

Odbor za  
mednarodne  
standarde  
revidiranja in  
dajanja zagotovil

**MSR 700**  
December 2009

*Mednarodni standard revidiranja*

---

**MSR 700**

**OBLIKOVANJE MNENJA  
IN POROČANJE  
O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**



**International Federation  
of Accountants**

## Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih MSR 700

Ta MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, 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 700 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 700 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 700 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 700, *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*, 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 700 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 700 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 700 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 700 © 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 700**

**OBLIKOVANJE MNENJA IN POROČANJE  
O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**

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

**VSEBINA**

---

	Odstavek
<b>Uvod</b>	
Področje tega MSR	1–4
Datum uveljavitve	5
<b>Cilji</b>	6
<b>Opredelitev pojmov</b>	7–9
<b>Zahteve</b>	
Oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih	10–15
Oblika mnenja	16–19
Revizorjevo poročilo	20–45
Dodatne informacije, predstavljene skupaj z računovodskimi izkazi	46–47
<b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>	
Kakovostni vidiki računovodskih postopkov v organizaciji	A1–A3
Razkritje vpliva pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih sporočajo računovodski izkazi	A4
Opis primernega okvira računovodskega poročanja	A5–A10
Oblika mnenja	A11–A12

Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih	MSR 700
Revizorjevo poročilo	A13–A44
Dodatne informacije, predstavljene skupaj z računovodskimi izkazi	A45–A51
Dodatek: Zgledi revizorjevih poročil o računovodskih izkazih	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih* 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 oblikuje mnenje o računovodskih izkazih. Prav tako obravnava tudi obliko in vsebino revizorjevega poročila kot izid revizije računovodskih izkazov.
2. MSR 705<sup>1</sup> in MSR 706<sup>2</sup> obravnavata učinke na obliko in vsebino revizorjevega poročila, kadar revizor izrazi prilagojeno mnenje ali vključi odstavek o poudarjanju zadeve ali odstavek o drugi zadevi v svoje poročilo.
3. Ta MSR je napisan v kontekstu celote računovodskih izkazov za splošni namen. MSR 800<sup>3</sup> obravnava posebne presoje, če so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen. MSR 805<sup>4</sup> obravnava posebne presoje v zvezi z revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza.
4. Ta MSR podpira skladnost v revizorjevem poročilu. Če je bila revizija opravljena v skladu z MSR, skladnost revizorjevega

<sup>1</sup> MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

<sup>2</sup> MSR 706 – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja*.

<sup>3</sup> MSR 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*.

<sup>4</sup> MSR 805 – *Posebne presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza*.

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

poročila povečuje zaupanje v svetovni trg, ker omogoča hitrejše prepoznavanje tistih revizij, ki so bile opravljene v skladu s svetovno priznanimi standardi. Pomaga tudi širiti razumevanje uporabnikov in prepoznavanje nenavadnih okoliščin, kadar se pojavijo.

### **Datum uveljavitve**

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

### **Cilji**

6. Revizorjeva cilja sta:
  - a) oblikovati mnenje o računovodskih izkazih na podlagi ovrednotenja ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov in
  - b) jasno izraziti to mnenje v pisnem poročilu, v katerem je opisana tudi osnova za to mnenje.

### **Opredelitev pojmov**

7. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
  - a) Računovodski izkazi za splošen namen – računovodski izkazi, ki so pripravljene v skladu z okvirom računovodskega poročanja za splošen namen.
  - b) Okvir za splošen namen – okvir računovodskega poročanja, namenjen izpolnjevanju skupnih potreb po računovodskih informacijah širokega kroga uporabnikov. Okvir računovodskega poročanja je lahko okvir poštene predstavitve ali okvir skladnosti.

»Okvir poštene predstavitve« je izraz, ki se uporablja za okvir računovodskega poročanja, ki zahteva ravnanje v skladu z zahtevami iz tega okvira in

    - i) izrecno ali posredno potrjuje, da utegne biti za pošteno predstavitev računovodskih izkazov potrebno, da poslovodstvo zagotovi dodatna razkritja poleg tistih, ki jih okvir izrecno zahteva, ali
    - ii) izrecno potrjuje, da utegne biti potrebno, da pri kakšni zahtevi poslovodstvo odstopa od tega okvira, da bi s tem zagotovilo pošteno predstavitev računovodskih

izkazov; pričakuje se, da bodo taki odmiki od zahtev potrebni le v izredno redkih okoliščinah.

»Okvir skladnosti« je izraz, ki se uporablja za okvir računovodskega poročanja, ki zahteva ravnanje v skladu z zahtevami iz tega okvira, vendar ne vsebuje potrditev iz zgornjih točk i) ali ii).<sup>5</sup>

- c) Neprilagojeno mnenje – mnenje, ki ga izrazi revizor, če ugotovi, da so računovodski izkazi pripravljene v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.<sup>6</sup>
8. Sklicevanje na »računovodske izkaze« v tem MSR pomeni »celoto računovodskih izkazov za splošen namen, vključno z ustreznimi pojasnili«. Ustrezna pojasnila običajno obsegajo povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije. Zahteve primernega okvira računovodskega poročanja določajo obliko in vsebino računovodskih izkazov ter sestavine celote računovodskih izkazov.
9. Sklicevanje na »Mednarodne standarde računovodskega poročanja« v tem MSR pomeni Mednarodne standarde računovodskega poročanja (*MSRP*), ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde (*IASB*), sklicevanje na »Mednarodne računovodske standarde za javni sektor« pa pomeni Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (*IPSAS*), ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (*IPSASB*).

## Zahteve

### Oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih

10. Revizor oblikuje mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 13(a).

<sup>6</sup> Odstavka 35–36 obravnavata izraze, ki se uporabljajo pri izražanju tega mnenja v primerih okvira poštene predstavitve oziroma okvira skladnosti.

<sup>7</sup> MSR 200, odstavek 11.

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

11. Da lahko oblikuje tako mnenje, mora revizor ugotoviti, ali je pridobil sprejemljivo zagotovilo, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Pri tej ugotovitvi se upoštevajo:
  - a) revizorjeva ugotovitev v skladu z MSR 330, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi,<sup>9</sup>
  - b) revizorjeva ugotovitev v skladu z MSR 450, ali so nepopravljene napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne,<sup>10</sup> in
  - c) vrednotenja, ki jih zahtevajo odstavki 12–15.
12. Revizor ovrednoti, ali so računovodski izrazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja. To vrednotenje vključuje proučitev kakovostnih vidikov računovodskih postopkov v organizaciji, vključno z znaki možne pristranskosti v presojah posloводства. (Glej odstavke A1–A3.)
13. Revizor ovrednoti zlasti, ali v smislu zahtev primernega okvira računovodskega poročanja:
  - a) računovodski izkazi ustrezno razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve,
  - b) so izbrane in uporabljene računovodske usmeritve skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja ter so ustrezne,
  - c) so računovodske ocene, ki jih je pripravilo posloводство, sprejemljive,
  - d) so v računovodskih izkazih predstavljene informacije ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive,
  - e) računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti vpliv pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih sporočajo računovodski izkazi (Glej odstavke A4.), in

---

<sup>8</sup> Odstavka 35–36 obravnavata izraze, ki se uporabljajo pri izražanju tega mnenja v primeru okvira poštene predstavitve oziroma okvira skladnosti.

<sup>9</sup> MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavek 26.

<sup>10</sup> MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 11.

- f) so izrazi, uporabljeni v računovodskih izkazih, vključno z naslovi vseh izkazov, ustrezni.
14. Če so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom poštene predstavitve, vključuje ovrednotenje, zahtevano v odstavkih 12–13, tudi proučitev, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni. Revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni, vključuje proučitev:
- a) celovitosti predstavitve, sestave in vsebine računovodskih izkazov ter
  - b) ali računovodski izkazi, vključno z ustreznimi pojasnili, predstavljajo zadevne posle in dogodke na način, s katerim je dosežena poštena predstavitev.
15. Revizor ovrednoti, ali računovodski izkazi ustrezno navajajo ali opisujejo primeren okvir računovodskega poročanja. (Glej odstavke A5–A10.)

### **Oblika mnenja**

16. Revizor izrazi neprilagojeno mnenje, kadar ugotovi, da so računovodski izkazi pripravljene v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.
17. Če revizor:
- a) na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da računovodski izkazi kot celota niso brez pomembno napačne navedbe, ali
  - b) ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe,
- prilagodi mnenje v revizorjevem poročilu v skladu z MSR 705.
18. Če računovodski izkazi, pripravljene v skladu z zahtevami okvira poštene predstavitve, ne dosegajo ciljev poštene predstavitve, se revizor o zadevi pogovori s poslovodstvom ter se glede na zahteve primerne okvira računovodskega poročanja in način, kako se zadeva razreši, odloči, ali je treba prilagoditi mnenje v revizorjevem poročilu v skladu z MSR 705. (Glej odstavek A11.)



## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

19. Če so računovodski izkazi pripravljene v skladu z okvirom skladnosti, se od revizorja ne zahteva, da ovrednoti, ali so računovodski izkazi pošteni predstavitev. Če pa v skrajno redkih okoliščinah revizor ugotovi, da so taki računovodski izkazi zavajajoči, se o zadevi pogovori s poslovodstvom ter se glede na to, kako se zadeva razreši, odloči, ali to sporoči v revizorjevem poročilu in na kakšen način. (Glej odstavek A12.)

### **Revizorjevo poročilo**

20. Revizorjevo poročilo je v pisni obliki. (Glej odstavka A13–A14.)

*Revizorjevo poročilo za revizije, opravljene v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*

Naslov

21. Revizorjevo poročilo ima naslov, ki jasno kaže, da gre za poročilo neodvisnega revizorja. (Glej odstavek A15.)

Naslovník

22. Revizorjevo poročilo je naslovljeno, kot zahtevajo okoliščine posla. (Glej odstavek A16.)

Uvodni odstavek

23. Uvodni odstavek v revizorjevem poročilu: (Glej odstavke A17–A19.)
- a) opredeli organizacijo, katere računovodski izkazi so bili revidirani,
  - b) navede, da so bili računovodski izkazi revidirani,
  - c) opredeli naslov vsakega od izkazov, ki ga vsebujejo računovodski izkazi,
  - d) se sklicuje na povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije in
  - e) določi datum ali obdobje, na katerega ali na katero se nanaša vsak od izkazov, ki ga vsebujejo računovodski izkazi.

Odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze

24. V tem razdelku revizorjevega poročila so opisane naloge tistih v organizaciji, ki so odgovorni za pripravo računovodskih izkazov. V revizorjevem poročilu se ni treba sklicevati izrecno na »poslovodstvo«, ampak se uporabi izraz, ki je ustrezen v

zakonskem okviru določene pravne ureditve. V nekaterih pravnih ureditvah je primerno sklicevanje na pristojne za upravljanje.

25. Revizorjevo poročilo vključuje odstavek z naslovom »Odgovornost posloводства [ali drug ustrezen izraz] za računovodske izkaze«.
26. Revizorjevo poročilo opisuje odgovornost posloводства za pripravo računovodskih izkazov. Opis vključuje pojasnilo, da je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da je omogočena priprava računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. (Glej odstavke A20–A23.)
27. Kadar so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, se pojasnilo o odgovornosti posloводства za pripravo računovodskih izkazov v revizorjevem poročilu sklicuje na »pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov« ali »pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz«, kot je okoliščinam primerno.

#### Revizorjeva odgovornost

28. Revizorjevo poročilo vključuje razdelek z naslovom »Revizorjeva odgovornost«.
29. Revizorjevo poročilo navaja, da je revizorjeva odgovornost izraziti mnenje o računovodskih izkazih na podlagi revizije. (Glej odstavek A24.)
30. Revizorjevo poročilo navaja, da je bila revizija opravljena v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Revizorjevo poročilo pojasnjuje tudi, da ti standardi zahtevajo, da se revizor ravna po etičnih zahtevah ter da načrtuje in izvaja revizijo, da bi pridobil sprejemljivo zagotovilo o tem, da so računovodski izkazi brez pomembno napačne navedbe. (Glej odstavka A25–A26.)
31. V revizorjevem poročilu je revizija opisana z navedbami:
  - a) Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih.

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

- b) Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje, vključno z oceno tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanim računovodskih izkazov v organizaciji, da bi določil okoliščinam primerne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije. V okoliščinah, ko je revizor v zvezi z revizijo računovodskih izkazov odgovoren tudi za to, da izrazi mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja, izpusti stavek, da njegova proučitev notranjega kontroliranja ni namenjena izražanju mnenja o uspešnosti notranjega kontroliranja.
  - c) Revizija vključuje tudi ovrednotenje primernosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen, ki jih je pripravilo poslovodstvo, kot tudi celovite predstavitve računovodskih izkazov.
32. Kadar so računovodski izkazi pripravljani v skladu z okvirom poštene predstavitve, se sklicuje opis revizije v revizorjevem poročilu na »pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v organizaciji« ali »pripravo računovodskih izkazov v organizaciji, ki so resničen in pošten prikaz«, kot je okoliščinam primerno.
33. Revizorjevo poročilo navaja, da revizor verjame, da so revizijski dokazi, ki jih je pridobil, zadostna in ustrezna podlaga za revizorjevo mnenje.

### Revizorjevo mnenje

34. Revizorjevo poročilo vključuje razdelek z naslovom »Mnenje«.
35. Kadar revizor izrazi neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, se v revizorjevem poročilu, razen če zakon ali drug predpis ne zahteva drugače, uporabi ena od naslednjih opredelitev, ki veljata kot enakovredni:
- a) računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo ... v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja] ali

## Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih MSR 700

- b) računovodski izkazi so resničen in pošten prikaz ... v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja]. (Glej odstavke A27–A33.)
- 36. Kadar revizor izrazi neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom skladnosti, se revizorjevo mnenje glasi, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s [primeren okvir računovodskega poročanja]. (Glej odstavke A27 in A29–A33.)
- 37. Če se sklicevanje na primeren okvir računovodskega poročanja v revizorjevem poročilu ne nanaša na Mednarodne standarde računovodskega poročanja, ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde ali na Mednarodne računovodske standarde za javni sektor, ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde za javni sektor, je v revizorjevem poročilu opredeljena pravna ureditev, iz katere izhaja okvir računovodskega poročanja.

### Druge obveznosti poročanja

- 38. Če revizor v okviru svojega poročila o računovodskih izkazih obravnava druge obveznosti poročanja, ki so dodatne k revizorjevi odgovornosti za poročanje o računovodskih izkazih v skladu z MSR, so te druge obveznosti obravnavane v posebnem delu njegovega poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah« ali podobno, kot je vsebini tega dela primerno. (Glej odstavka A34–A35.)
- 39. Če revizorjevo poročilo vsebuje ločen del o drugih obveznostih poročanja, so nazivi odstavkov, navedbe in pojasnila iz odstavkov 23–37 zbrani pod skupnim podnaslovom »Poročilo o računovodskih izkazih«. Del poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah« sledi delu s podnaslovom »Poročilo o računovodskih izkazih«. (Glej odstavek A36.)

### Revizorjev podpis

- 40. Revizorjevo poročilo je podpisano. (Glej odstavek A37.)

### Datum revizorjevega poročila

- 41. Revizor opremi svoje poročilo z datumom, ki ni zgodnejši od datuma, ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze za utemeljitev svojega mnenja o računovodskih izkazih, vključno z dokazi, da so: (Glej odstavke A38–A41.)

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

- a) bili pripravljene vsi izkazi, ki sestavljajo celoto računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi pojasnili, in
- b) pooblaščen osebe potrdile, da prevzemajo odgovornost zanje.

### Revizorjev naslov

42. V revizorjevem poročilu je naveden kraj v državi, v katerem deluje revizor.

### *Revizorjevo poročilo, predpisano z zakonom ali drugim predpisom*

43. Če zakon ali drug predpis v določeni pravni ureditvi zahteva od revizorja, da uporabi za svoje poročilo posebno razporeditev ali besedilo, se sme revizorjevo poročilo sklicevati na Mednarodne standarde revidiranja le, če vključuje najmanj vse naslednje sestavine: (Glej odstavek A42.)
  - a) naslov;
  - b) naslovnika, kot ga zahtevajo okoliščine posla;
  - c) uvodni odstavek, ki opredeljuje revidirane računovodske izkaze;
  - d) opis odgovornosti posloводства (ali drug ustrezen izraz, glej odstavek 24) za pripravo računovodskih izkazov;
  - e) opis revizorjeve odgovornosti, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih, in področja revizije, ki vključuje:
    - sklic na Mednarodne standarde revidiranja in zakon ali drug predpis in
    - opis revizije v skladu s temi standardi;
  - f) odstavek z mnenjem, ki vsebuje izraženo mnenje o računovodskih izkazih in se sklicuje na primeren okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov (vključno z opredelitvijo pravne ureditve, iz katere izhaja okvir računovodskega poročanja, kadar niso uporabljeni Mednarodni standardi računovodskega poročanja ali Mednarodni računovodski standardi za javni sektor, glej odstavek 37);
  - g) revizorjev podpis;
  - h) datum revizorjevega poročila in
  - i) revizorjev naslov.

*Revizorjevo poročilo o revizijah, opravljenih tako v skladu z revizijskimi standardi določene pravne ureditve kot tudi z Mednarodnimi standardi revidiranja*

44. Od revizorja se lahko zahteva, da opravi revizijo v skladu z revizijskimi standardi določene pravne ureditve (»nacionalnimi revizijskimi standardi«), vendar pa je lahko pri reviziji poleg teh upošteval tudi MSR. Če jih je, se revizorjevo poročilo lahko sklicuje na Mednarodne standarde revidiranja, vendar le če: (Glej odstavka A43–A44.)
- a) med zahtevami nacionalnih revizijskih standardov in med tistimi iz MSR ni nasprotij, ki bi vodila revizorja, da
    - i. oblikuje različno mnenje ali
    - ii. ne vključi odstavka o poudarjanju zadeve, ki ga v posebnih okoliščinah zahtevajo MSR, in
  - b) revizorjevo poročilo vključuje najmanj vse sestavine, določene v odstavku 43(a)–(i), če revizor uporabi razporeditev ali besedilo, ki ga določajo nacionalni revizijski standardi.  
Sklic na zakon ali drug predpis v odstavku 43(e) se razume kot sklic na nacionalne revizijske standarde. V revizorjevem poročilu morajo biti v tem primeru navedeni nacionalni revizijski standardi.
45. Kadar se revizorjevo poročilo sklicuje tako na revizijske standarde države kot na Mednarodne standarde revidiranja, opredeli revizorjevo poročilo pravno ureditev, iz katere izvirajo revizijski standardi države.

**Dodatne informacije, predstavljene skupaj z računovodskimi izkazi** (Glej odstavke A45–A51)

46. Če so skupaj z revidiranimi računovodskimi izkazi predstavljene dodatne informacije, ki jih primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva, revizor ovrednoti, ali so take dodatne informacije jasno ločene od revidiranih računovodskih izkazov. Če niso, revizor od posloводства zahteva, da spremeni način predstavitve nerevidiranih dodatnih informacij. Če posloводство tega neče storiti, revizor v svojem poročilu pojasni, da take dodatne informacije niso bile revidirane.
47. Dodatne informacije, ki jih primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva, vendar so kljub temu neločljiv del

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

računovodskih izkazov, ker se jih zaradi njihove narave in načina predstavitve ne da jasno ločiti od revidiranih računovodskih izkazov, so pokrite z revizorjevim mnenjem.

\*\*\*

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

#### **Kakovostni vidiki računovodskih postopkov v organizaciji**

(Glej odstavek 12.)

- A1. Poslovodstvo opravi številne presoje zneskov in razkritij v računovodskih izkazih.
- A2. MSR 260 vsebuje razpravo o kakovostnih vidikih računovodskih postopkov.<sup>11</sup> Pri proučevanju kakovostnih vidikov računovodskih postopkov v organizaciji utegne revizor opaziti možno pristranskost v presojah poslovodstva. Revizor lahko ugotovi, da je skupni učinek pristranskosti in nepopravljenih napačnih navedb razlog za pomembno napačno celoto računovodskih izkazov. Znaki pristranskosti, ki lahko vplivajo na revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi kot celota pomembno napačni, vključujejo:
  - popravljanje samo nekaterih napačnih navedb, na katere je poslovodstvo opozorjeno med revizijo (na primer popravljanje napačnih navedb, ki vplivajo na povečanje izkazanega dobička, ne pa popravljanje napačnih navedb, ki vplivajo na zmanjšanje izkazanega dobička);
  - možno pristranskost poslovodstva pri pripravi računovodskih ocen.
- A3. MSR 540 obravnava možno pristranskost poslovodstva pri pripravi računovodskih ocen.<sup>12</sup> Znaki možne pristranskosti poslovodstva ne štejejo za napačne navedbe, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati o upravičenosti posameznih računovodskih ocen. Vendar pa lahko vplivajo na revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačnih navedb.

---

<sup>11</sup> MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, Dodatek 2.

<sup>12</sup> MSR 540 – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*, odstavek 21.

**Razkritje vpliva pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih sporočajo računovodski izkazi** (Glej odstavek 13(e).)

- A4. Običajno računovodski izkazi, pripravljene v skladu z okvirom za splošen namen, predstavijo finančni položaj organizacije, poslovni izid in denarne tokove. V takih okoliščinah revizor ovrednoti, ali računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti vpliv pomembnih poslov in dogodkov na finančni položaj organizacije, njen poslovni izid in denarne tokove.

**Opis primernega okvira računovodskega poročanja** (Glej odstavek 15.)

- A5. Kot je pojasnjeno v MSR 200, zahteva priprava računovodskih izkazov od posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, da v računovodske izkaze vključijo ustrezen opis primernega okvira računovodskega poročanja.<sup>13</sup> Ta opis je pomemben, ker obvesti uporabnike računovodskih izkazov o okviru, na katerem temeljijo.
- A6. Opis, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z določenim primernim okvirom računovodskega poročanja, je ustrezen le, če računovodski izkazi upoštevajo vse zahteve tega okvira, ki veljajo v obdobju, na katero se nanašajo računovodski izkazi.
- A7. Opis primernega okvira računovodskega poročanja, ki vsebuje nenatančno označevanje ali omejevalno izražanje (na primer »računovodski izkazi so pretežno v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja«), ni ustrezen opis tega okvira, ker lahko zavaja uporabnike računovodskih izkazov.

*Sklicevanje na več okvirov računovodskega poročanja*

- A8. Včasih lahko računovodski izkazi navajajo, da so pripravljene v skladu z dvema okviroma računovodskega poročanja (na primer z nacionalnim okvirom in Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja). Razlog za to utegne biti, da je bilo od posloводства zahtevano ali pa se je posloводство samo odločilo, da pripravi računovodske izkaze v skladu z obema okviroma, pri čemer sta oba primerna okvira računovodskega poročanja. Tak opis je ustrezen samo, če so računovodski

---

<sup>13</sup> MSR 200, odstavka A2–A3.



## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

izkazi v skladu z vsakim posameznim okvirom. Da bi se lahko štelo, da so računovodski izkazi pripravljani v skladu z obema okviroma, morajo biti skladni z obema okviroma hkrati, brez kakršnekoli potrebe po usklajevanju. V praksi je hkratna skladnost malo verjetna, če pravna ureditev ni privzela drugega okvira (na primer Mednarodnih standardov računovodskega poročanja) kot svojega nacionalnega okvira ali pa odstranila vseh ovir za usklajenost z njim.

- A9. Računovodski izkazi, ki so pripravljani v skladu z enim okvirom računovodskega poročanja in vsebujejo pojasnilo ali dodatno navedbo, ki usklajuje izide s tistimi, ki bi bili prikazani po drugem okviru, niso pripravljani v skladu s tem drugim okvirom. To pa zato, ker računovodski izkazi ne vsebujejo vseh informacij na način, kot jih zahteva ta drugi okvir.
- A10. Vsekakor pa so lahko računovodski izkazi pripravljani v skladu z enim primernim okvirom računovodskega poročanja in v pojasnilih k računovodskim izkazom dodatno opisujejo obseg, v katerem so usklajeni z nekim drugim okvirom (na primer računovodski izkazi, pripravljani v skladu nacionalnim okvirom, ki opisujejo tudi obseg usklajenosti z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja). Tak opis so dodatne računovodske informacije in se upoštevajo, kot je obravnavano v odstavku 47, za neločljiv del računovodskih izkazov ter jih zato zajema tudi revizorjevo mnenje.

### **Oblika mnenja** (Glej odstavka 18–19.)

- A11. Možni so primeri, da računovodski izkazi, čeprav pripravljani v skladu z zahtevami okvira poštene predstavitve, ne dosegajo ciljev poštene predstavitve. V takem primeru lahko poslovodstvo vključi v računovodske izkaze dodatna razkritja poleg tistih, ki jih okvir izrecno zahteva, ali pa v izredno redkih okoliščinah poslovodstvo pri kakšni zahtevi odstopa od tega okvira, da s tem zagotovi pošteno predstavitev računovodskih izkazov.
- A12. Izredno redko bo revizor ocenil računovodske izkaze, pripravljene v skladu z okvirom skladnosti, kot zavajajoče, če bo v skladu z MSR 210 določil, da je okvir sprejemljiv.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 6(a).

**Revizorjevo poročilo** (Glej odstavek 20.)

A13. Izraz *pisno poročilo* obsega tako poročila na papirju kot tista na elektronskih medijih.

A14. Dodatek vsebuje zglede revizorjevih poročil o računovodskih izkazih, ki imajo sestavine, določene v odstavkih 21–42.

*Revizorjevo poročilo za revizije, opravljene v skladu Mednarodnimi standardi revidiranja*

Naslov (Glej odstavek 21.)

A15. Naslov, ki kaže, da gre za poročilo neodvisnega revizorja, na primer »Poročilo neodvisnega revizorja«, potrjuje, da je revizor izpolnil vse ustrezne etične zahteve glede neodvisnosti, in po tem se poročilo neodvisnega revizorja razlikuje od poročil, ki jih izdajajo drugi.

Naslovník (Glej odstavek 22.)

A16. Zakon ali drug predpis pogosto podrobno določa, na koga je treba po tamkajšnji pravni ureditvi nasloviti revizorjevo poročilo. Praviloma je revizorjevo poročilo naslovljeno na tiste, za katere je poročilo pripravljeno, pogosto bodisi na delničarje ali na pristojne za upravljanje v organizaciji, katere računovodski izkazi se revidirajo.

Uvodni odstavek (Glej odstavek 23.)

A17. Uvodni odstavek na primer navaja, da je revizor revidiral priložene računovodske izkaze organizacije, ki vključujejo [navesti naziv vsakega od izkazov, ki sestavljajo celoto računovodskih izkazov, kot jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, z navedbo datuma ali obdobja, na katero se nanaša vsak računovodski izkaz] in povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije.

A18. Kadar revizor ve, da bodo revidirani računovodski izkazi vključeni v dokument, ki vsebuje še druge informacije, kot je na primer letno poročilo, lahko presodi, če oblika predstavitve dovoljuje navedbo števil strani, na katerih so predstavljeni revidirani računovodski izkazi. To pomaga uporabnikom, da lažje ugotovijo, na katere računovodske izkaze se nanaša revizorjevo poročilo.

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

A19. Revizorjevo mnenje se nanaša na celoto računovodskih izkazov, kot so opredeljeni v primernem okviru računovodskega poročanja. V mnogih okvirih za splošen namen na primer računovodski izkazi vključujejo: bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov in povzetek bistvenih računovodskih usmeritev ter druge pojasnjevalne informacije. V nekaterih pravnih ureditvah utegnejo biti tudi dodatne informacije upoštevane kot neločljiv del računovodskih izkazov.

Odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze (Glej odstavek 26.)

A20. MSR 200 pojasnjuje predpostavko v zvezi z odgovornostjo poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, ki je podlaga za izvajanje revizije v skladu z MSR.<sup>15</sup> Poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje prevzemajo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kjer je to ustrezno. Poslovodstvo sprejema tudi odgovornost za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo poslovodstva, da je omogočena priprava računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Opis odgovornosti poslovodstva v revizorjevem poročilu se sklicuje na obe vrsti odgovornosti, da pomaga uporabnikom pojasniti predpostavko, ki je podlaga za izvajanje revizije.

A21. Lahko obstajajo okoliščine, v katerih je za revizorja primerno, da razširi opis odgovornosti poslovodstva iz odstavka 26, tako da prikaže dodatne naloge, ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov v posamezni pravni ureditvi ali glede na vrsto organizacije.

A22. Odstavek 26 je skladen z obliko, v kakršni je dogovorjena odgovornost v listini o revizijskem poslu ali drugi ustrezni obliki pisnega dogovora, kot je zahtevano v MSR 210.<sup>16</sup> MSR 210 zagotavlja nekaj prožnosti, ko pojasnjuje, da se revizor, če zakon ali drug predpis opredeljuje odgovornost poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje v zvezi z računovodskim poročanjem, lahko odloči, da je po njegovih

---

<sup>15</sup> MSR 200, odstavek 13(j).

<sup>16</sup> MSR 210, odstavek 6(b)(i)–(ii).

presoji odgovornost iz zakona ali drugega predpisa po učinku enakovredna tisti, ki je določena v MSR 210. Za tako odgovornost, ki je enakovredna, lahko revizor za opis v listini o revizijskem poslu ali drugi ustreznih obliki pisnega dogovora uporabi izraze iz zakona ali drugega predpisa. V takih primerih se lahko uporabijo taki izrazi tudi v revizorjevem poročilu za opis odgovornosti posloводства, kot zahteva odstavek 26. V drugačnih okoliščinah in tudi kadar se revizor odloči, da v listino o revizijskem poslu ne bo vključil izrazov iz zakona ali drugega predpisa, se uporabijo izrazi iz odstavka 26.

- A23. V nekaterih pravnih ureditvah lahko zakon ali drug predpis, ki določa odgovornost posloводства, izrecno navaja odgovornost za ustreznost poslovnih knjig in evidenc ali za sistem računovodenja. Ker so knjige, evidence in sistemi neločljiv del notranjega kontroliranja (kot je opredeljeno v MSR 315<sup>17</sup>), se opisa v MSR 210 in v odstavku 26 nanje posebej ne sklicujeta.

Revizorjeva odgovornost (Glej odstavek 29–30.)

- A24. Revizorjevo poročilo navaja, da je revizorjeva odgovornost izraziti na reviziji zasnovano mnenje o računovodskih izkazih, da bi se s tem razlikovala od odgovornosti posloводства za pripravo računovodskih izkazov.
- A25. Sklicevanje na uporabljene standarde sporoča uporabniku revizorjevega poročila, da je bila revizija opravljena v skladu z uveljavljenimi standardi.
- A26. V skladu z MSR 200 revizor ne sme poročati, da je bila revizija opravljena v skladu z MSR, če ni ravnal po zahtevah MSR 200 in vseh drugih MSR, ki so ustrezni za to revizijo.<sup>18</sup>

Revizorjevo mnenje (Glej odstavke 35–37.)

Izrazi v revizorjevem poročilu, ki jih predpisuje zakon ali drug predpis

- A27. MSR 210 pojasnjuje, da v nekaterih primerih zakon ali drug predpis v določeni pravni ureditvi predpisuje besedilo v revizorjevem poročilu (ki vključuje zlasti revizorjevo mnenje)

---

<sup>17</sup> MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 4(c).

<sup>18</sup> MSR 200, odstavek 20.

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

z izrazi, ki so bistveno različni od zahtevanih v MSR. V takih okoliščinah mora revizor v skladu z MSR 210 ovrednotiti:

- a) ali bi utegnili uporabniki narobe razumeti zagotovilo, ki jim ga daje revizija računovodskih izkazov, in če je tako,
- b) ali lahko dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu zmanjša možnost napačnega razumevanja.

Če revizor ugotovi, da dodatno pojasnilo v revizorjevem poročilu ne more zmanjšati možnosti napačnega razumevanja, revizor v skladu z MSR 210 ne sme sprejeti revizijskega posla, razen če tega ne zahteva zakon ali drug predpis. Po določitih MSR 210 revizija, opravljena v skladu s takim zakonom ali drugim predpisom, ni v skladu z MSR. Zato revizor ne sme vključiti v svoje poročilo kakršnegakoli sklicevanja, da je bila revizija opravljena v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja.<sup>19</sup>

»V vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo« ali »so resničen in pošten prikaz«

A28. Ali se uporablja stavek »v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo« ali stavek »so resničen in pošten prikaz«, določa v vsaki posamezni pravni ureditvi zakon ali drug predpis, ki ureja v tej pravni ureditvi revizijo računovodskih izkazov, ali pa splošno uveljavljena praksa v tej pravni ureditvi. Kjer zakon ali drug predpis zahteva uporabo drugačnega izrazoslovja, to ne vpliva na zahtevo iz odstavka 14 tega MSR, da mora revizor ovrednotiti, ali so računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, pošteno predstavljeni.

Opis informacij, ki jih predstavljajo računovodski izkazi

A29. Če so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, je v revizorjevem mnenju navedeno, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo oziroma da so resničen in pošten prikaz informacij, katerih predstavitvi so računovodski izkazi namenjeni; v mnogih okvirih za splošen namen, na primer predstavitvi finančnega položaja organizacije na koncu obdobja ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano obdobje.

---

<sup>19</sup> MSR 210, odstavek 21.

Opis primernega okvira računovodskega poročanja in njegov morebiten vpliv na revizorjevo mnenje

A30. Opredelitev primernega okvira računovodskega poročanja v revizorjevem mnenju je namenjena obveščanju uporabnikov revizorjevega poročila o kontekstu, v katerem je izraženo revizorjevo mnenje; ni namenjena omejevanju vrednotenja, zahtevanega v odstavku 14. Primeren okvir računovodskega poročanja je opredeljen z izrazi, kot sta:

»... v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja« ali

»... v skladu z računovodskimi načeli, ki so splošno sprejeta v pravni ureditvi X ...«

A31. Kadar primeren okvir računovodskega poročanja vključuje standarde računovodskega poročanja ter zakonske in regulativne zahteve, je okvir opredeljen z izrazi, kot so »... v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in zahtevami Zakona o gospodarskih družbah države X«. MSR 210 obravnava okoliščine, ko obstajajo nasprotja med standardi računovodskega poročanja in zakonskimi ali regulativnimi zahtevami.<sup>20</sup>

A32. Kot je nakazano v odstavku A8, so lahko računovodski izkazi pripravljene v skladu z dvema okviroma računovodskega poročanja, ki sta zato oba primerna okvira računovodskega poročanja. Posledično se pri oblikovanju revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih vsak od njiju upošteva posebej in se revizorjevo mnenje sklicuje v skladu z odstavkoma 35–36 na oba okvira, kot sledi:

a) Če so računovodski izkazi skladni z vsakim okvirom posebej, se izrazita dve mnenji, in sicer, mnenje, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z enim od primernih okvirov računovodskega poročanja (na primer z nacionalnim okvirom), in mnenje, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z drugim primernim okvirom računovodskega poročanja (na primer z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja). Ti dve mnenji sta lahko izraženi ločeno ali pa v enem stavku (na primer: računovodski izkazi so v vseh pomembnih pogledih

---

<sup>20</sup> MSR 210, odstavek 18.

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

predstavljeni pošteno v skladu z računovodskimi načeli, ki so splošno sprejeta v pravni ureditvi X, in z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja).

- b) Če so računovodski izkazi skladni z enim od okvirov, niso pa skladni z drugim, je lahko dano neprilagojeno mnenje, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z enim od okvirov (na primer z nacionalnim okvirom), toda tudi prilagojeno mnenje v zvezi z drugim okvirom (na primer z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja) v skladu z MSR 705.

A33. Kot je navedeno v odstavku A10, lahko računovodski izkazi predstavljajo ravnanje v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in poleg tega razkrivajo obseg skladnosti z drugim okvirom računovodskega poročanja. Kot je pojasnjeno v odstavku A46, se nanaša revizorjevo mnenje tudi na take dodatne informacije, ker se jih ne da nedvoumno ločiti od računovodskih izkazov.

- a) Če je razkritje glede skladnosti z drugim okvirom zavajajoče, se izrazi prilagojeno mnenje v skladu z MSR 705.
- b) Če razkritje ni zavajajoče, vendar revizor meni, da je takó pomembno, da je temeljno za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov, se v skladu z MSR 706 doda odstavek o poudarjanju zadeve, da opozori na to razkritje.

Druge obveznosti poročanja (Glej odstavka 38–39.)

A34. V nekaterih pravnih ureditvah ima lahko revizor dodatne obveznosti, da poroča o drugih zadevah, ki so dodatne k njegovi odgovornosti v skladu z MSR, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih. Revizor je lahko na primer zaprosen, da poroča o določenih zadevah, na katere postane pozoren pri reviziji računovodskih izkazov. Druga možnost je, da je revizor zaprosen, da opravi določene dodatne postopke in poroča o njih ali da izrazi mnenje o posebnih zadevah, kot je primernost poslovnih knjig in računovodskih evidenc. Revizijski standardi v posamezni pravni ureditvi pogosto dajejo navodila o revizorjevih nalogah v zvezi s posebnimi dodatnimi obveznostmi poročanja v tej pravni ureditvi.

A35. V nekaterih primerih lahko ustrezen zakon ali drug predpis zahteva ali dovoljuje, da revizor poroča o takšnih drugih obveznostih v okviru svojega poročila o računovodskih

izkazih. V drugih primerih pa od revizorja lahko zahteva ali mu dovoljuje, da poroča o njih v posebnem poročilu.

- A36. Te druge obveznosti poročanja so obravnavne v posebnem delu revizorjevega poročila z namenom, da se jasno ločijo od revizorjeve odgovornosti v skladu z MSR za poročanje o računovodskih izkazih. Kadar je to primerno, ima ta del enega ali več podnaslovov, ki opisujejo vsebino odstavkov o drugih obveznostih poročanja.

Revizorjev podpis (Glej odstavek 40.)

- A37. Revizorjev podpis je bodisi v imenu revizijskega podjetja bodisi revizorja osebno ali v imenu obeh, kakor je ustrezno v posamezni pravni ureditvi. Poleg revizorjevega podpisa se v nekaterih pravnih ureditvah od revizorja lahko zahteva, da v revizorjevem poročilu navede svoj strokovni revizorski naziv ali dejstvo, da je sam ali njegovo podjetje, kar pač pride v poštev, priznan s strani ustreznega licenčnega organa v tej pravni ureditvi.

Datum revizorjevega poročila (Glej odstavek 41.)

- A38. Datum revizorjevega poročila obvešča uporabnika poročila, da je revizor upošteval vpliv dogodkov in transakcij, ki jih je zaznal in so se zgodili do tega dne. Revizorjeva odgovornost za dogodke in transakcije po datumu njegovega poročila je obravnavana v MSR 560.<sup>21</sup>
- A39. Ker se revizorjevo mnenje nanaša na računovodske izkaze in je zanje odgovorno poslovodstvo, revizor ne more sprejeti sklepa, da so pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, dokler ne pridobi dokazov, da so bili pripravljene vsi izkazi, ki tvorijo celoto računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi pojasnili, in da je poslovodstvo prevzelo odgovornost zanje.
- A40. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis določa posameznike ali organe (na primer direktorje), ki so odgovorni za sprejem sklepa, da so bili pripravljene vsi izkazi, ki tvorijo celoto računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi pojasnili, in podrobno navaja postopek, potreben za odobritev. V takšnih primerih pridobi revizor dokaze o odobritvi pred datumom poročila o računovodskih izkazih. V drugih pravnih ureditvah pa postopek odobritve ni predpisan z zakonom ali drugim

---

<sup>21</sup> MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavki 10–17.



## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

predpisom. V takšnih primerih upošteva revizor postopke, ki jih je organizacija izvedla pri pripravi in dokončnem oblikovanju računovodskih izkazov pod nadzorom njenega posloводства in organov upravljanja, da določi posameznike ali organ, ki so pooblaščen za sprejem sklepa, da so bili pripravljeni vsi izkazi, ki tvorijo celoto računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi pojasnili. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis določa točko v postopku poročanja o računovodskih izkazih, na kateri naj bi bila revizija končana.

- A41. V nekaterih pravnih ureditvah morajo delničarji dokončno odobriti računovodske izkaze, preden so ti dostopni javnosti. V teh pravnih ureditvah dokončna odobritev delničarjev ni potrebna za revizorjev sklep, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi. Datum odobritve računovodskih izkazov je za namene MSR prvi datum, ko uradno pooblaščen osebe sprejmejo sklep, da so bili pripravljeni vsi izkazi, ki tvorijo celoto računovodskih izkazov, vključno z ustreznimi pojasnili, in da so pooblaščen osebe potrdile prevzem svoje odgovornosti zanje.

*Revizorjevo poročilo, predpisano z zakonom ali drugim predpisom*  
(Glej odstavek 43.)

- A42. MSR 200 pojasnjuje, da se od revizorja lahko zahteva, da poleg upoštevanja MSR ravna v skladu z zakonskimi ali regulativnimi zahtevami.<sup>22</sup> V takem primeru bo moral revizor v svojem poročilu morda uporabiti razporeditev ali besedilo, ki se razlikuje od opisa v tem MSR. Kot je razloženo v odstavku 4, skladnost revizorjevega poročila, če je bila revizija opravljena v skladu z MSR, podpira zaupanje v svetovni trg, ker omogoča hitrejše prepoznavanje tistih revizij, ki so bile opravljene v skladu s svetovno priznanimi standardi. Kadar se razlike med zakonskimi ali regulativnimi zahtevami in MSR nanašajo samo na razporeditev in besedilo revizorjevega poročila in njegovo poročilo vključuje najmanj vse sestavine, ki so opredeljene v odstavku 43(a)–(i), se revizorjevo poročilo lahko sklicuje na Mednarodne standarde revidiranja. V takih okoliščinah velja, da je revizor upošteval zahteve MSR, tudi če uporablja razporeditev in besedilo iz zakonskih ali regulativnih zahtev glede poročanja. Kadar posebne zahteve v

---

<sup>22</sup> MSR 200, odstavek A55.

določeni pravni ureditvi niso v nasprotju z MSR, sprejetje razporeditve in besedila, ki ga uporablja ta MSR, pomaga uporabnikom revizorjevega poročila, da lažje spoznajo revizorjevo poročilo kot poročilo o reviziji, ki je bila opravljena v skladu z MSR. (MSR 210 obravnava okoliščine, kjer zakon ali drug predpis določa obliko ali vsebino revizorjevega poročila na način, ki je bistveno različen od oblike ali vsebine revizorjevega poročila, kot jo zahtevajo MSR.)

*Revizorjevo poročilo o revizijah, opravljenih v skladu tako z revizijskimi standardi določene pravne ureditve kot tudi z Mednarodnimi standardi revidiranja* (Glej odstavek 44.)

- A43. Revizor lahko v svojem poročilu navede, da je bila revizija opravljena tako v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja kot tudi z nacionalnimi revizijskimi standardi, kadar ob upoštevanju ustreznih nacionalnih revizijskih standardov ravna v skladu z vsakim MSR, ki se nanaša na to revizijo.<sup>23</sup>
- A44. Sklicevanje tako na Mednarodne standarde revidiranja kot na nacionalne revizijske standarde ni primerno, če obstaja nasprotje med zahtevami v MSR in tistimi v nacionalnih revizijskih standardih, zaradi česar bi revizor oblikoval drugačno mnenje ali pa ne bi vključil odstavka o poudarjanju zadeve, ki ga v posebnih okoliščinah zahtevajo MSR. Nekateri nacionalni revizijski standardi na primer prepovedujejo revizorju vključitev odstavka o poudarjanju zadeve, da bi opozoril na problem delujočega podjetja, medtem ko MSR 570 zahteva, da revizor v takšnih okoliščinah doda odstavek o poudarjanju zadeve.<sup>24</sup> V takem primeru se revizorjevo poročilo sklicuje samo na revizijske standarde (bodisi Mednarodne standarde revidiranja bodisi revizijske standarde države), v skladu s katerimi je bilo pripravljeno.

**Dodatne informacije, predstavljene skupaj z računovodskimi izkazi** (Glej odstavka 46–47.)

- A45. V nekaterih okoliščinah lahko zakon, drug predpis ali standardi od organizacije zahtevajo, ali pa se organizacija lahko prostovoljno odloči, da skupaj z računovodskimi izkazi

<sup>23</sup> MSR 200, odstavek A56.

<sup>24</sup> MSR 570 – *Delujoče podjetje*, odstavek 19.

## MSR 700 Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

predstavi dodatne informacije, ki jih primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva. Dodatne informacije so lahko na primer predstavljene zaradi uporabnikovega boljšega razumevanja primernega okvira računovodskega poročanja ali zaradi nadaljnjih pojasnil o kakih postavkah v računovodskih izkazih. Takšne informacije so praviloma predstavljene v dopolnilnih prilogah ali kot dodatna pojasnila.

- A46. Revizorjevo mnenje se nanaša tudi na dodatne informacije, ki jih zaradi njihove narave in načina predstavitve ni mogoče jasno ločiti od računovodskih izkazov. Takšen bi bil tudi primer, ko pojasnila k računovodskim izkazom vključujejo razlago o obsegu, v katerem so računovodski izkazi usklajeni s katerim drugim okvirom računovodskega poročanja. Revizorjevo mnenje bi zajelo tudi pojasnila ali dopolnilne priloge, na katere se sklicujejo računovodski izkazi.
- A47. Na dodatne informacije, ki so zajete v revizorjevem mnenju, se ni treba posebej sklicevati v uvodnem odstavku revizorjevega poročila, če je že sklic na pojasnila v opisu izkazov, ki sestavljajo računovodske izkaze, v uvodnem odstavku zadosten.
- A48. Zakon ali drug predpis včasih ne zahteva, da bi bile dodatne informacije revidirane, in poslovodstvo se lahko odloči, da ne zahteva od revizorja, da vključi dodatne informacije v področje revizije računovodskih izkazov.
- A49. Revizorjevo ovrednotenje, ali so nerevidirane dodatne informacije predstavljene na način, ki bi utegnil dajati vtis, da so zajete v revizorjevo mnenje, vključuje na primer presojo, kje so te informacije predstavljene v povezavi z računovodskimi izkazi in kakršnimikoli revidiranimi dodatnimi informacijami ter ali so jasno označene kot »nerevidirane«.
- A50. Poslovodstvo lahko spremeni predstavitev nerevidiranih dodatnih informacij, ki bi utegnile dajati vtis, da so zajete v revizorjevem mnenju, na primer tako da:
- odstrani vsako sklicevanje v računovodskih izkazih na nerevidirane dopolnilne priloge ali nerevidirana pojasnila, tako da je razmejitev med revidiranimi in nerevidiranimi informacijami dovolj jasna;
  - izloči nerevidirane dodatne informacije iz računovodskih izkazov, ali če to v danih okoliščinah ni izvedljivo, vsaj

## Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih MSR 700

razvrsti vsa nerevidirana pojasnila skupaj na konec za zahtevanimi pojasnili k računovodskim izkazom in jih jasno označi kot nerevidirana (nerevidirana pojasnila, ki so pomešana z revidiranimi pojasnili, so lahko narobe razumljena kot revidirana).

- A51. Dejstvo, da dodatne informacije niso revidirane, ne razrešuje revizorja odgovornosti, da te informacije prebere, da bi ugotovil pomembne neskladnosti z revidiranimi računovodskimi izkazi. Revizorjeva odgovornost glede nerevidiranih dodatnih informacij je skladna z odgovornostjo, opredeljeno v MSR 720.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> MSR 720 – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze.*

**Dodatek**

(Glej odstavek A14.)

**Zgledi revizorjevih poročil o računovodskih izkazih**

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, namenjenim izpolnjevanju skupnih potreb širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah (na primer Mednarodni standardi računovodskega poročanja).
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom skladnosti, namenjenim izpolnjevanju skupnih potreb širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah.
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z okvirom poštene predstavitve, namenjenim izpolnjevanju širokega kroga uporabnikov skupnih potreb po računovodskih informacijah (na primer Mednarodni standardi računovodskega poročanja).

**Zgled 1:**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- **revizija celote računovodskih izkazov;**
- **računovodske izkaze je za splošen namen pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;**
- **pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;**
- **poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.**

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o računovodskih izkazih<sup>26</sup>**

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

*Odgovornost poslovodstva<sup>27</sup> za računovodske izkaze*

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja<sup>28</sup> in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

<sup>26</sup> Podnaslov »Poročilo o računovodskih izkazih« je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

<sup>27</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

<sup>28</sup> Kjer je poslovodstvo odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Poslovodstvo je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ...«

*Revizorjeva odgovornost*

Naša odgovornost je izraziti 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>29</sup> računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.<sup>30</sup> Revizija vključuje tudi ovrednotenje 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.

*Mnenje*

Po našem mnenju računovodski izkazi 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

---

<sup>29</sup> V primeru iz opombe 28 se besedilo 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, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

<sup>30</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 revizijske postopke.« V primeru iz opombe 28 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.«

Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih MSR 700

(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 celote računovodskih izkazov po zahtevah zakona ali drugega predpisa;
- računovodske izkaze je za splošen namen pripravilo posloводство organizacije v skladu z okvirom računovodskega poročanja (Zakon XYZ) pravne ureditve X (to je z okvirom računovodskega poročanja, ki obsega zahteve zakona ali drugega predpisa, namenjenim izpolnjevanju skupnih potreb širokega kroga uporabnikov po računovodskih informacijah, ki pa ni okvir poštene predstavitve);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v MSR 210.

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

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

### **Odgovornost posloводства<sup>31</sup> za računovodske izkaze**

Posloводство je odgovorno za pripravo teh računovodskih izkazov v skladu z Zakonom XYZ pravne ureditve X 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

---

<sup>31</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

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 računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.<sup>32</sup> Revizija vključuje tudi ovrednotenje 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.

### **Mnenje**

Po našem mnenju so računovodski izkazi družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20X1, v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z Zakonom XYZ pravne ureditve X.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

---

<sup>32</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 računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.«

**Zgled 3:**

**Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:**

- **revizija konsolidiranih računovodskih izkazov, ki jih je za splošen namen pripravilo posloводство obvladujoče družbe v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;**
- **pogoji revizije konsolidacije odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v MSR 210;**
- **poleg revizije računovodskih izkazov skupine ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.**

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

### **Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih<sup>33</sup>**

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

#### *Odgovornost posloводства<sup>34</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>35</sup> in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da

<sup>33</sup> Podnaslov »Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih« je nepotreben v okoliščinah, kadar ni drugega dela poročila s podnaslovom »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah«.

<sup>34</sup> Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

<sup>35</sup> Kjer je posloводство odgovorno za pripravo računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz, se besedilo lahko glasi: »Posloводство je odgovorno za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, ki so resničen in pošten prikaz v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, in za tako ...«

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 pripravljanjem in poštenim predstavljanjem<sup>36</sup> konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.<sup>37</sup> Revizija 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 revizijsko mnenje.

---

<sup>36</sup> V primeru iz opombe 35 se besedilo 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, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.«

<sup>37</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 pripravljanjem in poštenim predstavljanjem konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke.« V primeru iz opombe 35 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.«

*Mnenje*

Po našem mnenju konsolidirani računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe ABC in njenih odvisnih družb na dan 31. decembra 20X1 ter njihov (*njihovega*) 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]