

Končna objava
Maj 2018

Mednarodni standard revidiranja 706 (prenovljen)

Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja



International Auditing
and Assurance
Standards Board



ODSTAVKI O POUDARJANJU ZADEV IN O DRUGIH ZADEVAH

O IAASB

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

Cilj IAASB je služiti javnemu interesu z razvijanjem visoko kakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov in s pospeševanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil ter tako tudi s povečevanjem kakovosti in skladnosti delovanja v svetovnem okviru ter s krepitvijo javnega zaupanja v poklicno revidiranje in dajanje zagotovil

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

ISA.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

ODSTAVKI O Poudarjanju zadev in o drugih zadevah

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

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

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

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-318-3

IAASB-jev *prenovljen Mednarodni standard revidiranja (MSR) 706, Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v decembru 2016 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo aprila 2018 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 706, Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih*

ODSTAVKI O Poudarjanju zadev in o drugih zadevah

zadevah v poročilu neodvisnega revizorja je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 706, Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 706, Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 706, Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 706 (prenovljen), Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja: *International standard on Auditing (ISA) 706 (Revised), Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report*. ISBN: 978-1-60815-318-3

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

**MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 706
(PRENOVLJEN)**

**ODSTAVKI O POUDARJANJU ZADEV
IN ODSTAVKI O DRUGIH ZADEVAH
V POROČILU NEODVISNEGA
REVIZORJA**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo
15. 12. 2016 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–4
Datum uveljavitve	5
Cilj	6
Opredelitev pojmov	7
Zahteve	
Odstavki o poudarjanju zadev v revizorjevem poročilu	8–9
Odstavki o drugih zadevah v revizorjevem poročilu	10–11
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	12

ODSTAVKI O Poudarjanju Zadev in o Drugih Zadevah

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Razmerje med odstavki o poudarjanju zadev in ključnimi revizijskimi zadevami v revizorjevem poročilu	A1–A3
Okoliščine, v katerih utegne biti odstavek o poudarjanju zadeve potreben	A4–A6
Vključitev odstavka o poudarjanju zadeve v revizorjevo poročilo	A7–A8
Odstavki o drugih zadevah v revizorjevem poročilu	A9–A15
Vključitev odstavkov o poudarjanju zadev in odstavkov o drugih zadevah v revizorjevo poročilo	A16–A17
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	A18
Dodatek 1: Seznam MSR-jev, ki vsebujejo zahteve za odstavke o poudarjanju zadeve	
Dodatek 2: Seznam MSR-jev, ki vsebujejo zahteve za odstavke o drugih zadevah	
Dodatek 3: Zgled revizorjevega poročila, ki vključuje odstavek o ključnih revizijskih zadevah, odstavek o poudarjanju zadeve in odstavek o drugi zadevi	
Dodatek 4: Zgled revizorjevega poročila, ki vsebuje mnenje s pridržki zaradi odstopanja od primernega okvira računovodskega poročanja in vključuje odstavek o poudarjanju zadeve	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 706 (prenovljen) – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja* 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 dodatno obveščanje v revizorjevem poročilu, kadar revizor meni, da je treba:

ODSTAVKI O Poudarjanju zadev in o drugih zadevah

- (a) opozoriti uporabnike na zadevo ali zadeve, predstavljene ali razkrite v računovodskih izkazih, ki so tako pomembne, da so temeljne za razumevanje računovodskih izkazov;
 - (b) opozoriti uporabnike na katerokoli zadevo ali zadeve poleg predstavljenih ali razkritih v računovodskih izkazih, ki so pomembne za razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila.
- 2. MSR 701¹ določa zahteve in daje navodila, kadar revizor določi ključne revizijske zadeve in jih sporoči v poročilu. Kadar vključi v poročilo del o ključnih revizijskih zadevah, ta MSR obravnava razmerje med ključnimi revizijskimi zadevami in vsemi drugimi dodatnimi sporočili v revizorjevem poročilu v skladu s tem MSR-jem. (Glej odstavke A1–A3.)
 - 3. MSR 570 (prenovljen)² in MSR 720 (prenovljen)³ določata zahteve in dajeta navodila o sporočilih v revizorjevem poročilu, ki se nanašajo na delujoče podjetje in druge informacije.
 - 4. Dodatka 1 in 2 navajata MSR-je, ki vsebujejo posebne zahteve, da morajo revizorji v svoje poročilo vključiti odstavke o poudarjanju zadeve ali odstavke o drugih zadevah. V takih okoliščinah veljajo zahteve tega MSR-ja glede oblike odstavkov. (Glej odstavek A4.)

Datum uveljavitve

- 5. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 15. decembra 2016 ali kasneje.

Cilj

- 6. Cilj revizorja, ki je pripravil mnenje o računovodskih izkazih, je po potrebi opozoriti uporabnike z jasnim dodatnim obvestilom v revizorjevem poročilu:

¹ MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja.*

² MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje.*

³ MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami.*

ODSTAVKI O Poudarjanju zadev in o drugih zadevah

- (a) o zadevi, ki je čeprav je ustrezno predstavljena ali razkrita v računovodskih izkazih, tako pomembna, da je temeljna za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov;
- (b) o vsaki drugi zadevi, če je primerno, ki je pomembna za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila.

Opredelitev pojmov

7. V MSR-jih imajo izrazi naslednji pomen:

- (a) Odstavek o poudarjanju zadeve je odstavek, vključen v revizorjevo poročilo, ki opozarja na kakšno zadevo, primerno predstavljeno ali razkrito v računovodskih izkazih, ki je po revizorjevi presoji tako pomembna, da je temeljna za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov.
- (b) Odstavek o drugi zadevi je odstavek, vključen v revizorjevo poročilo, ki se nanaša na zadevo, ki ne spada med tiste, ki so bile predstavljene ali razkrite v računovodskih izkazih, in je po revizorjevi presoji pomembna za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila.

Zahteve

Odstavki o poudarjanju zadev v revizorjevem poročilu

- 8. Če revizor meni, da je treba opozoriti uporabnike na zadevo, predstavljeno ali razkrito v računovodskih izkazih, ki je po revizorjevi presoji tako pomembna, da je temeljna za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov, vključi v revizorjevo poročilo odstavek o poudarjanju zadeve (Glej odstavka A5–A6.):
 - (a) če revizorju zaradi te zadeve ne bi bilo treba spremeniti mnenja v skladu s prenovljenim MSR 705⁴;

⁴ MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

ODSTAVKI O Poudarjanju Zadev in o Drugih Zadevah

- (b) kadar se uporablja MSR 701, zadeva ni opredeljena kot ključna revizijska zadeva, ki jo je treba sporočiti v revizorjevem poročilu. (Glej odstavka A1–A3.)
9. Kadar revizor vključi v svoje poročilo odstavek o poudarjanju zadeve, je njegova dolžnost, da:
- (a) vključi ta odstavek v poseben del poročila z ustreznim naslovom, ki vključuje besede »poudarjanje zadeve«;
 - (b) vključi v odstavek jasen sklic na zadevo, ki jo poudarja, in navede, kje v računovodskih izkazih je mogoče najti razkritja, ki zadevo v celoti opisujejo. Odstavek se sklicuje samo na informacijo, ki je predstavljena ali razkrita v računovodskih izkazih;
 - (c) navede, da zaradi poudarjene zadeve njegovo mnenje ni prilagojeno. (Glej odstavke A7–A8, A16–A17.)

Odstavki o drugih zadevah v revizorjevem poročilu

10. Če revizor meni, da je treba obvestiti o kakšni drugi zadevi, ki ni predstavljena ali razkrita v računovodskih izkazih, je pa po njegovi presoji pomembna za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila, vključi v poročilo odstavek o drugi zadevi:
- (a) če to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom,
 - (b) kadar se uporablja MSR 701, zadeva ni opredeljena kot ključna revizijska zadeva, o kateri je treba obvestiti v revizorjevem poročilu. (Glej odstavke A9–A14.)
11. Kadar revizor vključi v poročilo odstavek o drugi zadevi, ga vključi v posebnem delu poročila z naslovom Druga zadeva ali drugim primernim naslovom. (Glej odstavke A15–A17.)

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

12. Če revizor pričakuje, da bo v revizorjevo poročilo vključil odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi, se s pristojnimi za upravljanje pogovori o tej nameri in o besedilu tega odstavka. (Glej odstavek A18.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Odnos med odstavki o poudarjanju zadeve in ključnimi revizijskimi zadevami v revizorjevem poročilu (Glej odstavka 2, 8(b).)

- A1. Ključne revizijske zadeve so v MSR 701 opredeljene kot zadeve, ki so bile po strokovni presoji revizorja najpomembnejše pri revidiranju računovodskih izkazov za obravnavano obdobje. Ključne revizijske zadeve so izbrane izmed zadev, o katerih se je revizor pogovoril s pristojnimi za upravljanje, in vključujejo pomembne ugotovitve iz revizije računovodskih izkazov za obravnavano obdobje.⁵ Sporočanje ključnih zadev daje predvidenim uporabnikom računovodskih izkazov dodatne informacije, da jim pomaga pri razumevanju zadev, ki so bile po strokovni presoji revizorja pri reviziji najpomembnejše, pomaga pa jim tudi pri poznavanju organizacije in področij bistvene presoje posloводства v revidiranih računovodskih izkazih. Kadar se uporablja MSR 701, uporaba odstavkov o poudarjanju zadeve ni nadomestilo za opis posameznih ključnih revizijskih zadev.
- A2. Zadeve, ki so v skladu z MSR 701 določene kot ključne revizijske zadeve, so po revizorjevi presoji lahko tudi temeljne za razumevanje računovodskih izkazov s strani uporabnikov. V takih primerih želi revizor pri sporočanju neke zadeve kot ključne revizijske zadeve v skladu z MSR 701 to zadevo poudariti ali dodatno opozoriti na njeno sorazmerno pomembnost. Revizor utegne to storiti z izrazitejšo predstavitvijo take zadeve v delu poročila o ključnih revizijskih zadevah (npr. kot prvo zadevo) ali pa z vključitvijo dodatnih informacij v opis ključne revizijske zadeve, da s tem pokaže pomembnost te zadeve za razumevanje računovodskih izkazov s strani uporabnikov.
- A3. Obstaja lahko tudi zadeva, ki ni določena kot ključna revizijska zadeva v skladu z MSR 701 (ker ni zahtevala posebne revizorjeve pozornosti), je pa po revizorjevi presoji temeljna za razumevanje računovodskih izkazov s strani uporabnikov (npr. neki kasnejši dogodek). Če revizor meni, da je uporabnike treba

⁵ MSR 260 (prenovljen) – *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*, odstavek 16.

opozoriti na tako zadevo, jo vključi v odstavek o poudarjanju zadeve v poročilu v skladu s tem MSR-jem.

Okoliščine, v katerih utegne biti potreben odstavek o poudarjanju zadeve (Glej odstavka 4, 8.)

- A4. V Dodatku 1 so navedeni MSR-ji, ki vsebujejo zahteve za odstavke o poudarjanju zadeve v revizorjevem poročilu v določenih okoliščinah. Te okoliščine so med drugim:
- kadar bi bil okvir računovodskega poročanja, predpisan z zakonom ali drugim predpisom, nesprejemljiv, če ne bi bilo dejstva, da je predpisan z zakonom ali drugim predpisom;
 - opozoriti uporabnike, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom za poseben namen;
 - kadar revizor izve za neka dejstva po datumu poročila in zato izda novo ali popravljeno poročilo (tj. kasnejši dogodki)⁶.
- A5. Primeri okoliščin, v katerih revizor lahko meni, da je treba vključiti odstavek o poudarjanju zadeve, so:
- negotovost v zvezi s prihodnjim izidom izjemne pravde ali regulativnega ukrepa;
 - bistven kasnejši dogodek, ki se zgodi med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila⁷;
 - predčasna uporaba (kjer je dovoljena) novega računovodskega standarda, ki pomembno učinkuje na računovodske izkaze;
 - večja katastrofa, ki je imela in ima še vedno velik učinek na finančni položaj organizacije.
- A6. Toda zelo razširjena uporaba odstavka o poudarjanju zadeve lahko zmanjša učinkovitost revizorjevega obveščanja o takih zadevah.

⁶ MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavka 12(b) in 16.

⁷ MSR 560, odstavek 6.

Vključitev odstavka o poudarjanju zadeve v revizorjevo poročilo
(Glej odstavek 9.)

- A7. Vključitev odstavka o poudarjanju zadeve v revizorjevo poročilo ne vpliva na njegovo mnenje. Odstavek o poudarjanju zadeve ni nadomestilo za:
- (a) prilagojeno mnenje v skladu s prenovljenim MSR 705, kadar to zahtevajo okoliščine določenega revizijskega posla;
 - (b) razkritja v računovodskih izkazih, ki jih primeren okvir računovodskega poročanja zahteva od posloводства, ali ki so sicer potrebna za doseg poštene predstavitve;
 - (c) poročanje v skladu s prenovljenim MSR 570⁸, kadar v zvezi z dogodki ali okoliščinami obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
- A8. V odstavkih A16–A17 so dana še dodatna navodila o vključitvi odstavkov o poudarjanju zadev v določenih okoliščinah.

Odstavki o drugih zadevah v revizorjevem poročilu (Glej odstavka 10–11.)

Okoliščine, v katerih utegne biti potreben odstavek o drugi zadevi

Pomembno za uporabnikovo razumevanje revizije

- A9. Prenovljeni MSR 260 zahteva, da revizor komunicira s pristojnimi za upravljanje o načrtovanem obsegu in času revizije, kar vključuje komuniciranje o pomembnih tveganjih, ki jih je prepoznal.⁹ Čeprav so zadeve, povezane z bistvenimi tveganji, lahko opredeljene kot ključne revizijske zadeve, pa druge zadeve v zvezi z načrtovanjem in določanjem obsega (npr. načrtovani obseg revizije ali uporaba pomembnosti v okviru revizije) verjetno ne bodo ključne revizijske zadeve glede na njihovo opredelitev v MSR 701. Vendar pa zakon ali drug predpis lahko zahteva, da revizor sporoča o zadevah, povezanih z načrtovanjem in

⁸ MSR 570 (prenovljen), odstavek 22–23.

⁹ MSR 260 (prenovljen), odstavek 15.

ODSTAVKI O Poudarjanju zadev in o drugih zadevah

določanjem obsega, v revizorjevem poročilu, ali pa revizor lahko meni, da je take zadeve treba sporočiti v odstavku o drugi zadevi.

- A10. V redkih okoliščinah, ko revizor ne more odstopiti od posla, čeprav je možen učinek dejstva, da ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ker je poslovodstvo omejilo področje revizije, vseobsegajoč,¹⁰ revizor lahko meni, da je treba v poročilo vključiti odstavek o drugi zadevi, da pojasni, zakaj ne more odstopiti od posla.

Pomembno za uporabnikovo razumevanje revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila

- A11. Zakon, drug predpis ali splošno sprejeta praksa v posamezni pravni ureditvi lahko od revizorja zahteva ali mu dovoljuje, da predstavi zadeve, ki pojasnjujejo njegovo odgovornost pri revidiranju računovodskih izkazov ali njegovo poročilo o tem. Kadar del poročila z naslovom *Druge zadeve* vključuje več zadev, ki so po njegovi presoji pomembne za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali njegovega poročila, lahko pri tem pomaga uporaba različnih podnaslovov za vsako zadevo posebej.
- A12. Odstavek o drugi zadevi ne obravnava okoliščin, v katerih ima revizor druge obveznosti poročanja, ki so poleg njegove odgovornosti po MSR-jih (glej del *Druge obveznosti poročanja* v prenovljenem MSR 700¹¹), ali kadar je bil naprošen, da izvede določene dodatne postopke in poroča o njih ali da izrazi mnenje o določenih zadevah.

Poročanje o sklopu računovodskih izkazov

- A13. Organizacija lahko pripravi sklop računovodskih izkazov v skladu z okvirom za splošen namen (na primer nacionalni okvir) in drug sklop računovodskih izkazov v skladu z drugim okvirom za splošen namen (na primer Mednarodni standardi računovodskega poročanja) ter najame revizorja, da poroča o

¹⁰ Za razpravo o taki okoliščini glej prenovljeni MSR 705, odstavek 13(b)(ii).

¹¹ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 43–44).

obeh sklopih računovodskih izkazov. Če je revizor določil, da sta okvira v danih okoliščinah sprejemljiva, sme v poročilo vključiti odstavek o drugi zadevi, v katerem se sklicuje na dejstvo, da je drug sklop računovodskih izkazov pripravila ista organizacija v skladu z drugim okvirom za splošen namen in da je revizor izdal poročilo o teh računovodskih izkazih.

Omejitev razdeljevanja ali uporabe revizorjevega poročila

- A14. Računovodski izkazi, pripravljeni za poseben namen, so lahko pripravljeni v skladu z okvirom za splošen namen, ker so predvideni uporabniki določili, da taki računovodski izkazi zadoščajo njihovim potrebam po računovodskih informacijah. Ker je revizorjevo poročilo namenjeno posebnim uporabnikom, lahko revizor oceni, da je v takih okoliščinah treba vključiti odstavek o drugi zadevi z navedbo, da je njegovo poročilo namenjeno izključno samo predvidenim uporabnikom in ga ne bi smeli prejeti drugi, oziroma ga tretje stranke ne bi smele uporabljati.

Vključitev odstavka o drugi zadevi v revizorjevo poročilo

- A15. Vsebina odstavka o drugi zadevi jasno kaže, da ni nobene zahteve, da bi bila taka druga zadeva predstavljena in razkrita v računovodskih izkazih. Odstavek o drugi zadevi ne vsebuje informacij, ki jih revizor ne sme dajati po zakonu, drugem predpisu ali drugem strokovnem standardu, kot so na primer etični standardi v zvezi z zaupnostjo informacij. Odstavek o drugi zadevi prav tako ne vsebuje informacij, ki jih mora dati poslovodstvo.

Vključitev odstavkov o poudarjanju zadeve in odstavkov o drugi zadevi v revizorjevo poročilo (Glej odstavka 9, 11.)

- A16. Vključitev odstavka o poudarjanju zadeve ali odstavka o drugi zadevi v revizorjevo poročilo je odvisna od vrste informacij, ki jih je treba sporočiti, in od njegove presoje glede sorazmerne bistvenosti takih informacij za predvidene uporabnike v primerjavi z drugimi sestavinami, o katerih je treba poročati v skladu s prenovljenim MRS 700. Na primer:

Odstavki o poudarjanju zadev

- Kadar se odstavek o poudarjanju zadeve nanaša na primeren okvir računovodskega poročanja, vključno z okoliščinami, v katerih revizor določi, da okvir računovodskega poročanja, predpisan z zakonom ali drugim predpisom, sicer ne bi bil sprejemljiv¹², lahko revizor oceni, da je treba vključiti ta odstavek takoj za delom *Podlaga za mnenje*, da zagotovi ustrezno povezavo z njegovim mnenjem.
- Kadar je del *Ključne revizijske zadeve* predstavljen v revizorjevem poročilu, je odstavek o poudarjanju zadeve lahko postavljen neposredno pred delom *Ključne revizijske zadeve* ali takoj za njim, in sicer na podlagi revizorjeve presoje glede sorazmerne bistvenosti informacij, vključenih v odstavek o poudarjanju zadeve. Revizor lahko doda k naslovu *Poudarjanje zadeve* tudi besedilo, kot na primer *Poudarjanje zadeve – Kasnejši dogodek*, da odstavek o poudarjanju zadeve loči od posameznih zadev, opisanih v delu *Ključne revizijske zadeve*.

Odstavki o drugih zadevah

- Kadar je v revizorjevem poročilu predstavljen del *Ključne revizijske zadeve* in je potreben še odstavek o poudarjanju druge zadeve, lahko revizor doda k naslovu *Druga zadeva* še dodatno vsebino, kot na primer *Druga zadeva – Obseg revizije*, tako da se odstavek o drugi zadevi loči od posameznih zadev, opisanih v delu *Ključne revizijske zadeve*.
- Kadar je odstavek o drugi zadevi vključen zato, da opozori uporabnike na zadevo v zvezi z drugimi obveznostmi poročanja, obravnavanimi v revizorjevem poročilu, je odstavek lahko vključen v del s podnaslovom *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

¹² Na primer, kot to zahteva MRS 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 19, in prenovljeni MSR 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, odstavek 14.

ODSTAVKI O Poudarjanju zadev in o drugih zadevah

- Kadar pa se odstavek o drugi zadevi nanaša na celotno revizorjevo odgovornost ali je pomemben za uporabnikovo razumevanje revizorjevega poročila, je lahko vključen kot poseben del takoj za poročilom o reviziji računovodskih izkazov in poročilom o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

A17. V Dodatku 3 je prikazan zgled interakcije med delom *Ključne revizijske zadeve*, odstavkom o poudarjanju zadeve in odstavkom o drugi zadevi, kadar so vsi predstavljeni v revizorjevem poročilu. Zgled poročila v Dodatku 4 vključuje odstavek o poudarjanju zadeve v revizorjevem poročilu za nekotirajočo organizacijo in vsebuje mnenje s pridržki, ključne revizijske zadeve pa za to organizacijo niso sporočene.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje (Glej odstavek 12.)

A18. Komuniciranje, zahtevano v odstavku 12, omogoča pristojnim za upravljanje, da se seznani z naravo vsake posebne zadeve, ki jo revizor namerava osvetliti v poročilu, in jim daje priložnost, da po potrebi pridobijo od njega dodatna pojasnila. Kadar se odstavek o drugi zadevi v njegovem poročilu ponavlja v zvezi z določeno zadevo vedno znova tudi ob vsakem naslednjem poslu, lahko revizor odloči, da obveščanja ni treba ponavljati ob vsakem poslu, razen če to ni zahtevano z zakonom ali drugim predpisom.

Dodatek 1

(Glej odstavka 4, A4.)

Seznam MSR-jev, ki vsebujejo zahteve za odstavke o poudarjanju zadeve

V tem dodatku so navedeni odstavki v drugih MSR-jih, ki zahtevajo, da revizor v določenih okoliščinah vključi odstavek o poudarjanju zadeve v poročilo. Ta seznam ni nadomestilo za proučevanje zahtev in z njimi povezano uporabo drugega pojasnjevalnega gradiva v MSR-jih.

- MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 19(b).
- MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavka 12(b) in 16.
- SR 800 (prenovljen) – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, odstavek 14.

Dodatek 2

(Glej odstavek 4.)

Seznam MSR-jev, ki vsebujejo zahteve za odstavke o drugih zadevah

V tem dodatku so navedeni odstavki v drugih MSR-jih, ki zahtevajo, da revizor v določenih okoliščinah vključi odstavek o drugi zadevi v poročilo. Ta seznam pa ni nadomestilo za proučevanje zahtev in z njimi povezano uporabo drugega pojasnjevalnega gradiva v MSR-jih.

- MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavek 12(b) in 16.
- MSR 710 – *Primerjalne informacije – Primerjalni podatki in primerjalni računovodski izkazi*, odstavki 13–14, 16–17 in 19.

Dodatek 3

(Glej odstavek A17.)

Zgled poročila neodvisnega revizorja, ki vsebuje del Ključne revizijske zadeve, odstavka o poudarjanju zadeve in odstavka o drugi zadevi Vključene so naslednje okoliščine:

- revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600¹³ 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 se je odločil za neprilagojeno (»čisto«) mnenje na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov;
- 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;
- med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila je bil v proizvodnih obratih organizacije požar, ki ga je organizacija razkrila kot kasnejši dogodek. Po revizorjevi presoji je zadeva tako pomembna, da je bistvena za razumevanje računovodskih izkazov s strani uporabnikov. Zadeva pa ni zahtevala njegove bistvene pozornosti pri reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje;
- ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega

¹³ MRS 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

poročila in ni ugotovil pomembno napačne navedbe drugih informacij;

- predstavljeni so primerljivi podatki in računovodske izkaze predhodnega obdobja je revidiral prejšnji revizor. Noben zakon ali drug predpis ne prepoveduje revizorju, da bi se skliceval na poročilo prejšnjega revizorja o primerljivih podatkih, zato se je revizor odločil, da bo to storil;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov¹⁴

Revidirali smo priložene 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, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

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

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* tega poročila. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo

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

računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane Družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Poudarjanje zadeve¹⁵

Opozarjamo na Pojasnilo 10 k računovodskim izkazom, v katerem so opisani učinki požara v proizvodnih obratih organizacije. Naše mnenje ni prilagojeno zaradi te zadeve.

Ključne revizijske zadeve

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

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

Druga zadeva

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

Druge informacije [ali drug naslov, če je primeren, 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 izkaze¹⁶

¹⁵ Kot je navedeno v odstavku 16, je odstavek o poudarjanju zadeve lahko postavljen neposredno pred delom *Ključne revizijske zadeve* ali takoj za njim, in sicer na podlagi revizorjeve presoje glede sorazmerne bistvenosti informacij, vključenih v odstavek o poudarjanju zadeve.

¹⁶ V teh zgledih revizorjevih poročil je morda treba nadomestiti pojma posloводство in pristojni za upravljanje z drugim pojmom, ki je ustrezen v pravnem okviru določene države.

ODSTAVKI O POUDARJANJU ZADEV IN O DRUGIH ZADEVAH

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

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim 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.]

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

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

Dodatek 4

(Glej odstavek A8.)

Zgled poročila neodvisnega revizorja, ki vsebuje mnenje s pridržki zaradi odstopanja od primernega okvira računovodskega poročanja in vključuje odstavek o poudarjanju zadeve

Vključene so naslednje okoliščine:

- revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600¹⁷ ne velja);
- poslovodstvo organizacije je pripravilo računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- zaradi odstopanja od primernega okvira računovodskega poročanja je izdano mnenje s pridržki;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da v zvezi z dogodki ali okoliščinami ni pomembne negotovosti, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila je bil v proizvodnih obratih organizacije požar, ki ga je organizacija razkrila kot kasnejši dogodek. Po revizorjevi presoji je zadeva tako pomembna, da je bistvena za razumevanje računovodskih izkazov s strani uporabnikov. Zadeva pa ni zahtevala bistvene revizorjeve pozornosti pri reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje;

¹⁷ MRS 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

- revizor ni dolžan in se tudi sicer ni odločil sporočiti ključnih revizijskih zadev v skladu z MSR 701;
- revizor ni pridobil nobenih drugih informacij pred datumom revizorjevega poročila;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov¹⁸

Mnenje s pridržki

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

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

Podlaga za mnenje s pridržki

Kratkoročni tržni vrednostni papirji Družbe so v izkazu finančnega položaja izkazani po vrednosti xxx. Poslovodstvo teh vrednostnih papirjev ni ovrednotilo po tržni vrednosti, pač pa jih je namesto tega

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

navedlo po nabavni vrednosti, kar predstavlja odstopanje od MSRP-jev. Iz evidenc družbe je razvidno, da bi Družba, če bi poslovodstvo te vrednostne papirje ovrednotilo po tržni vrednosti, imela v izkazu vseobsegajočega donosa za to leto nerealizirano izgubo v višini xxx. Knjigovodska vrednost teh vrednostnih papirjev v izkazu finančnega položaja bi bila na dan 31. decembra 20X1 znižana za enak znesek, davek od dohodka, čisti dobiček in lastniški kapital pa bi bili zato nižji za xxx, xxx in xxx.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* tega poročila. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od revidirane Družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje s pridržki.

Poudarjanje zadeve – učinki požara

Opozarjamo na Pojasnilo 10 k računovodskim izkazom, v katerem so opisani učinki požara v proizvodnih obratih organizacije. Naše mnenje ni prilagojeno zaradi te zadeve.

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze¹⁹

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

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim 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.]

¹⁹ Ali drug izraz, ki je ustrezen v okviru pravne ureditve posamezne države.

ODSTAVKI O Poudarjanju zadev in o drugih zadevah

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]