

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

STALIŠČE 1014

POROČANJE REVIZORJEV O SKLADNOSTI Z MEDNARODNIMI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2003

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>, elektronski naslov IAASBpubs@ifac.org.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način – ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače – ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>, E-mail: IAASBpubs@ifac.org.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

Stališče 1014**POROČANJE REVIZORJEV
O SKLADNOSTI Z MEDNARODNIMI
STANDARDI RAČUNOVODSKEGA
POROČANJA****VSEBINA**

	Odstavek
Uvod	1
Računovodski izkazi, pripravljeni samo v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja	2–4
Računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in z okvirom računovodskega poročanja v državi	5–7
Računovodski standardi, pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja v državi, v katerih je razkrit obseg skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja	8–11

Mednarodno stališče o revizijskih postopkih (MSRPos) 1014 – Poročanje revizorjev o skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja – je treba brati v povezavi s Predgovorom k Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa

uporabo in veljavo MSRPos.

To stališče je izdano kot dodatek k MSR 700 – Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih¹. Ne uvaja nobenih novih temeljnih načel ali bistvenih postopkov. Njegov namen je pomagati revizorjem in razvijati dobre rešitve z dajanjem napotkov o uporabi MSR 700 v primerih, ko se pri pripravljanju računovodskih izkazov uporabljajo mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) ali ti izkazi vsebujejo sklicevanje na MSRP. Koliko utegne kak napotek, opisan v tem stališču, ustrezati v posameznem primeru, mora presoditi revizor, upoštevaje zahteve MSR 700 in okoliščine organizacije.

Odbora za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) je sprejel to stališče marca 2003 za objavo 1. junija 2003.

Uvod

1. MSR 200 – Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov – določa, da je namen revizije računovodskih izkazov omogočiti revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja. MSR 700 – Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih – postavlja standarde in daje napotke o obliki in vsebini revizorjevega poročila. Zlasti 17. člen tega MSR zahteva, da revizorjevo poročilo jasno označi okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri sestavitvi računovodskih izkazov. Namen tega stališča je dati dodatne napotke, kadar revizor izraža mnenje o računovodskih izkazih, za katere poslovodstvo trdi, da so pripravljeni

- (a) samo v skladu z MSRP;
- (b) v skladu z MSRP in z okvirom računovodskega poročanja v državi ali
- (c) v skladu z okvirom računovodskega poročanja v državi z razkritjem obsega skladnosti z MSRP.

Napotki, ki jih vsebuje to stališče, se lahko uporabljajo, po potrebi prilagojeni, pri poročanju, ali so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja, ki se razlikuje od MSRP

¹ MSR 700 - revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih - je bil decembra 2006 nadomeščen s prenovljenim MSR 700 - Poročilo neodvisnega revizorja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen.

(na primer računovodski izkazi, o katerih poslovodstvo trdi, da so pripravljene v skladu z dvema različnima okviroma računovodskega poročanja v dveh državah). To stališče ne postavlja nobenih novih zahtev v zvezi z revizijo računovodskih izkazov in tudi ne določa nobenih izjem od zahtev MSR 700.

Računovodski izkazi, ki so pripravljene samo v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja

2. Pojavljajo se organizacije, ki trdijo, da so njihovi računovodski izkazi pripravljene v skladu z MSRP, v resnici pa ne izpolnjujejo vseh zahtev, ki jih postavljajo MSRP. 10.–19. člen mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 1 (spremenjenega 1997) – Predstavljanje računovodskih izkazov² – postavljajo zahteve, ki jih je treba izpolniti, preden je mogoče računovodske izkaze organizacije označiti kot pripravljene v skladu z MSRP. Zlasti 11. člen jasno določa, da računovodskih izkazov ni mogoče opisati kot skladne z MSRP, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in vsakega ustreznega pojasnila Strokovnega odbora za pojasnjevanje.³ Zgledi, kot so tile opisi podlage, uporabljene pri pripravljanju računovodskih izkazov, pojasnjujejo računovodske izkaze, ki niso bili pripravljene v skladu z MSRP:

- V računovodskih izkazih je rečeno, da so bili pripravljene v skladu z MSRP, vendar so nato opisani nekateri pomembni odmiki. Na primer v opombi, ki pojasnjuje uporabljene računovodske usmeritve, je rečeno, da so bili računovodski izkazi pripravljene v skladu z MSRP, razen nerazkrivanja prodaj po zemljepisnih odsekih.
- Računovodski izkazi so opredeljeni s posebnimi zahtevami MSRP, ki jih organizacija uporablja pri njih pripravljanju, vendar ne vključujejo vseh zahtev, ki se nanašajo na organizacijo, da bi bila v celoti usklajena z MSRP.
- Računovodski standardi omenjajo delno usklajenost z MSRP, ne da bi omenjali posebne odmike. Na primer v opombi, ki opisuje uporabljene računovodske usmeritve, je rečeno, da so računovodski izkazi

² 15. maja 2002 je Odbor za mednarodne računovodske standarde izdal osnutek sprememb MRS, tudi osnutek predlaganega spremenjenega MRS 1. V tem osnutku so zadevni členi 10.–17. člen, 11. člen pa zahteva skladnost z vsemi ustreznimi standardi.

³ Strokovni odbor za pojasnjevanje je bil po izdaji MRS 1 (popravljenega 1997) preimenovan v Mednarodni odbor za pojasnjevanje računovodskega poročanja.

"zasnovani" na MSRP ali "uskklajeni s pomembnimi zahtevami" ali "v skladu z računovodskimi zahtevami" MSRP.

3. Mnenje brez pridržkov se lahko izrazi le, če revizor lahko sklepa, da so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz (ali v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev) v skladu z označenim okvirom računovodskega poročanja. V vseh drugih primerih se zahteva, da revizor mnenje zavrne ali pa izda mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje, odvisno od narave okoliščin. Torej revizor ne izrazi mnenja brez pridržkov, ki pravi, da so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z MSRP, če ti izkazi vsebujejo kak odmik od MSRP in tak odmik pomembno vpliva nanje.⁴ Kadar revizor poroča, ali so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z MSRP, in ti izkazi vsebujejo pomemben odmik od MSRP, je posledica takšnega odmika nesoglasje s poslovodstvom glede sprejemljivosti izbranih računovodskih usmeritev, metode njihove uporabe ali neustreznosti razkritja v računovodskih izkazih. 36.–40. člen MSR 700 dajejo napotke za odločitev, ali je potrebno mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje in katere informacije naj bodo vključene v revizorjevo poročilo.

4. Če revizorjevo poročilo pri opisovanju okvira računovodskega poročanja vsebuje kak pridržek ali omejitev, ni skladno z zahtevami 17. člena MSR 700, naj revizorjevo poročilo jasno označi okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri sestavitvi računovodskih izkazov. Na primer odstavek z mnenjem, ki pravi, da "so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz in so v pomembnih zadevah skladni z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja", ne izpolnjuje zahtev MSR 700.

Računovodski izkazi, ki so pripravljeni v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in okvirom računovodskega poročanja v državi

5. Opomba, ki opisuje uporabljene računovodske usmeritve, lahko pove, da so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu tako z MSRP kot z okvirom računovodskega poročanja v državi. Če so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z več kot enim okvirom računovodskega poročanja, je opomba, ki opisuje uporabljene računovodske usmeritve, lahko pove, da so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z več kot enim okvirom računovodskega poročanja v državi.

⁴ 13. člen MRS 1 (na 13.–16. člen predlaganega spremenjenega MRS 1 se sklicuje opomba 1) pravi, da je v izjemno redkih okoliščinah, ko poslovodstvo sklene, da bi bila skladnost s kako zahtevo MSRP zavajajoča, opustitev te zahteve lahko nujna, da se doseže poštena predstavitev. Opustitev zahtev posameznega MSRP po 13. členu MRS 1 v takem primeru ni odmik od MSRP.

vodskega poročanja, morajo biti v skladu z vsakim izmed njih posebej. Celota računovodskih izkazov, ki so bili pripravljene v skladu s posameznim okvirom računovodskega poročanja in vsebuje opombo ali dodatno izjavo, ki usklajuje izide s tistimi, izkazanimi po drugem okviru računovodskega poročanja, niso pripravljene v skladu s tem drugim okvirom. Tako je, ker računovodski izkazi ne vsebujejo vseh informacij o zadevah, ki jih zahteva drugi okvir. Računovodski izkazi morajo biti v skladu z obema okviroma računovodskega poročanja hkrati, ne da bi obstajala potreba po kakih usklajevalnih trditvah, če naj bi jih bilo mogoče obravnavati kot pripravljene v skladu z obema. Dejansko hkratna usklajenost tako z MSRP kot z okvirom računovodskega poročanja v državi ni verjetna, če v državi niso bili sprejeti MSRP kot njen okvir računovodskega poročanja ali niso bile odstranjene vse ovire za uskladitev z MSRP.

6. Revizorju pomaga, če se s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje pogovori o računovodskih izkazih, v katerih piše, da so v skladu z MSRP in z okvirom računovodskega poročanja v državi. Namen pogovora je obvestiti poslovodstvo in pristojne za upravljanje o možnostih mnenja s pridržki ali odklonilnega mnenja v zvezi z usklajenostjo s posameznim okvirom računovodskega poročanja ali z obema, kajti ni verjetna hkratna popolna usklajenost z MSRP in okvirom računovodskega poročanja v državi. V takšnih primerih revizor spodbuja poslovodstvo, naj pripravi računovodske izkaze v skladu samo z enim okvirom računovodskega poročanja, pri tem pa upošteva zahteve ustreznih zakonov ali drugih predpisov. Revizor se nato v svojem poročilu izreče, ali so računovodski izkazi pripravljene v skladu s takšnim okvirom računovodskega poročanja.

7. Če poslovodstvo vztraja pri oznaki, da so računovodski izkazi pripravljene tako v skladu z MSRP kot z okvirom računovodskega poročanja v državi, se revizorjevo poročilo sklicuje na oba okvira. Vendar revizor prouči vsak okvir računovodskega poročanja posebej. Če kaka zadeva ni v skladu s katerim izmed okvirov, a ne povzroča neskladnosti z drugim okvirom, izrazi revizor o skladnosti s tem okvirom mnenje brez pridržkov in o skladnosti z drugim okvirom mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje. Če revizor meni, da neskladnost z enim okvirom računovodskega poročanja povzroča, da računovodski izkazi niso v skladu z drugim, izda o skladnosti z obema mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje. Tole je ponazoritev revizorjevega poročila, kadar revizor meni, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih skladni z okvirom računovodskega poročanja v državi, vendar sodi, da o usklajenosti z MSRP ni ustrezno mnenje s pridržki:

"V opombi X k računovodskim izkazom je rečeno, da so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z [ustreznim okvirom računovodskega poročanja v državi] in mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Kot je obravnavano v opombi Y k računovodskim izkazom, ima organizacija za X dolarjev naložbenih nepremičnin, izkazanih po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijske popravke vrednosti. Ta obračun zahteva [ustrezni okvir računovodskega poročanja v državi] in ga dovoljujejo mednarodni standardi računovodskega poročanja. Poštena vrednost teh naložbenih nepremičnin X dolarjev ni razkrita. Takšnega razkritja ne zahteva [ustrezni okvir računovodskega poročanja v državi], zahtevajo pa ga mednarodni standardi računovodskega poročanja.

Po našem mnenju računovodski izkazi resnično in pošteno prikazujejo (ali "v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo") finančno stanje organizacije 31. decembra 20X1 ter poslovne izide in finančni izid v tedaj končanem letu v skladu z [naziv okvira računovodskega poročanja v državi s sklicevanjem na državo izvora] (in so v skladu z [sklicevanje na ustrezne zakone ali druge predpise] ter razen vpliva zadeve, obravnavane v prejšnjem odstavku, na računovodske izkaze resnično in pošteno prikazujejo (ali "v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo") finančno stanje organizacije 31. decembra 20X1 ter poslovne izide in finančni izid v tedaj končanem letu v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja."

Računovodski izkazi, ki so pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja v državi, v katerih je razkrit obseg skladnosti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja

8. Organizacije, ki pripravljajo svoje računovodske izkaze v skladu z okvirom računovodskega poročanja v državi, lahko v opombah k takšnim računovodskim izkazom dodatno razkrijejo, koliko so usklajeni z MSRP. Poslovodstvo lahko na primer šteje takšna dodatna razkritja kot zaželena, če se od organizacije v prihodnosti zahteva usklajenost z MSRP in če poslovodstvo želi prikazati bralcem računovodskih izkazov napredek pri usklajevanju. V takšnih okoliščinah revizor prouči, ali so trditve v opombah k računovodskim izkazom glede obsega takšne usklajenosti pravilne in ne zavajajoče. Nato prouči vpliv takšnega razkritja na revizorjevo poročilo.

9. Opomba k računovodskim izkazom, ki vsebuje razkritje o skladnosti z MSRP, se ne obravnava nič drugače kot kaka druga opomba k ra-

čunovodskim izkazom. Vse takšne opombe vsebujejo trditve posloводства in revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki trditve podpirajo. Če se opomba sklicuje na skladnost z MSRP, revizor prouči, ali je ustrezna. V nekaterih primerih lahko sklene, da opomba vsebuje zavajajoče informacije, kot so takšne, da računovodski izkazi niso skladni z okvirom računovodskega poročanja v državi. To je verjetno v okoliščinah, ko sklicevanje na skladnost z MSRP bralca računovodskih izkazov zavaja, ker vsebuje pomembno napačne informacije ali nepopolne informacije, ki so pomembne in odločilne za računovodske izkaze (na primer posledica neskladnosti s posameznim MSRP, ki je pomemben in odločilen za računovodske izkaze, je lahko zavajajoče razkritje, razen če je razkritje ustrezno in količinsko opredeli vpliv na računovodske izkaze).

10. Če računovodski izkazi niso v skladu z okvirom računovodskega poročanja v državi, ker so razkritja glede skladnosti z MSRP zavajajoča, izrazi revizor mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje. Tole je poudaritev mnenja s pridržki, ki je možno v takšnih okoliščinah:

"V opombi X k računovodskim izkazom je rečeno, da so bili pripravljene v skladu z [ustreznim okvirom računovodskega poročanja v državi] in v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP), razen da niso v skladu z MRS 39 – Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje. Ker je vpliv neskladnosti z MRS na računovodske izkaze organizacije pomemben in odločilen, se šteje sklicevanje na skladnost z MSRP kot zavajajoče.

Po našem mnenju, razen glede sklicevanja na skladnost z MSRP, računovodski izkazi resnično in pošteno prikazujejo (ali "v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo") finančno stanje organizacije 31. decembra 20X1 ter poslovne izide in finančni izid v tedaj končanem letu v skladu z [naziv okvira računovodskega poročanja v državi s sklicevanjem na državo izvora] (in v skladu z [sklicevanje na ustrezne zakone ali druge predpise]."

11. Opomba k računovodskim izkazom, ki vsebuje razkritje skladnosti z MSRP, morda ne vsebuje zavajajočih informacij, kot so takšne, da računovodski izkazi niso skladni z okvirom računovodskega poročanja v državi. Če revizor meni, da sklicevanje na skladnost z MSRP ni zavajajoče, lahko izrazi mnenje brez pridržkov o skladnosti z okvirom računovodskega poročanja v državi. V nekaterih okoliščinah se revizor lahko odloči prilagoditi svoje poročilo tako, da doda odstavek, ki poudarja zadevo in tako osvetli pombo o sklicevanju na skladnost z

MSRP.⁵ Uporaba odstavka, ki poudarja zadevo, ne nadomešča izdaje mnenja s pridržki ali odklonilnega mnenja glede skladnosti z okvirom računovodskega poročanja v državi, če so razkritja o skladnosti z MSRP zavajajoča, kot so takšne, da računovodski izkazi niso skladni z okvirom računovodskega poročanja v državi.

⁵ 30.–35. člen MSR 700 dajejo dodatne napotke o uporabi odstavka, ki poudarja zadevo.