobju bo na primer zagotovila nekaj revizijskih dokazov o njihovem obstoju, pravicah in obveznostih, popolnosti in vrednotenju na začetku obdobja. Pri zalogah pa revizijski postopki tekočega obdobja za ugotavljanje končnega stanja zalog dajejo le malo revizijskih dokazov o obstoječih zalogah na začetku obdobja. Zato utegnejo biti potrebni dodatni revizijski postopki in eno ali več od naslednjih dejanj lahko zagotovi zadostne in ustrezne revizijske dokaze:
- opazovanje fizičnega štetja sedanjih zalog in njegova uskladitev z začetnimi količinami zalog;
 - izvedba revizijskih postopkov za vrednotenje postavk v začetnih zalogah;
 - izvedba revizijskih postopkov, povezanih z bruto dobičkom in časovnim presekom.
- A7. Za dolgoročna sredstva in obveznosti, kot so na primer nepremičnine in oprema, naložbe in dolgoročni dolgovi, je nekaj revizijskih dokazov mogoče pridobiti s proučevanjem računovodskih evidenc in drugih informacij, na katerih temeljijo začetna stanja. V nekaterih primerih revizor lahko pridobi nekatere revizijske dokaze za začetna stanja s

potrditvijo drugih strank, na primer za dolgoročne dolgove in naložbe. V drugih primerih pa bo morda moral revizor izvesti dodatne revizijske postopke.

Revizijski sklepi in poročanje

Začetna stanja (Glej odstavek 10.)

A8. Prenovljeni MSR 705 postavlja zahteve in daje navodila o okoliščinah, katerih posledica je prilagoditev revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih, o vrsti mnenja, ki je v takih okoliščinah ustrezno, in o vsebini revizorjevega poročila, kadar je revizorjevo mnenje prilagojeno. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnega stanja, je posledica tega lahko ena od naslednjih prilagoditev mnenja v revizorjevem poročilu:

- a. mnenje s pridržki ali zavrnitev mnenja, kot je glede na okoliščine ustrezno, ali
- b. če ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom, mnenje, ki vsebuje pridržke, oziroma zavrnitev mnenja za izide poslovanja in denarne tokove, kjer je to ustrezno, in neprilagojeno mnenje glede finančnega položaja.

V Dodatku sta prikazana zgleda revizorjevega poročila.

Prilagoditev mnenja v poročilu prejšnjega revizorja (Glej odstavek 13.)

A9. V nekaterih situacijah se prilagoditev mnenja prejšnjega revizorja morda ne bo nanašala na mnenje o računovodskih izkazih tekočega obdobja in ne bo pomembna zanj. Tak je na primer lahko primer omejitve področja v prejšnjem obdobju, vendar se je zadeva, ki je bila razlog za to omejitev, v tekočem obdobju uredila.

Dodatek

(Glej odstavek A8.)

Zgleda revizorjevih poročil s prilagojenimi mnenji

Opomba: V teh zgledih revizorjevih poročil je v skladu s prenovljenim MSR 700 del *Mnenje* postavljen na prvo mesto, del *Podlaga za mnenje* pa takoj za njim. Prav tako sta prvi in zadnji stavek, ki sta bila vključena v obstoječi del o revizorjevi odgovornosti, zdaj vključena kot sestavini novega dela *Podlaga za mnenje*.

Zgled 1:

Vključene so naslednje okoliščine:

- revizija celote računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine MSR 600⁶ ne velja);
- posloводство organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v MSR 210⁷;
- revizor ni opazoval štetja fizičnih zalog na začetku tekočega obdobja in ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog;
- možni učinki dejstva, da revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog, se štejejo za pomembne, vendar ne za vseobsegajoče dejavnike za poslovni izid in denarne tokove organizacije;⁸

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

⁷ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle.*

⁸ Če so morebitni učinki po revizorjevi presoji pomembni in vseobsegajoči za poslovni izid in denarne tokove organizacije, bi revizor zavrnil, da izrazi mnenje o poslovnem izidu in denarnih tokovih.

- **finančni položaj ob koncu leta je prikazan pošteno;**
- **v dani pravni ureditvi zakon in predpis prepovedujeta, da bi revizor izrazil mnenje s pridržki glede poslovnega izida in denarnih tokov in neprilagojeno mnenje glede finančnega položaja;**
- **ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;**
- **na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;⁹**
- **revizorju ni treba in se ni odločil ključnih revizijskih zadev sporočiti v skladu z MSR 701;¹⁰**
- **revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom poročila in ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;**
- **primerjalni podatki so predstavljeni in računovodske izkaze predhodnega obdobja je revidiral prejšnji revizor. Zakon ali drug predpis revizorju ne prepovedujeta sklicevanja na poročilo prejšnjega revizorja o primerjalnih podatkih, za kar se je revizor tudi odločil;**
- **osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;**
- **revizor nima nobenih drugih obveznosti poročanja, zahtevanih po domači zakonodaji.**

⁹ MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*.

¹⁰ MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov¹¹**Mnenje s pridržki**

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

Po našem mnenju, razen glede morebitnih učinkov zadeve, opisane v delu *Podlaga za mnenje s pridržki* našega poročila, priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) finančni položaj Družbe na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost in denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

Podlaga za mnenje s pridržki

Za revizorje družbe smo bili imenovani 30. junija 20X1 in zato nismo opazovali štetja fizičnih zalog na začetku leta. Prav tako se o količini zaloga na dan 31. decembra 20X0 nismo mogli zadovoljivo prepričati na druge možne načine. Ker začetne zaloge vplivajo na ugotavljanje poslovnega izida in denarnih tokov, nismo mogli ugotoviti, ali bi bile morda potrebne prilagoditve glede dobička za leto poročanja v izkazu vseobsegajočega donosa in čistih denarnih tokov iz poslovanja v izkazu denarnih tokov.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od Družbe in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami.

¹¹ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje s pridržki.

Druga zadeva

Računovodske izkaze Družbe za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X0, je revidiral drug revizor, ki je 31. marca 20X1 izrazil neprilagojeno mnenje o teh izkazih.

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

[Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v prenovljenem MSR 720 – Glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR 720.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze¹²

[Poročanje v skladu z zahtevami prenovljenega MSR 700 – Glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu z zahtevami prenovljenega MSR 700 – Glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določenem pravnem redu.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

¹² V vseh teh zgledih revizorjevih poročil utegne biti potrebno izraze posloводство in odgovorni za upravljanje zamenjati z drugim izrazom, primernim v kontekstu pravnega reda posamezne države.

Zgled 2:

Vključene so naslednja okoliščine:

- revizija celote računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni opazoval štetja fizičnih zalog na začetku tekočega obdobja in ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog;
- možni učinki dejstva, da revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede začetnih stanj zalog se štejejo za pomembne, vendar ne za vseobsegajoče dejavnike za poslovni izid in denarne tokove organizacije;¹³
- finančni položaj ob koncu leta je prikazan pošteno;
- Mnenje, ki vsebuje pridržke glede finančne uspešnosti in denarnih tokov in je neprilagojeno glede finančnega položaja, se v danih okoliščinah šteje za primerno;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s

¹³ Če so morebitni učinki po revizorjevi presoji pomembni in vseobsegajoči za poslovni izid in denarne tokove organizacije, bi revizor zavrnil, da izrazi mnenje o poslovnem izidu in denarnih tokovih.

prenovljenim MSR 570;

- **revizorju ni treba in se tudi sicer ni odločil ključnih revizijskih zadev sporočiti v skladu z MSR 701;**
- **revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;**
- **primerjalni podatki so predstavljeni in računovodske izkaze predhodnega obdobja je revidiral prejšnji revizor. Zakon ali drug predpis revizorju ne prepovedujeta sklicevanja na poročilo prejšnjega revizorja o primerjalnih podatkih, za kar se je revizor tudi odločil;**
- **osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;**
- **revizor nima nobenih drugih obveznosti poročanja, ki jih zahteva domača zakonodaja.**

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov¹⁴

Mnenja

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

¹⁴ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

Mnenje s pridržki o finančni uspešnosti in denarnih tokovih

Razen morebitnih učinkov zadeve, ki je opisana v poročilu v delu *Podlaga za mnenje s pridržki*, priloženi izkaz vseobsegajočega donosa in izkaz denarnih tokov po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljata (ali *sta resničen in pošten prikaz*) finančno uspešnost in denarne tokove Družbe za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X1, v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

Mnenje o finančnem položaju

Po našem mnenju priloženi izkaz finančnega položaja v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavlja (ali *je resničen in pošten prikaz*) finančni položaj Družbe na dan 31. decembra 20X1 v skladu z MSRP.

Podlaga za mnenja, vključno s podlago za mnenje s pridržki o finančni uspešnosti in denarnih tokovih

Za revizorje Družbe smo bili imenovani 30. junija 20X1 in tako nismo opazovali štetja fizičnih zalog na začetku leta. Prav tako se o količini zalog na dan 31. decembra 20X0 nismo mogli zadovoljivo prepričati na druge možne načine. Ker začetne zaloge vplivajo na ugotavljanje poslovnega izida in denarnih tokov, nismo mogli ugotoviti, ali bi bile morda potrebne prilagoditve glede dobička za leto poročanja v izkazu poslovnega izida in čistih denarnih tokov poslovanja v izkazu denarnih tokov.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od Družbe in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše neprilagojeno mnenje o finančnem položaju in za mnenje s pridržki o finančni uspešnosti in denarnih tokovih.

Druga zadeva

Računovodske izkaze Družbe za leto, ki se je končalo 31. decembra 20X0, je revidiral drug revizor, ki je 31. marca 20X1 izrazil neprilagojeno mnenje o teh izkazih.

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

[Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v prenovljenem MSR 720 – Glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR 720.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze¹⁵

[Poročanje v skladu z zahtevami prenovljenega MSR 700 – Glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu z zahtevami prenovljenega MSR 700 – Glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

¹⁵ Ali drugi izrazi, ki so primerni v kontekstu pravnega reda posamezne države.