

*Mednarodni standard revidiranja*

---

**MSR 705**

**PRILAGODITVE MNENJA  
V POROČILU  
NEODVISNEGA REVIZORJA**



**International Federation  
of Accountants**

Ta MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 705 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 705 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 705 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

*This ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 705 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 705 is that published by IFAC in the English language.*

English language text of ISA 705 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 705 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

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

**MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 705**

**PRILAGODITVE MNENJA V POROČILU  
NEODVISNEGA REVIZORJA**

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

---

**VSEBINA**

---

|   | Odstavek |
|---|----------|
| <b>Uvod</b>   |          |
| Področje tega MSR   | 1        |
| Vrste prilagojenih mnenj  | 2        |
| Datum uveljavitve   | 3        |
| <b>Cilj</b>   | 4        |
| <b>Opredelitev pojmov</b>   | 5        |
| <b>Zahteve</b>  |          |
| 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 | 16–27    |
| Obveščanje pristojnih za upravljanje                                  | 28       |
| <b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>                         |          |
| Vrste prilagojenih mnenj  | A1       |
|   | 3        |

---

MSR 705      Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja

---

|   |         |
|---|---------|
| Narava pomembno napačnih navedb   | A2–A7   |
| Narava nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze   | A8–A12  |
| Posledica nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze zaradi omejitve s strani posloводства, potem ko je revizor sprejel posel | A13–A15 |
| Drugi premisleki v zvezi z odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja   | A16     |
| Oblika in vsebina revizorjevega poročila, kadar je mnenje prilagojeno   | A17–A24 |
| Obveščanje pristojnih za upravljanje  | A25     |
| Dodatek: Zgledi revizorjevih poročil s prilagoditvami mnenja  |         |

---

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 705 – *Prilagoditve mnenja 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

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost, da izda ustrezno poročilo v okoliščinah, ko revizor pri oblikovanju mnenja v skladu z MSR 700<sup>1</sup> sklene, da je potrebna prilagoditev revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih.

### Vrste prilagojenih mnenj

2. Ta MSR uveljavlja tri vrste prilagojenih mnenj, in sicer mnenje s pridržki, odklonilno mnenje in zavrnitev mnenja. Odločitev, katera vrsta prilagojenega mnenja je primerna, je odvisna od:

---

<sup>1</sup> MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*.

- a) narave zadeve, ki je razlog za prilagoditev, to je, ali so računovodski izkazi pomembno napačni ali, če ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, bi utegnili biti pomembno napačni; in
- b) revizorjeve presoje o vseobsegajočih učinkih ali možnih učinkih zadeve na računovodske izkaze. (Glej odstavek A1.)

### **Datum uveljavitve**

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

### **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, ali
  - b) revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za sklep, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe.

### **Opredelitev pojmov**

- 5. Za namene MSR imata 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 ali
    - iii) so pri razkritjih bistveni za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov.

- b) Prilagojeno mnenje – mnenje s pridržki, odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja.

### **Zahteve**

#### **Okoliščine, v katerih je zahtevana prilagoditev revizorjevega mnenja**

- 6. Revizor prilagodi mnenje v svojem poročilu, kadar:
  - a) revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da celota računovodskih izkazov ni brez pomembno napačne navedbe (Glej odstavke A2–A7.), ali
  - b) revizor 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) revizor, potem ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne, vendar ne vseobsegajoče, ali
  - b) revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, vendar sklepa, da bi možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko bili pomembni, vendar ne vseobsegajoči.

##### *Odklonilno mnenje*

- 8. Revizor izrazi odklonilno mnenje, kadar, potem ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne in vseobsegajoče.

##### *Zavrnitev mnenja*

- 9. Revizor zavrne, da bi izrazil 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, da bi izrazil 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 posameznih negotovosti, ni mogoče izoblikovati mnenja o računovodskih izkazih zaradi morebitnega medsebojnega vplivanja negotovosti in njihovega možnega zbirnega učinka na računovodske izkaze.

*Posledica nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze zaradi omejitve s strani posloводства, potem ko je revizor sprejel posel*

11. Če revizor po sprejetju posla spozna, da je posloводство omejilo področje revizije, zaradi česar revizor ocenjuje, da bo verjetno moral izraziti mnenje s pridržki ali zavrniti mnenje o računovodskih izkazih, revizor zahteva, da posloводство tako omejitev odpravi.
12. Če posloводство zavrne, da bi odpravilo omejitve iz odstavka 11, revizor o zadevi obvesti pristojne za upravljanje, če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v posloводство organizacije,<sup>2</sup> in odloči, ali lahko izvede druge možne postopke, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze.
13. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, določi, kakšne bodo posledice, kot sledi:
  - a) če revizor ugotovi, da bi možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko bili pomembni, vendar ne vseobsegajoči, izda mnenje s pridržki; ali
  - 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 možno (glej odstavka A13–A14.), ali

---

<sup>2</sup> MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje, odstavek 13.

- ii) če odstop od revizije pred izdajo revizorjevega poročila ni izvedljiv ali možen, zavrne, da bi izrazil mnenje o računovodskih izkazih.
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 lahko povzročile prilagoditev mnenja. (Glej odstavek A15.)

*Druge presoje v zvezi z odklonilnim mnenjem ali zavrnitvijo mnenja*

15. Kadar revizor oceni, da je potrebno izraziti odklonilno mnenje ali zavrniti mnenje o celoti računovodskih izkazov, revizorjevo poročilo ne sme hkrati vsebovati neprilagojenega mnenja glede na isti okvir računovodskega poročanja o posameznem računovodskem izkazu ali o eni ali več določenih sestavinah, kontih ali postavkah računovodskega izkaza. Vključitev takega neprilagojenega mnenja v isto poročilo<sup>3</sup> 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**

*Odstavek o osnovi za prilagoditev*

16. Kadar revizor prilagodi mnenje o računovodskih izkazih, revizor poleg posebnih sestavin, zahtevanih po MSR 700, vključi v revizorjevo poročilo še odstavek z opisom zadeve, ki je razlog za prilagoditev. Revizor vključi ta odstavek v revizorjevo poročilo tik pred odstavkom z mnenjem in uporabi naslov »Osnova za mnenje s pridržki«, »Osnova za odklonilno mnenje« ali »Osnova za zavrnitev mnenja«, kot ustreza danim okoliščinam. (Glej odstavek A17.)
17. Če se pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih nanaša na določene zneske v računovodskih izkazih ( vključno

---

<sup>3</sup> MSR 805 – *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.



s količinskimi razkritji), revizor, če je le izvedljivo, v odstavku o osnovi za prilagoditev vključi opis in številčno opredelitev finančnih učinkov napačne navedbe. Če finančnih učinkov ni mogoče številčno opredeliti, revizor to navede v odstavku o osnovi za prilagoditev. (Glej odstavek A18.)

18. Če je v računovodskih izkazih pomembno napačna navedba, ki se nanaša na opisna razkritja, revizor v odstavku o osnovi za prilagoditev vključi pojasnilo, kako so razkritja napačno navedena.
19. 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 odstavku o osnovi za prilagoditev opiše vrsto izpuščene informacije, in
  - c) če ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom, vključi izpuščena razkritja, če je to izvedljivo in je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o izpuščenih informacijah. (Glej odstavek A19.)
20. Če je prilagoditev posledica nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, revizor vključi v odstavku o osnovi za prilagoditev razloge za tako nezmožnost.
21. Tudi če je revizor izrazil odklonilno mnenje ali je zavrnil, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih, revizor v odstavku o osnovi za prilagoditev opiše razloge za vse druge zadeve, za katere ve, da bi zahtevale prilagoditev mnenja, ter njihove učinke. (Glej odstavek A20.)

#### *Odstavek z mnenjem*

22. Kadar revizor prilagodi revizijsko mnenje, uporabi za odstavek z mnenjem naslov »Mnenje s pridržki«, »Odklonilno mnenje«, ali »Zavrnitev mnenja«, kot ustreza danim okoliščinam. (Glej odstavke A21, A23–A24.)
23. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki zaradi pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, v odstavku z mnenjem navede, da po revizorjevem mnenju razen glede učinkov zadeve (zadev), opisane (opisanih) v odstavku o osnovi za mnenje s pridržki,

- a) računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so resničen in pošten prikaz) v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, kadar poroča v skladu z okvirom poštene predstavitve; ali
- b) so bili računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, kadar 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 možnih učinkov zadeve (zadev) ...« (Glej odstavek A22.)

- 24. Kadar revizor izrazi odklonilno mnenje, v odstavku z mnenjem navede, da po revizorjevem mnenju zaradi pomembnosti zadeve ali zadev, opisanih v odstavku o osnovi za odklonilno mnenje,
  - a) računovodski izkazi ne predstavljajo pošteno (ali niso resničen in pošten prikaz) v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, kadar poroča v skladu z okvirom poštene predstavitve; ali
  - b) računovodski izkazi niso bili v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, kadar poroča v skladu z okvirom skladnosti.
- 25. Kadar revizor zavrne, da bi izrazil mnenje, ker ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, v odstavku z mnenjem navede, da:
  - a) zaradi bistvenosti zadeve ali zadev, opisanih v odstavku o osnovi za zavrnitev mnenja, revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot osnove za revizijsko mnenje, in zato
  - b) revizor ne izraža mnenja o računovodskih izkazih.

*Opis revizorjeve odgovornosti, kadar revizor izrazi mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje*

- 26. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje, dopolni opis revizorjeve odgovornosti z navedbo, da revizor verjame, da so revizijski dokazi, ki jih je pridobil, zadostni in ustrezni kot osnova za revizorjevo prilagojeno revizijsko mnenje.

*Opis revizorjeve odgovornosti, kadar revizor zavrne, da bi izazil mnenje*

27. Kadar revizor zavrne, da bi izrazil mnenje, ker ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, popravi uvodni odstavek revizorjevega poročila z navedbo, da je revizor sprejel posel revidiranja računovodskih izkazov. Revizor popravi tudi opis revizorjeve odgovornosti in opis področja revizije, tako da navede samo: »Naša odgovornost je izraziti mnenje o računovodskih izkazih na podlagi revizije, opravljene v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zaradi zadeve (zadev), opisane (opisanih) v odstavku o osnovi za zavrnitev mnenja, pa nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot osnove za revizijsko mnenje.«

### **Obveščanje pristojnih za upravljanje**

28. Kadar revizor pričakuje, da bo prilagodil mnenje v revizorjevem poročilu, obvesti pristojne za upravljanje o okoliščinah, ki so pripeljale do pričakovane prilagoditve in o predlaganem besedilu prilagoditve. (Glej odstavek A25.)

\*\*\*

### **Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**

#### **Vrste prilagojenih mnenj** (Glej odstavek 2.)

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

| <i>Narava zadeve, ki povzroča prilagoditev</i>              | <i>Revizorjeva presoja o vseobsegajočih ali možnih učinkih na računovodske izkaze</i> |                                  |
|---|---|----------------------------------|
|   | <i>Pomembni, a ne vseobsegajoči</i>   | <i>Pomembni in vseobsegajoči</i> |
| Računovodski izkazi so pomembno napačni                     | Mnenje s pridržki   | Odklonilno mnenje                |
| Nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze | Mnenje s pridržki   | Zavrnitev mnenja                 |

**Narava pomembno napačnih navedb** (Glej odstavek 6(a).)

- A2. 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 napačnih navedb.<sup>4</sup> Ta ugotovitev upošteva revizorjevo ovrednotenje morebitnih nepopravljenih napačnih navedb v računovodskih izkazih v skladu z MSR 450.<sup>5</sup>
- A3. MSR 450 opredeljuje napačno navedbo kot razliko med zneskom, razvrstitvijo, predstavitevjo ali razkritjem kake postavke, o kateri se poroča v računovodskih izkazih, in med zneskom, razvrstitvijo, predstavitevjo ali razkritjem te postavke, kot to zahteva primerni okvir računovodskega poročanja. Torej se pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih lahko pojavi v zvezi z:
- ustreznostjo izbranih računovodskih usmeritev,
  - uporabo izbranih računovodskih usmeritev ali
  - ustreznostjo ali primernostjo razkritij v računovodskih izkazih.

<sup>4</sup> MSR 700, odstavek 11.

<sup>5</sup> MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 4(a).

*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, kadar:
- a) izbrane računovodske usmeritve niso v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja ali
  - b) računovodski izkazi, vključno z ustreznimi pojasnili, ne izkazujejo poslov in dogodkov, ki so osnova zanje, na način, s katerim 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 bistvenih 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 (doslednost pri uporabi); ali
  - 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 v računovodskih izkazih, 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 ali
- c) računovodski izkazi ne zagotavljajo razkritij, ki so potrebna, da se doseže poštena predstavitev.

**Narava nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze** (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, ali
  - 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) oziroma 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, vključujejo primere, ko:
- je organizacija dolžna uporabiti 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.

**Posledica nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze zaradi omejitve s strani poslovodstva, potem ko je revizor sprejel posel (Glej odstavka 13(b)–14.)**

- A13. Izvedljivost odstopa od revizije je lahko odvisna od stopnje dokončanosti posla v času, 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, da bi izrazil mnenje in pojasni omejitev področja v odstavku o osnovi za zavrnitev mnenja.
- A14. V nekaterih okoliščinah odstop od revizije morda ne bo možen, 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 v revizorjevo poročilo treba vključiti odstavek o drugi zadevi.<sup>6</sup>
- A15. Če revizor sklene, da je odstop od revizije potreben zaradi omejitve področja, utegne obstajati strokovna, zakonska ali regulativna zahteva, da mora revizor o zadevah v zvezi z

---

<sup>6</sup> MSR 706 – Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja, odstavek A5.

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;<sup>7</sup>
- izražena zavrnitev mnenja o poslovnem izidu in denarnih tokovih, kjer je to ustrezno, in neprilagojeno mnenje glede finančnega položaja (glej MSR 510<sup>8</sup>); v tem primeru revizor ni zavrnil, da bi izrazil mnenje (zavrnitev mnenja) o računovodskih izkazih kot celoti.

**Oblika in vsebina revizorjevega poročila, kadar je mnenje prilagojeno**

*Odstavek o osnovi za prilagoditev* (Glej odstavke 16–17, 19 in 21.)

- A17. Doslednost v revizorjevem poročilu pomaga uporabnikom pri razumevanju poročila in prepoznavanju neobičajnih okoliščin, ko se te pojavijo. Zato velja, da čeprav popolnoma enako besedilo prilagojenega mnenja in opisa osnove za prilagoditev morda ne bo mogoče, je doslednost v obliki in vsebini revizorjevega poročila zaželena.
- A18. Primer finančnih učinkov pomembno napačnih navedb, ki jih revizor utegne opisati v odstavku o osnovi za prilagoditev v revizorjevem poročilu, je številčna opredelitev učinkov na davek od dobička, dobiček pred obdavčitvijo, čisti dobiček in kapital, če so zaloge precenjene.

<sup>7</sup> Za opis te okoliščine glej MSR 700, odstavek A32.

<sup>8</sup> MSR 510 – *Začetni revizijski posli – Začetna stanja*, odstavek 10.



- A19. Razkrivanje izpuščenih informacij v odstavku o osnovi za prilagoditev ne bi bilo izvedljivo, če:
- a) razkritij ne bi pripravilo poslovodstvo ali če razkritja revizorju niso kako drugače takoj na voljo, ali
  - b) bi bila razkritja po revizorjevi presoji neprimerno obsežna glede na revizorjevo poročilo.
- A20. Odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja v zvezi z določeno zadevo, opisano v odstavku o osnovi za pridržke, ni opravičilo za opustitev opisa drugih ugotovljenih zadev, ki bi sicer zahtevale prilagoditev revizorjevega mnenja. V takih primerih je razkritje takih drugih zadev, ki jih je revizor ugotovil, lahko pomembno za uporabnike računovodskih izkazov.

*Odstavek z mnenjem (Glej odstavka 22–23.)*

- A21. Vključitev naslova tega odstavka uporabniku jasno pove, da je revizorjevo mnenje prilagojeno, nakazuje pa tudi vrsto prilagoditve.
- A22. Kadar revizor izrazi mnenje s pridržki, v odstavku z mnenjem ne bi bilo primerno uporabiti izrazov, kot so »s prejšnjim pojasnilom« ali »ob upoštevanju«, ker niso dovolj jasni ali prepričljivi.

*Zgledi revizorjevih poročil*

- A23. Zgleda 1 in 2 v Dodatku vsebujeta revizorjevi poročili z mnenjem s pridržki oziroma z odklonilnim mnenjem, ker so računovodski izkazi pomembno napačni.
- A24. 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 zavrnitev mnenja, ker ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o več sestavinah računovodskih izkazov. V vsakem od zadnjih dveh primerov so možni učinki nezmožnosti pridobitve dokazov na računovodske izkaze pomembni in vseobsegajoči.

**Obveščanje pristojnih za upravljanje** (Glej odstavek 28.)

A25. Obveščanje pristojnih za upravljanje o okoliščinah, ki so pripeljale do pričakovane prilagoditve revizorjevega mnenja, in o predlaganem 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 povzročajo pričakovano prilagoditev oziroma prilagoditve, ali da potrdi zadevo ali zadeve kot take, v zvezi s katerimi ni soglasja s poslovodstvom; in
- c) pristojnim za upravljanje, da imajo priložnost, kjer je to ustrezno, da zagotovijo revizorju nadaljnje informacije in pojasnila glede zadeve ali zadev, ki povzročajo pričakovano prilagoditev ali prilagoditve.

**Dodatek**

(Glej odstavka A23–A24.)

**Zgledi revizorjevih poročil s prilagoditvami 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 računovodskih izkazih.
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje mnenje s pridržki zaradi revizorjeve nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze.
- Zgled 4: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje zavrnitev mnenja zaradi revizorjeve nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o posamezni sestavini računovodskih izkazov.
- Zgled 5: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje zavrnitev mnenja zaradi revizorjeve nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o več sestavinah računovodskih izkazov.

**Zgled 1:**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- revizija celote računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;<sup>9</sup>
- zaloge so napačno izkazane, kar ima domnevno pomembne, ne pa vseobsegajočih učinkov na računovodske izkaze;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o računovodskih izkazih<sup>10</sup>**

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

***Odgovornost poslovodstva<sup>11</sup> za računovodske izkaze***

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi

<sup>9</sup> MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*.

<sup>10</sup> Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

<sup>11</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

računovodskega poročanja<sup>12</sup> in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

#### *Revizorjeva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi naše revizije. Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim predstavljanjem<sup>13</sup> računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.<sup>14</sup> Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

---

<sup>12</sup> Kjer je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ...«

<sup>13</sup> V primeru iz opombe 12 se besedilo lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

<sup>14</sup> V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.« V primeru iz opombe 12 se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje s pridržki.

*Osnova za mnenje s pridržki*

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

*Mnenje s pridržki*

Razen glede učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, računovodski izkazi po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali *so resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njen (*njenega*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

**Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah**

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

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

**Zgled 2:**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- revizija konsolidiranih računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo obvladujoče družbe v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- pogoji revizijskega posla vključujejo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- računovodski izkazi so pomembno napačni, ker ena od odvisnih družb ni vključena v konsolidacijo, kar ima domnevno vseobsegajoče učinke na računovodske izkaze; učinki napačne navedbe na računovodske izkaze niso bili opredeljeni, ker to ni bilo izvedljivo;
- poleg revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih<sup>15</sup>**

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb, ki vključujejo konsolidirano bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter konsolidiran izkaz poslovnega izida, izkaz sprememb kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

<sup>15</sup> Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

*Odgovornost posloводства<sup>16</sup> za konsolidirane računovodske izkaze*

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja<sup>17</sup> in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

*Revizorjeva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh konsolidiranih računovodskih izkazih na podlagi naše revizije. Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da konsolidirani računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v konsolidiranih računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v konsolidiranih računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim predstavljanjem<sup>18</sup> konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.<sup>19</sup> Revizija

<sup>16</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

<sup>17</sup> Kjer je posloводство odgovorno za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ...«

<sup>18</sup> V primeru iz opombe 17 se besedilo lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

<sup>19</sup> V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim in poštenim



vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve konsolidiranih računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše odklonilno revizijsko mnenje.

#### *Osnova za odklonilno mnenje*

Kot je pojasnjeno v pojasnilu X, družba ni vključila v konsolidacijo računovodskih izkazov odvisne družbe XYZ, ki jo je prevzela v letu 20X1, ker še ni bila sposobna določiti poštene vrednosti nekaterih pomembnih sredstev in obveznosti odvisne družbe na dan prevzema. Ta naložba je zato obračunana na podlagi nabavne vrednosti. Po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja bi morala biti odvisna družba vključena v konsolidacijo, ker jo nadzoruje obvladujoča družba. Če bi bila XYZ vključena v konsolidacijo, bi to pomembno vplivalo na mnoge sestavine v priloženih računovodskih izkazih. Učinki izključitve odvisne družbe iz konsolidacije na konsolidirane računovodske izkaze niso opredeljeni.

#### *Odklonilno mnenje*

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

#### **Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah**

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

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

---

predstavljanjem konsolidiranih računovodskih izkazov, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.« V primeru iz opombe 17 se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

**Zgled 3:**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- revizija celote računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede naložbe v tujo odvisno družbo; možni učinki na računovodske izkaze zaradi nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze so domnevno pomembni, vendar ne vseobsegajoči;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o računovodskih izkazih<sup>20</sup>**

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

---

<sup>20</sup> Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

*Odgovornost posloводства<sup>21</sup> za računovodske izkaze*

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja<sup>22</sup> in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

*Revizorjeva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi naše revizije. Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem<sup>23</sup> računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.<sup>24</sup> Revizija vključuje tudi ovrednotenje

<sup>21</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

<sup>22</sup> Kjer je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ...«

<sup>23</sup> V primeru iz opombe 22, se besedilo lahko glasi: »Pri tem ocenjevanju tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

<sup>24</sup> V okoliščinah, ko je revizor v povezavi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za izražanje mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja, se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne

ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje s pridržki.

*Osnova za mnenje s pridržki*

Naložba družbe ABC v tujo pridruženo družbo XYZ, prevzeto med letom in obračunano po kapitalski metodi, je v bilanci stanja na dan 31. decembra 20X1 izkazana v vrednosti xxx in delež družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ v znesku xxx je vključen v dobiček ABC za tedaj končano leto. Nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o knjigovodski vrednosti naložbe ABC v XYZ na dan 31. decembra 20X1 in deleža ABC v čistem dobičku 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.

*Mnenje s pridržki*

Razen glede možnih učinkov zadeve, opisane v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, računovodski izkazi po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali *so resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njen (*njenega*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

**Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah**

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

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

---

revizijske postopke.« V primeru iz opombe 22 se ta stavek lahko glasi: »Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem računovodskih izkazov organizacije, ki so resničen in pošten prikaz, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

**Zgled 4:**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- revizija celote računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o posamezni sestavini računovodskih izkazov, kar v tem primeru pomeni, da ni mogel pridobiti revizijskih dokazov o računovodskih informacijah naložbe v skupni podvig, ki predstavlja več kot 90 % neto sredstev družbe; možni učinki nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze na računovodske izkaze so domnevno pomembni in vseobsegajoči;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o računovodskih izkazih<sup>25</sup>**

Sprejeli smo posel revidiranja priloženih računovodskih izkazov družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

<sup>25</sup> Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

*Odgovornost posloводства<sup>26</sup> za računovodske izkaze*

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja<sup>27</sup> in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

*Revizorjeva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi revizije, opravljene v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zaradi zadeve, opisane v odstavku *Osnova za zavrnitev mnenja*, pa nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot osnove za revizijsko mnenje.

*Osnova za zavrnitev mnenja*

Naložba družbe v njen skupni podvig XYZ (v državi X) je v bilanci stanja družbe izkazana v vrednosti xxx, kar predstavlja več kot 90 % neto sredstev družbe na dan 31. decembra 20X1. Ni nam bil dovoljen dostop 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 družbe v sredstvih družbe XYZ, ki jo soobvladuje, njenega sorazmernega deleža v obveznostih družbe XYZ, za katere je soodgovorna, njenega sorazmernega deleža v dobičku in odhodkih družbe XYZ za to leto, in sestavin izkaza sprememb kapitala in izkaza denarnih tokov.

*Zavrnitev mnenja*

Zaradi bistvenosti zadeve, opisane v odstavku *Osnova za zavrnitev mnenja*, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih

---

<sup>26</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

<sup>27</sup> Kadar je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ...«

dokazov kot osnove za revizijsko mnenje. Zato ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih.

**Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah**

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

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

**Zgled 5:**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- revizija celote računovodskih izkazov za splošen namen, ki jih je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o več sestavinah računovodskih izkazov, kar v tem primeru pomeni, da ni mogel pridobiti revizijskih dokazov o zalogah organizacije in njenih terjatvah do kupcev; morebitni učinki nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze na računovodske izkaze so domnevno pomembni in vseobsegajoči;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o računovodskih izkazih<sup>28</sup>**

Sprejeli smo posel revidiranja priloženih računovodskih izkazov družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz poslovnega izida, izkaz sprememb kapitala in izkaz denarnih tokov za

---

<sup>28</sup> Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.



tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

*Odgovornost posloводства<sup>29</sup> za računovodske izkaze*

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja<sup>30</sup> in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

*Revizorjeva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi revizije, opravljene v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zaradi zadev, opisanih v odstavku *Osnova za zavrnitev mnenja*, pa nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot osnove za revizijsko mnenje.

*Osnova za zavrnitev mnenja*

Za revizorje družbe smo bili imenovani šele po 31. decembru 20X1 in zato nismo opazovali štetja zalog na začetku in koncu leta. Tudi na druge možne načine se nismo mogli prepričati o količinskem stanju zalog na dan 31. decembra 20X0 in 20X1, ki so bile v bilanci stanja izkazane v vrednosti xxx oziroma xxx. Poleg tega je uvedba novega elektronskega sistema spremljanja terjatev do kupcev v septembru 20X1 povzročila številne napake pri terjatvah dokupcev. Na dan našega revizijskega poročila je posloводство še vedno odpravljalo pomanjkljivosti sistema in popravljalo napake. Tudi na druge možne načine nismo mogli potrditi ali preveriti pravilnosti zneska terjatev do kupcev, ki je vključen v bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 v velikosti xxx. Zaradi teh zadev nismo mogli ugotoviti, ali bi bili potrebni kakršnikoli popravki evidentiranih in neevidentiranih zalog in terjatev do kupcev ter sestavin izkaza uspeha, izkaza sprememb kapitala in izkaza denarnih tokov.

<sup>29</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

<sup>30</sup> Kadar je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Posloводство je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ...«

*Zavrnitev mnenja*

Zaradi bistvenosti zadev, opisanih v odstavku *Osnova za zavrnitev mnenja*, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot osnove za revizijsko mnenje. Zato ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih.

**Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah**

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

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]