

Končna objava
Maj 2018

Mednarodni standard revidiranja 705 (prenovljen)

Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja



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 krepitevijo 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.



PRILAGODITVE MNENJA V POROČILU NEODVISNEGA REVIZORJA

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) 705, Prilagoditev mnenja 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

PRILAGODITVE MNENJA V POROČILU NEODVISNEGA REVIZORJA

prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 705, Prilagoditev mnenja 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) 705, Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 705, Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja* © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 705, Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja* © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 705, Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja: *International standard on Auditing (ISA) 705 (Revised), Modifications to the opinion 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 705
(PRENOVLJEN)**

**PRILAGODITEV MNENJA V
POROČILU NEODVISNEGA
REVIZORJA**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Vrste prilagojenega mnenja	2
Datum uveljavitve	3
Cilj	4
Opredelitev pojmov	5
Zahteve	
Okoliščine, v katerih je zahtevana prilagoditev revizorjevega mnenja	6
Določitev vrste prilagoditve revizorjevega mnenja	7–15
Oblika in vsebina revizorjevega poročila, kadar je mnenje prilagojeno.....	16–29

PRILAGODITVE MNENJA V POROČILU NEODVISNEGA REVIZORJA

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	30
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Vrste prilagojenega mnenja	A1
Okoliščine, v katerih je zahtevana prilagoditev revizorjevega mnenja	A2–A12
Določitev vrste prilagoditve revizorjevega mnenja.....	A13–A16
Oblika in vsebina revizorjevega poročila, kadar je mnenje prilagojeno	A17–A26
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	A27
Dodatek: Zgledi revizorjevih poročil s prilagoditvijo mnenja	

<p>Mednarodni standard revidiranja (MSR) 705 (prenovljen) – <i>Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja</i> je treba brati v povezavi z MSR 200 – <i>Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja.</i></p>
--

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost, da izda ustrezno poročilo v okoliščinah, ko revizor pri oblikovanju mnenja v skladu s prenovljenim MSR 700¹ sklene, da je potrebna prilagoditev revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih. Ta MSR obravnava tudi, kakšen je vpliv na obliko in vsebino revizorjevega poročila, kadar revizor izrazi prilagojeno mnenje. V vseh primerih veljajo zahteve iz prenovljenega MSR 700 in v tem standardu niso ponovno navedene, razen kadar niso izrecno obravnavane ali spremenjene z zahtevami tega MSR-ja.

Vrste prilagojenega mnenja

2. Ta MSR vzpostavlja tri vrste prilagojenega mnenja, in sicer mnenje s pridržki, odklonilno mnenje in zavrnitev mnenja. Odločitev, katera vrsta prilagojenega mnenja je primerna, je odvisna od:
 - (a) narave zadeve, ki je razlog za prilagoditev, to je, ali računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačne navedbe, ali če ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, morda vsebujejo pomembno napačne navedbe;
 - (b) revizorjeve presoje o vseobsegajočih učinkih ali morebitnih učinkih zadeve na računovodske izkaze. (Glej odstavek A1.)

Datum uveljavitve

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

¹ MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.*

Cilj

4. Revizorjev cilj je jasno izraziti ustrezno prilagojeno mnenje o računovodskih izkazih, ki je potrebno, kadar:
 - (a) revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da celota računovodskih izkazov ni brez pomembno napačne navedbe;
 - (b) revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za sklep, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe.

Oprelitev pojmov

5. Za namene MSR-ja imata spodnja izraza naslednji pomen:
 - (a) Vseobsegajoč – izraz, ki se uporablja v povezavi z napačnimi navedbami za opisovanje učinkov napačnih navedb na računovodske izkaze ali možnih učinkov morebitnih napačnih navedb na računovodske izkaze, ki niso bile odkrite, ker ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Vseobsegajoči učinki na računovodske izkaze so tisti, ki po revizorjevi presoji:
 - (i) niso omejeni na določene sestavine, konte ali postavke računovodskih izkazov,
 - (ii) če pa so tako omejeni, pomenijo ali bi lahko pomenili znaten del računovodskih izkazov,
 - (iii) so pri razkritjih bistveni za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov.
 - (b) Prilagojeno mnenje – mnenje s pridržki, odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih.

Zahteve

Okoliščine, v katerih je zahtevana prilagoditev revizorjevega mnenja

6. Revizor prilagodi mnenje v svojem poročilu, kadar:
 - (a) na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da celota računovodskih izkazov ni brez pomembno napačne navedbe (Glej odstavke A2–A7.);

- (b) ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za sklep, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe. (Glej odstavke A8–A12.)

Določitev vrste prilagoditve revizorjevega mnenja

Mnenje s pridržki

7. Revizor izrazi mnenje s pridržki, kadar:
 - (a) po pridobitvi zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne, vendar ne vseobsegajoče;
 - (b) ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, vendar sklepa, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko pomembni, vendar ne vseobsegajoči.

Odklonilno mnenje

8. Revizor izrazi odklonilno mnenje, kadar po pridobitvi zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne in vseobsegajoče.

Zavrnitev mnenja

9. Revizor zavrne mnenje, kadar ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, in sklepa, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko pomembni in vseobsegajoči.
10. Revizor zavrne mnenje, kadar v izredno redkih okoliščinah s številnimi negotovostmi ugotovi, da ne glede na to, da je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze za vsako od posamezne negotovosti, ni mogoče izoblikovati mnenja o računovodskih izkazih zaradi morebitnega medsebojnega vplivanja negotovosti in njihovega možnega zbirnega učinka na računovodske izkaze.

Revizor po sprejetju posla zaradi omejitve s strani posloводства ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov

11. Če revizor po sprejetju posla spozna, da je posloводство omejilo področje revizije, zaradi česar meni, da bo verjetno moral izraziti mnenje s pridržki ali zavrniti mnenje o računovodskih izkazih, zahteva, da posloводство tako omejitev odpravi.
12. Če posloводство zavrne odpravo omejitve iz odstavka 11 tega MSR-ja, revizor o zadevi obvesti pristojne za upravljanje, če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije², in odloči, ali je mogoče izvesti druge možne postopke za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.
13. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, določi, kakšne bodo posledice:
 - a) če revizor ugotovi, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko pomembni, vendar ne vseobsegajoči, izda mnenje s pridržki;
 - b) če revizor ugotovi, da bi bili možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko pomembni in vseobsegajoči, tako da mnenje s pridržki ne bi bilo primerno za obveščanje o resnosti stanja:
 - (i) odstopi od revizije, če je to izvedljivo in po ustreznem zakonu ali drugem predpisu mogoče (Glej odstavek A13.),
 - (ii) če odstop od revizije pred izdajo revizorjevega poročila ni izvedljiv ali mogoč, zavrne mnenje o računovodskih izkazih. (Glej odstavek A14.)
14. Če revizor odstopi, kot je navedeno v odstavku 13(b)(i), pred odstopom obvesti pristojne za upravljanje o vseh zadevah glede napačnih navedb, ugotovljenih med revizijo, ki bi bile lahko razlog za prilagoditev mnenja. (Glej odstavek A15.)

² MSR 260 (prenovljen) – *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*, odstavek 13.

Druge presoje v zvezi z odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja

15. Kadar revizor oceni, da je potrebno odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja o celoti računovodskih izkazov, revizorjevo poročilo ne sme hkrati vsebovati neprilagojenega mnenja za isti okvir računovodskega poročanja o posameznem računovodskem izkazu ali o eni ali več posebnih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza. Vključitev takega neprilagojenega mnenja v isto poročilo³ bi bila v teh okoliščinah v nasprotju z revizorjevim odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja o celoti računovodskih izkazov. (Glej odstavek A16.)

Oblika in vsebina revizorjevega poročila, kadar je mnenje prilagojeno

Revizorjevo mnenje

16. Kadar revizor prilagodi mnenje, uporabi za del z mnenjem ustrezen naslov, in sicer *Mnenje s pridržki*, *Odklonilno mnenje* ali *Zavrnitev mnenja*. (Glej odstavke A17–A19.)

Mnenje s pridržki

17. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki zaradi pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, v svojem mnenju navede, da razen glede učinkov zadeve ali zadev, opisanih v delu *Podlaga za mnenje s pridržki*,
 - (a) priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so resničen in pošten prikaz) [...] v skladu s [primernim okvirom računovodskega poročanja], kadar se poroča v skladu z okvirom poštene predstavitve, ali

³ MSR 805 (prenovljen) – *Posebne presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza* obravnava okoliščine, v katerih je revizor najet zato, da izrazi ločeno mnenje o eni ali več posebnih sestavinah, kontih ali postavkah računovodskega izkaza.

- (b) so bili priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s [primernim okvirom računovodskega poročanja], kadar se poroča v skladu z okvirom skladnosti.

Kadar je prilagoditev posledica nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, revizor za prilagojeno mnenje uporabi ustrezno besedilo »razen glede morebitnih učinkov zadev(e) ...« (Glej odstavek A20.)

Odklonilno mnenje

- 18. Kadar revizor izrazi odklonilno mnenje, navede, da po njegovem mnenju zaradi pomembnosti zadeve ali zadev, opisanih v delu *Podlaga za odklonilno mnenje*:
 - (a) računovodski izkazi ne predstavljajo pošteno (ali niso resničen in pošten prikaz) [...] v skladu s [primernim okvirom računovodskega poročanja], kadar se poroča v skladu z okvirom poštene predstavitve, ali
 - (b) računovodski izkazi niso bili v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s [primernim okvirom računovodskega poročanja], kadar se poroča v skladu z okvirom skladnosti.

Zavrnitev mnenja

- 19. Kadar revizor zavrne mnenje zaradi nezmožnosti pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov:
 - (a) navede, da ne izraža mnenja o priloženih računovodskih izkazih,
 - (b) navede, da zaradi pomembnosti zadeve ali zadev, opisanih v delu *Podlaga za zavrnitev mnenja*, ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki bi zagotovili podlago za revizijsko mnenje o računovodskih izkazih,
 - (c) spremeni izjavo, zahtevano v odstavku 24(b) prenovljenega MSR 700, ki navaja, da so bili računovodski izkazi revidirani, tako, da namesto tega navede, da je bil revizor najet za revidiranje računovodskih izkazov.

Podlaga za mnenje

20. Kadar revizor prilagodi mnenje o računovodskih izkazih, poleg posebnih sestavin, ki jih zahteva prenovljeni MSR 700 (Glej odstavek A21.):
 - (a) glede na okoliščine ustrezno spremeni naslov *Podlaga za mnenje*, zahtevan v odstavku 28 prenovljenega MSR 700, v *Podlaga za mnenje s pridržki*, *Podlaga za odklonilno mnenje* ali *Podlaga za zavrnitev mnenja*, in
 - (b) v ta del vključi opis zadeve, zaradi katere je mnenje prilagojeno.
21. Če se pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih nanaša na določen znesek v računovodskih izkazih (kar vključuje tudi količinska razkritja), revizor, če je le izvedljivo, v del *Podlaga za mnenje* vključi opis in količinsko opredelitev finančnih učinkov napačne navedbe. Če finančnih učinkov ni mogoče količinsko opredeliti, revizor v tem delu to tudi navede. (Glej odstavek A22.)
22. Če je v računovodskih izkazih pomembno napačna navedba, ki se nanaša na opisana razkritja, revizor v del *Podlaga za mnenje* vključi pojasnilo, kako so razkritja napačno navedena.
23. Če je v računovodskih izkazih pomembno napačna navedba, ki se nanaša na nerazkritje informacij, ki bi jih bilo treba razkriti, revizor:
 - (a) obravnava tako nerazkritje s pristojnimi za upravljanje,
 - (b) v delu *Podlaga za mnenje* opiše vrsto izpuščene informacije,
 - (c) če ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom, vključi izpuščena razkritja, če je to izvedljivo in je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o izpuščenih informacijah. (Glej odstavek A23.)
24. Če je prilagoditev posledica nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, revizor vključi v del *Podlaga za mnenje* razloge za nezmožnost.
25. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, spremeni izjavo o tem, ali so pridobljeni revizijski dokazi

zadostni in ustrezni za zagotavljanje podlage za njegovo mnenje, zahtevano v odstavku 28(d) prenovljenega MSR 700, tako da po potrebi vključi izraz »s pridržkom« ali izraz »odklonilno.

26. Kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, njegovo poročilo ne sme vključevati sestavin, zahtevanih v odstavkih 28(b) in 28(d) prenovljenega MSR 700. Ti sestavini sta:
 - (a) sklicevanje na del revizorjevega poročila, ki opisuje njegovo odgovornost, in
 - (b) izjava o tem, ali so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni za zagotavljanje podlage za revizorjevo mnenje.
27. Tudi če je revizor izrazil odklonilno mnenje ali je zavrnil mnenje o računovodskih izkazih, v delu *Podlaga za mnenje* opiše razloge za vse druge zadeve, za katere ve, da bi zahtevale prilagoditev mnenja, ter njihove učinke. (Glej odstavek A24.)

Opis revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov, kadar zavrne mnenje o računovodskih izkazih

28. Kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih zaradi nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, spremeni opis svoje odgovornosti, zahtevane v odstavkih 39–41 prenovljenega MSR 700, tako da vključi samo (Glej odstavek A25.):
 - (a) izjavo, da je njegova odgovornost opraviti revizijo računovodskih izkazov organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja in izdati poročilo;
 - (b) izjavo, da zaradi zadeve ali zadev, opisanih v delu *Podlaga za zavrnitev mnenja*, ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za zagotovitev podlage za mnenje o računovodskih izkazih;
 - (c) izjavo o njegovi neodvisnosti in o drugih etičnih odgovornostih, zahtevanih v odstavku 28(c) prenovljenega MSR 700.

Presoje, kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih

29. Kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, njegovo poročilo ne vključuje dela *Ključne revizijske zadeve* v skladu z

MSR 701 ali dela *Druge informacije* v skladu s prenovljenim MSR 720.^{4,5} (Glej odstavek A26.)

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

30. Kadar revizor pričakuje, da bo prilagodil mnenje v poročilu, se s pristojnimi za upravljanje pogovori o okoliščinah, ki so pripeljale do pričakovane prilagoditve, in o besedilu prilagoditve. (Glej odstavek A27.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Vrste prilagojenega mnenja (Glej odstavek 2.)

- A1. Preglednica ponazarja, kako revizorjeva presoja o naravi zadeve, ki je razlog za prilagoditev, in njenih vseobsegajočih ali morebitnih učinkih na računovodske izkaze vpliva na vrsto mnenja, ki ga je treba izraziti.

<i>Narava zadeve, ki je razlog za prilagoditev</i>	<i>Revizorjeva presoja o vseobsegajočih učinkih ali morebitnih učinkih na računovodske izkaze</i>	
	<i>Pomembni, a ne vseobsegajoči</i>	<i>Pomembni in vseobsegajoči</i>
Računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačne navedbe	Mnenje s pridržki	Odklonilno mnenje
Nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze	Mnenje s pridržki	Zavrnitev mnenja

⁴ MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavki 11–13.

⁵ MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami*, odstavek A54.

Okoliščine, v katerih se zahteva prilagoditev revizorjevega mnenja

Vrsta pomembno napačnih navedb (Glej odstavek 6(a).)

- A2. Prenovljeni MSR 700 zahteva, da mora revizor, da lahko oblikuje mnenje o računovodskih izkazih, ugotoviti, ali je pridobil sprejemljivo zagotovilo, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe.⁶ Ta ugotovitev upošteva njegovo ovrednotenje morebitnih nepopravljenih napačnih navedb v računovodskih izkazih v skladu z MSR 450⁷.
- A3. MSR 450 opredeljuje napačno navedbo kot razliko med poročanim zneskom, razvrstitvijo, predstavitevijo ali razkritjem kakšne postavke, o kateri se poroča v računovodskih izkazih, in med zneskom, razvrstitvijo, predstavitevijo ali razkritjem te postavke, kot to zahteva primerni okvir računovodskega poročanja. Pomembno napačna navedba se v računovodskih izkazih lahko pojavi v zvezi z:
- (a) ustreznostjo izbranih računovodskih usmerite
 - (b) uporabo izbranih računovodskih usmeritev,
 - (c) ustreznostjo ali primernostjo razkritij v računovodskih izkazih.

Ustreznost izbranih računovodskih usmeritev

- A4. V zvezi z ustreznostjo računovodskih usmeritev, ki jih je izbralo poslovodstvo, lahko pride do pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih, na primer kadar:
- (a) izbrane računovodske usmeritve niso v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
 - (b) računovodski izkazi ne opisujejo pravilno računovodske usmeritve za neko pomembno postavko v izkazu finančnega položaja, izkazu vseobsegajočega donosa, izkazu gibanja kapitala ali izkazu denarnih tokov;

⁶ Prenovljeni MSR 700, odstavek 11.

⁷ MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 4(a).

(c) računovodski izkazi ne izkazujejo ali razkrivajo poslov in dogodkov, ki so podlaga zanje, tako, da bi dosegli pošteno predstavitev.

A5. Okviri računovodskega poročanja pogosto vsebujejo zahteve za obračunavanje in razkrivanje sprememb v računovodskih usmeritvah. Kadar je organizacija spremenila svoj izbor pomembnih računovodskih usmeritev, lahko pride do pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, če organizacija ne ravna v skladu s temi zahtevami.

Uporaba izbranih računovodskih usmeritev

A6. V zvezi z uporabo izbranih računovodskih usmeritev lahko pride do pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih:

- (a) kadar poslovodstvo izbranih računovodskih usmeritev ni uporabljalo v skladu z okvirom računovodskega poročanja, vključno s primerom, ko poslovodstvo izbranih računovodskih usmeritev ni uporabljalo dosledno med obdobji ali za podobne posle in dogodke (skladnost pri uporabi);
- (b) zaradi načina uporabe izbranih računovodskih usmeritev (kot je na primer nenamerna napaka pri uporabi).

Ustreznost ali primernost razkritij v računovodskih izkazih

A7. V zvezi z ustreznostjo ali primernostjo razkritij v računovodskih izkazih lahko pride do pomembno napačnih navedb računovodskih izkazov, kadar:

- (a) računovodski izkazi ne vključujejo vseh razkritij, zahtevanih s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- (b) razkritja v računovodskih izkazih niso prikazana v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- (c) računovodski izkazi ne zagotavljajo dodatnih razkritij, ki so potrebna, da se doseže poštena predstavitev, in to poleg razkritij, ki jih posebej zahteva primeren okvir računovodskega poročanja.

V odstavku A13a MSR 450 so navedeni nadaljnji primeri pomembno napačnih navedb, ki se lahko pojavijo v opisanih razkritjih.

Vrsta nezmožnosti za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (Glej odstavek 6(b).)

- A8. Revizorjeva nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze (imenovana tudi kot omejitev področja revizije) lahko izhaja iz:
- (a) okoliščin, na katere organizacija ne more vplivati,
 - (b) okoliščin, ki se nanašajo na vrsto ali čas revizorjevega dela,
 - (c) omejitev, ki jih je postavilo poslovodstvo.
- A9. Nezmožnost izvajanja določenih postopkov ne pomeni omejitve področja revizije, če revizor lahko pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze z izvajanjem drugih možnih postopkov. Če to ni mogoče, veljajo zahteve iz odstavkov 7(b) in 9–10, kot je ustrezno. Omejitve s strani poslovodstva imajo lahko še druge posledice za revizijo, na primer za revizorjevo oceno tveganj zaradi prevare in za razmislek o ohranjanju posla.
- A10. Primeri okoliščin, na katere organizacija ne more vplivati, vključujejo primera, ko so bile:
- računovodske evidence organizacije uničene,
 - računovodske evidence bistvenega sestavnega dela za nedoločen čas zasežene s strani državnih organov.
- A11. Primeri okoliščin, ki se nanašajo na vrsto ali čas revizorjevega dela, so med drugim, če:
- se od organizacije zahteva, da uporabi kapitalsko metodo obračunavanja za pridruženo organizacijo in revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o računovodskih informacijah te organizacije, da bi lahko ocenil, ali je bila kapitalska metoda ustrezno uporabljena;
 - je čas revizorjevega imenovanja tak, da revizor ne more opazovati štetja zalog;

- revizor ugotovi, da samo izvajanje postopkov preizkušanja podatkov ne zadošča, kontrole organizacije pa niso uspešne.
- A12. Primeri nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze zaradi omejitve področja revizije, ki jo je uveljavilo poslovodstvo, vključujejo primera, ko:
- poslovodstvo prepreči revizorju opazovanje štetja zalog,
 - poslovodstvo prepreči revizorju, da bi zahteval zunanje potrditve določenih saldov na kontih.

Določitev vrste prilagoditve revizorjevega mnenja

Revizor po sprejetju posla zaradi omejitve s strani poslovodstva ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (Glej odstavka 13(b)(i)–14.)

- A13. Izvedljivost odstopa od revizije je lahko odvisna od stopnje dokončanosti posla v trenutku, ko poslovodstvo omeji področje revizije. Če je revizor tedaj revizijo v bistvenem delu dokončal, se lahko odloči, da pred odstopom zaključi revizijo v možnem obsegu, zavrne mnenje in pojasni omejitev področja v delu *Podlaga za zavrnitev mnenja*.
- A14. V nekaterih okoliščinah odstop od revizije morda ne bo mogoč, če zakon ali drug predpis od revizorja zahteva, da nadaljuje revizijski posel. Tak je lahko primer pri revizorju, ki je imenovan za revizijo računovodskih izkazov organizacij javnega sektorja. Enako je lahko tudi v pravnih ureditvah, kjer je revizor imenovan za revidiranje računovodskih izkazov določenega obdobja ali pa je imenovan za določeno obdobje in mu je prepovedan odstop pred dokončanjem revizije takih računovodskih izkazov ali pred koncem določenega obdobja. Revizor lahko razmisli tudi o tem, da je treba v revizorjevo poročilo vključiti odstavek o drugi zadevi.⁸

⁸ MSR 706 (prenovljen) – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek A10.

- A15. Če revizor sklene, da je odstop od revizije potreben zaradi omejitve področja, utegne obstajati strokovna, zakonska ali regulativna zahteva, da mora o zadevah v zvezi z odstopom od posla obvestiti regulativne organe ali lastnike organizacije.

Druge presoje v zvezi z odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja (Glej odstavek 15.)

- A16. V nadaljevanju sta navedena primera okoliščin poročanja, ki niso v nasprotju z revizorjevim odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja:
- izraženo neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z določenim okvirom računovodskega poročanja, in v istem poročilu izraženo odklonilno mnenje o istih računovodskih izkazih v skladu z drugačnim okvirom računovodskega poročanja;⁹
 - izražena zavrnitev mnenja o poslovnem izidu in denarnih tokovih, kjer je to ustrezno, in neprilagojeno mnenje glede finančnega stanja (Glej MSR 510¹⁰); v tem primeru revizor ni zavrnil mnenja o računovodskih izkazih kot celoti.

Oblika in vsebina revizorjevega poročila, kadar je mnenje prilagojeno

Zgledi revizorjevih poročil (Glej odstavek 16.)

- A17. Zgleda 1 in 2 v Dodatku vsebujeta revizorjevi poročili z mnenjem s pridržki oziroma z odklonilnim mnenjem, ker računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačne navedbe.
- A18. Zgled 3 v Dodatku vsebuje revizorjevo poročilo z mnenjem s pridržki, ker revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Zgled 4 vsebuje zavrnitev mnenja, ker ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o posamezni sestavini računovodskih izkazov. Zgled 5 vsebuje

⁹ Za opis te okoliščine glej odstavek A31 v prenovljenem MSR 700.

¹⁰ MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, odstavek 10.

zavrnitev mnenja, ker ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o več sestavinah računovodskih izkazov. V vsakem od zadnjih dveh primerov so morebitni učinki nezmožnosti pridobitve dokazov na računovodske izkaze pomembni in vseobsegajoči. Dodatki k drugim MSR-jem, ki vključujejo zahteve poročanja, vključno s prenovljenim MSR 570¹¹, prav tako vključujejo zglede revizorjevih poročil s prilagojenim mnenjem.

Revizorjevo mnenje (Glej odstavek 16.)

A19. Vključitev tega naslova uporabniku jasno pove, da je revizorjevo mnenje prilagojeno in nakazuje tudi vrsto prilagoditve.

Mnenje s pridržki (Glej odstavek 17.)

A20. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki, v mnenju ne bi bilo primerno uporabiti izrazov, kot so »s prejšnjim pojasnilom« ali »ob upoštevanju«, ker niso dovolj jasni ali prepričljivi.

Podlaga za mnenje (Glej odstavke 20, 21, 23, 27.)

A21. Skladnost v revizorjevem poročilu pomaga uporabnikom pri razumevanju poročila in prepoznavanju neobičajnih okoliščin, ko se te pojavijo. Zato velja, da četudi popolnoma enako besedilo prilagojenega mnenja in opisa razlogov za prilagoditev morda ne bo mogoče, je skladnost v obliki in vsebini revizorjevega poročila zaželena.

A22. Primer finančnih učinkov pomembno napačnih navedb, ki jih revizor utegne opisati v poročilu v delu *Podlaga za mnenje*, je količinska opredelitev učinkov na davek od dobička, dobiček pred obdavčitvijo, čisti dobiček in lastni kapital, če so zaloge precenjene.

A23. Razkrivanje izpuščenih informacij v delu *Podlaga za mnenje* ne bi bilo izvedljivo, če:

- (a) razkritij ne bi pripravilo poslovodstvo ali če razkritja revizorju niso kako drugače takoj na voljo;

¹¹ MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*.

(b) bi bila razkritja po revizorjevi presoji neprimerno obsežna v primerjavi z njegovim poročilom.

A24. Odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja v zvezi z določeno zadevo, opisano v odstavku o podlagi za mnenje, ne opravičuje opustitve opisa drugih ugotovljenih zadev, ki bi sicer zahtevale prilagoditev revizorjevega mnenja. V takih primerih je razkritje drugih zadev, ki jih je revizor ugotovil, lahko pomembno za uporabnike računovodskih izkazov.

Opis revizorjeve odgovornosti za revizijo računovodskih izkazov, kadar zavrne mnenje o računovodskih izkazih (Glej odstavek 28.)

A25. Kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, so v delu poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov* primernejše izjave, prikazane v zgledih 4–5 Dodatka k temu MSR-ju:

- izjava, zahtevana v odstavku 28(a) prenovljenega MSR 700, dopolnjena z navedbo, da je revizorjeva odgovornost opraviti revizijo računovodskih izkazov organizacije v skladu z MSR-ji;
- izjava o neodvisnosti in drugih etičnih odgovornostih, zahtevana v odstavku 28(a) prenovljenega MSR 700.

Presoje, kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih (Glej odstavek 29.)

A26. Navedba razlogov za revizorjevo nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze v delu njegovega poročila *Podlaga za zavrnitev mnenja* daje uporabnikom koristne informacije pri razumevanju, zakaj je revizor zavril mnenje o računovodskih izkazih, in lahko dodatno varuje pred neprimernim zanašanjem nanje. Vendar pa sporočanje katere koli druge ključne revizijske zadeve, razen zadev, ki so razlog za zavrnitev mnenja, lahko pomeni, da so računovodski izkazi v zvezi s temi zadevami kot celota bolj verodostojni, kot bi bilo v danih okoliščinah primerno, in ne bi bilo v skladu z zavrnitvijo mnenja o računovodskih izkazih kot celoti. Podobno ne bi bilo primerno vključiti dela *Druge informacije* v skladu s prenovljenim MSR 720, ki obravnava revizorjevo upoštevanje skladnosti drugih informacij z računovodskimi

izkazi. Zato odstavek 29 tega MSR-ja prepoveduje, da se v revizorjevo poročilo vključi del *Ključne revizijske zadeve* ali del *Druge informacije*, kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, razen če je revizor na podlagi zakona ali predpisa dolžan sporočiti ključne revizijske zadeve ali poročati o drugih informacijah.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje (Glej odstavek 30.)

A27. Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje o okoliščinah, ki so pripeljale do pričakovane prilagoditve revizorjevega mnenja, in o besedilu prilagoditve omogoča:

- (a) revizorju, da obvesti pristojne za upravljanje o nameravani prilagoditvi ali prilagoditvah in razlogih (ali okoliščinah) za tako prilagoditev ali prilagoditve;
- (b) revizorju, da dobi soglasje pristojnih za upravljanje glede dejstev zadeve ali zadev, ki so razlog za pričakovano prilagoditev oziroma prilagoditve, ali da potrdi zadeve nesoglasja s poslovodstvom kot take;
- (c) pristojnim za upravljanje, da imajo priložnost, kjer je to ustrezno, da dajo revizorju nadaljnje informacije in pojasnila glede zadeve oziroma zadev, ki so razlog za pričakovano prilagoditev ali prilagoditve.

Dodatek

(Glej odstavke A17–A18, A25.)

Zgledi poročil neodvisnega revizorja s prilagoditvijo mnenja

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje mnenje s pridržki zaradi pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje odklonilno mnenje zaradi pomembno napačne navedbe v konsolidiranih računovodskih izkazih.
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje mnenje s pridržki zaradi revizorjeve nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi s tujo pridruženo družbo.
- Zgled 4: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje zavrnitev mnenja zaradi revizorjeve nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o posamezni sestavini konsolidiranih računovodskih izkazov.
- Zgled 5: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje zavrnitev mnenja zaradi revizorjeve nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o več sestavinah računovodskih izkazov.

Zgled 1: Mnenje s pridržki zaradi pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (prenovljeni MSR 600¹² ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla vključujejo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210¹³;
- zaloge so napačno izkazane. Velja, da ima ta napačna navedba pomembne, ne pa vseobsegajoče učinke na računovodske izkaze (tj., mnenje s pridržki je ustrezno);
- 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 pogoji, ki lahko vzbudi bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in zadeva, ki je razlog za mnenje s pridržki o konsolidiranih računovodskih izkazih, vpliva tudi na druge informacije;

¹² MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjevih sestavnih delov).*

¹³ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle.*

- 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 drugim ustreznim naslovnikom]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov¹⁴

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, in pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi, razen glede učinkov zadeve, opisane v delu *Podlaga za mnenje s pridržki* našega poročila, 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

Zaloge Družbe se v izkazu finančnega položaja izkazujejo z vrednostjo xxx. Poslovodstvo ni izkazalo zalog po nižji vrednosti od nabavne in čiste iztržljive, ampak jih je izkazalo samo po nabavni vrednosti, kar pomeni odstopanje od MSRP-jev. Evidence Družbe kažejo, da bi bilo treba, če bi poslovodstvo izkazalo zaloge po nižji od nabavne in čiste iztržljive vrednosti, odpisati vrednost zalog za znesek xxx na njihovo čisto iztržljivo

¹⁴ Podnaslov Poročilo o računovodskih izkazih je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

vrednost. V skladu s tem bi se stroški prodanega blaga povečali za xxx, davek od dobička, čisti dobiček in delničarski kapital pa bi se znižali za xxx, xxx oziroma xxx.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v tem 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 revidirane Družbe v [država] in da smo izpolnili vse druge etične odgovornosti v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše 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 6 v Dodatku 2 prenovljenega MSR 720. Zadnji odstavek dela Druge informacije v Zgledu 6 bi bil prilagojen tako, da bi opisal posebno zadevo, ki je razlog za mnenje s pridržki in vpliva tudi na druge informacije.]

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, zato ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah. Poleg zadeve, ki je opisana v delu *Podlaga za mnenje s pridržki*, smo določili, da so v nadaljevanju opisane ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v našem poročilu.

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 701 – Glej Zgled 1 v prenovljenim MSR 701.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze¹⁵

¹⁵ Ali drug izraz, ki je ustrezen v okviru pravne ureditve posamezne države.

PRILAGODITVE MNENJA V POROČILU NEODVISNEGA REVIZORJA

[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 to poročilo neodvisnega revizorja, je *[ime]*.

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

Zgled 2: Odklonilno mnenje zaradi pomembno napačne navedbe v konsolidiranih računovodskih izkazih

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote konsolidiranih računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri reviziji gre za revizijo skupine organizacije z odvisnimi družbami (MSR 600 velja);
- poslovodstvo pripravi konsolidirane računovodske izkaze organizacije v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR 210;
- konsolidirani računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačne navedbe, ker ena odvisna družba ni bila konsolidirana. Velja, da so učinki te pomembno napačne navedbe na konsolidirane računovodske izkaze vseobsegajoči. Učinki napačne navedbe na konsolidirane računovodske izkaze niso bili opredeljeni, ker to ni bilo izvedljivo (tj., odklonilno mnenje je ustrezno);
- 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 pogoji ni pomembne negotovosti, ki lahko vzbudi bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- MSR 701 velja; vendar je revizor določil, da ni nobenih drugih ključnih revizijskih zadev razen zadeve, ki je opisana v delu *Podlaga za odklonilno mnenje*;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in zadeva, ki je razlog za odklonilno mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih, vpliva tudi na druge informacije;

- osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov;
- poleg revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov¹⁶

Odklonilno mnenje

Revidirali smo konsolidirane računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb (Skupina), ki jih sestavljajo konsolidirani izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1, konsolidirani izkaz vseobsegajočega donosa, konsolidirani izkaz gibanja kapitala in konsolidirani izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, in pojasnila h konsolidiranim računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju priloženi konsolidirani računovodski izkazi zaradi bistvenosti zadeve, opisane v delu *Podlaga za odklonilno mnenje* poročila, ne predstavljajo pošteno (ali *niso resničen in pošten prikaz*) konsolidiranega finančnega položaja Skupine na dan 31. decembra 20X1 ter njene konsolidirane finančne uspešnosti in njenih konsolidiranih denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

Podlaga za odklonilno mnenje

Kot je pojasnjeno v pojasnilu X, družba ni konsolidirala računovodskih izkazov odvisne družbe XYZ, ki jo je prevzela v letu 20X1, ker še ni bila

¹⁶ Podnaslov *Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih* je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

sposobna določiti poštene vrednosti nekaterih pomembnih sredstev in obveznosti odvisne družbe na dan prevzema. Ta naložba je zato obračunana na podlagi nabavne cene. Po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja bi morala Družba to odvisno družbo konsolidirati in obračunati njen nakup po začasnih zneskih. Če bi bila družba XYZ konsolidirana, bi to pomembno vplivalo na mnoge sestavine v priloženih konsolidiranih računovodskih izkazih. Učinki nekonsolidiranja na konsolidirane računovodske izkaze niso opredeljeni.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je podrobneje opisana v tem poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov v [država], potrjujemo, da smo neodvisni od Skupine 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 odklonilno 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 7 v Dodatku 2 prenovljenega MSR 720. Zadnji odstavek dela Druge informacije v Zgledu 7 bi bil prilagojen tako, da bi opisal posebno zadevo, ki je razlog za mnenje s pridržki in vpliva tudi na druge informacije.]

Ključne revizijske zadeve

Poleg zadeve, ki je opisana v delu *Podlaga za odklonilno mnenje*, smo določili, da ni drugih ključnih revizijskih zadev, ki jih je treba sporočiti v poročilu.

Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za konsolidirane računovodske izkaze¹⁷

¹⁷ Ali drug izraz, ki je ustrezen v okviru pravne ureditve posamezne države..

PRILAGODITVE MNENJA V POROČILU NEODVISNEGA REVIZORJA

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

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

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

Zgled 3: Mnenje s pridržki zaradi revizorjeve nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi s tujo pridruženo družbo

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote konsolidiranih računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem gre za revizijo skupine organizacije z odvisnimi družbami (MSR 600 velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla vključujejo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede naložbe v tujo odvisno družbo. Morebitni učinki na konsolidirane računovodske izkaze zaradi nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze veljajo za pomembne, vendar ne vseobsegajoče (tj., mnenje s pridržki je ustrezno);
- 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 pogoji, ki lahko vzbudi bistveni dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in zadeva, ki je razlog za mnenje s pridržki o konsolidiranih računovodskih izkazih, vpliva tudi na druge informacije;
- osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo konsolidiranih

računovodskih izkazov;

- poleg revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov¹⁸

Mnenje s pridržki

Revidirali smo priložene konsolidirane računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb (Skupina), ki vključujejo konsolidirani izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in konsolidirani izkaz vseobsegajočega donosa, konsolidirani izkaz gibanja kapitala in konsolidirani izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila h konsolidiranim računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

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

Podlaga za mnenje s pridržki

Naložba Skupine v tujo pridruženo družbo XYZ, prevzeto med letom in obračunano po kapitalski metodi, se v konsolidiranem izkazu finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1, izkazuje z vrednostjo xxx in delež družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ v višini xxx je vključen v dobiček ABC za tedaj končano leto. Nismo mogli pridobiti zadostnih in

¹⁸ Podnaslov Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

ustreznih revizijskih dokazov o knjigovodski vrednosti naložbe ABC v XYZ na dan 31. decembra 20X1 in deleža ABC v čistem dobičku družbe XYZ za to leto, ker nam ni bil dovoljen dostop do računovodskih informacij, posloводства in revizorjev družbe XYZ. Zato nismo mogli ugotoviti, ali bi bili potrebni kakšni popravki teh zneskov.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je podrobneje opisana v tem poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov v [država], potrjujemo, da smo neodvisni od Skupine 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.

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 6 v Dodatku 2 prenovljenega MSR 720. Zadnji odstavek dela Druge informacije v Zgledu 6 bi bil prilagojen tako, da bi opisal posebno zadevo, ki je razlog za mnenje s pridržki in vpliva tudi na druge informacije.]

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so bile po naši strokovni presoji najbistvenejše pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru revizije konsolidiranih računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja o njih, zato ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah. Poleg zadeve, ki je opisana v delu *Podlaga za odklonilno mnenje*, smo določili, da ni drugih ključnih revizijskih zadev, ki jih je treba sporočiti v tem poročilu.

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

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za konsolidirane računovodske izkaze¹⁹

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

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

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

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

Zgled 4: Zavrnitev mnenja zaradi revizorjeve nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o posamezni sestavini konsolidiranih računovodskih izkazov

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote konsolidiranih računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene vrednosti. Pri tem gre za revizijo skupine organizacije z odvisnimi družbami (MSR 600 velja);
- poslovodstvo pripravi konsolidirane računovodske izkaze organizacije v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla vključujejo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o posamezni sestavini konsolidiranih revizijskih izkazov. To pomeni, da revizor ni mogel pridobiti revizijskih dokazov o računovodskih informacijah naložbe v skupni podvig, ki predstavlja več kot 90 % čistih sredstev organizacije. Velja, da so morebitni učinki na konsolidirane računovodske izkaze zaradi te nezmožnosti pomembni in vseobsegajoči (tj., zavrnitev mnenja je ustrezna);
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;
- osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov;
- zahtevan je bolj omejen opis v delu o revizorjeve odgovornosti;
- poleg revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov²⁰

Zavrnitev mnenja

Naročili so nam revidiranje priloženih konsolidiranih računovodskih izkazov družbe ABC in njenih odvisnih družb (Skupina), ki jih sestavljajo konsolidirani izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in konsolidirani izkaz vseobsegajočega donosa, konsolidirani izkaz gibanja kapitala in konsolidirani izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter pojasnila h konsolidiranim računovodskih izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Ne izražamo mnenja o priloženih konsolidiranih računovodskih izkazih Skupine, ker zaradi bistvenosti zadeve, opisane v delu *Podlaga za zavrnitev mnenja*, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za zagotovitev podlage za revizijsko mnenje o teh konsolidiranih računovodskih izkazih.

Podlaga za zavrnitev mnenja

Naložba Skupine v njen skupni podvig XYZ je v konsolidiranem izkazu o finančnem položaju Skupine izkazana v višini xxx, kar predstavlja več kot 90 % čistih sredstev Skupine na dan 31. decembra 20X1. Nismo imeli dostopa do posloводства in revizorjev družbe XYZ niti do revizijske dokumentacije revizorjev družbe XYZ. Zaradi tega nismo mogli ugotoviti, ali bi bili potrebni kakšni popravki vrednosti sorazmernega deleža Skupine v sredstvih družbe XYZ, ki jo soobvladuje, njenega sorazmernega deleža v obveznostih družbe XYZ, za katere je soodgovorna, njenega sorazmernega deleža v prihodkih in odhodkih družbe XYZ za to leto, in sestavin konsolidiranega izkaza gibanja kapitala in konsolidiranega izkaza denarnega toka.

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za konsolidirane računovodske izkaze²¹

²⁰ Podnaslov Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov

Naša naloga je opraviti revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov Skupine v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja in izdati revizorjevo poročilo. Zaradi zadeve, opisane v delu *Podlaga za zavrnitev mnenja* v našem poročilu, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za zagotovitev podlage za revizijsko mnenje o teh konsolidiranih računovodskih izkazih.

V skladu z etičnimi zahtevami, ki so pomembne za revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo, da nismo odvisni od Skupine in da smo izpolnili vse druge etične odgovornosti v skladu s temi zahtevami.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej Zgled 2 v prenovljenem MSR 700.]

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

²¹ Ali drug izraz, ki je ustrezen v okviru pravne ureditve posamezne države.

Zgled 5: Zavrnitev mnenja zaradi revizorjeve nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o več sestavinah računovodskih izkazov

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene vrednosti. 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 vključujejo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o več sestavinah revizijskih izkazov. To pomeni, da revizor ni mogel pridobiti revizijskih dokazov o zalogah in terjatvah organizacije. Velja, da so morebitni učinki na računovodske izkaze zaradi nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze pomembni in vseobsegajoči;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;
- zahtevan je bolj omejen opis v delu o revizorjevi odgovornosti;
- 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 izkazov²²

Zavrnitev mnenja

Naročili so nam revidiranje računovodskih izkazov družbe ABC (Družba), 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 pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Ne izražamo mnenja o priloženih računovodskih izkazih Družbe. Zaradi bistvenosti zadeve, opisane v delu *Podlaga za zavrnitev mnenja* v našem poročilu, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za zagotovitev podlage za revizijsko mnenje o teh računovodskih izkazih.

Podlaga za zavrnitev mnenja

Za revizorje družbe smo bili imenovani šele po 31. decembru 20X1, zato nismo opazovali štetja zalog na začetku in koncu leta. Tudi na druge možne načine se nismo mogli prepričati o stanju zalog na dan 31. decembra 20X0 in 20X1, ki so v izkazu finančnega položaja izkazane v višini xxx oziroma xxx. Poleg tega je uvedba novega elektronskega sistema spremljanja terjatev do kupcev v septembru 20X1 povzročila številne napake na kontu terjatev. Na dan revizijskega poročila je poslovodstvo še vedno odpravljalo pomanjkljivosti sistema in popravljalo napake. Tudi na druge možne načine nismo mogli potrditi ali preveriti pravilnosti postavke terjatev do kupcev, ki je v izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 31 20X1 vključena s skupnim zneskom xxx. Zaradi teh zadev nismo mogli določiti, ali bi utegnili ugotoviti, da bi bili morda potrebni popravki vrednosti glede evidentiranih in neevidentiranih zalog in

²² Podnaslov Poročilo o računovodskih izkazih je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

terjatev do kupcev v sestavinah izkaza vseobsegajočega donosa (poslovnega izida), izkaza gibanja kapitala in izkaza denarnih tokov.

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze²³

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

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naša naloga je opraviti revizijo računovodskih izkazov Družbe v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja in izdati revizorjevo poročilo. Toda zaradi zadeve, opisane v delu *Podlaga za zavrnitev mnenja* v našem poročilu, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za zagotovitev podlage za revizijsko mnenje o teh računovodskih izkazih.

V skladu z etičnimi zahtevami, ki so pomembne za revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo, da nismo odvisni od Družbe in da smo izpolnili vse druge etične odgovornosti v skladu s temi zahtevami.

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 pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

²³ Ali drug izraz, ki je ustrezen v okviru pravne ureditve posamezne države.