

Mednarodni standard revidiranja

MSR 800

**POSEBNE PRESOJE – REVIZIJE
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV,
PRIPRAVLJENIH V SKLADU Z
OKVIRI ZA POSEBNE NAMENE**



International Federation
of Accountants

Ta MSR 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, 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 800 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 800 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 800 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 800, *Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*, 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 800 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 800 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 800 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 800 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

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

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 800

**POSEBNE PRESOJE – REVIZIJE
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV,
PRIPRAVLJENIH V SKLADU Z OKVIRI
ZA POSEBNE NAMENE**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1–3
Datum uveljavitve	4
Cilj	5
Opredelitev pojmov	6–7
Zahteve	
Presoje pri sprejemanju posla	8
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	9–10
Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem	11–14
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Opredelitev pojma okvir za poseben namen	A1–A4
Presoje pri sprejemanju posla	A5–A8
Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije	A9–A12
Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem	A13–A15

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, 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. Mednarodni standardi revidiranja (MSR) 100–700 se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov. Ta MSR obravnava posebne presoje pri uporabi teh MSR pri reviziji računovodskih izkazov, ki so bili pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen.
2. Ta MSR je napisan za kontekst celote računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen. MSR 805¹ obravnava posebne presoje v zvezi z revizijo posameznega računovodskega izkaza ali določene sestavine, konta ali postavke računovodskega izkaza.
3. Ta MSR ne razveljavlja zahtev drugih MSR in tudi ne obravnava prav vseh posebnih presoj, ki utegnejo biti pomembne v okoliščinah posla.

Datum uveljavitve

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

Cilj

5. Revizorjev cilj pri uporabi MSR za revizijo računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okvirom za poseben namen, je posvetiti ustrezno pozornost posebnim presojam, ki so pomembne pri:
 - a) sprejemanju posla,

¹ MSR 805 – *Posebne presoje – Revizije posameznih računovodskih izkazov in določenih sestavin, kontov ali postavk računovodskega izkaza*.

- b) načrtovanju in izvajanju posla ter
- c) oblikovanju mnenja in poročanju o računovodskih izkazih.

Opredelitev pojmov

- 6. Za namene MSR imata izraza naslednji pomen:
 - a) Računovodski izkazi za poseben namen – računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja za poseben namen. (Glej odstavek A4.)
 - b) Okvir za poseben namen – okvir računovodskega poročanja, namenjen izpolnjevanju potreb po računovodskih informacijah za posebne uporabnike. Okvir računovodskega poročanja je lahko okvir poštene predstavitve in okvir skladnosti.² (Glej odstavke A1–A4.)
- 7. Sklicevanje na »računovodske izkaze« v tem MSR pomeni »celoto računovodskih izkazov za poseben 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.

Zahteve

Presoje pri sprejemanju posla

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja

- 8. MSR 210 zahteva od revizorja, da določi sprejemljivost okvira računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov.³ Pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen revizor spozna (Glej odstavke A5–A8.):
 - a) namen, za katerega so računovodski izkazi pripravljeni,
 - b) predvidene uporabnike in
 - c) postopke posloводства za ugotovitev, da je primeren okvir računovodskega poročanja v danih okoliščinah sprejemljiv.

² MSR 200 – Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja, odstavek 13(a).

³ MSR 210 – Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle, odstavek 6(a).

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije

9. MSR 200 zahteva, da revizor ravna v skladu z vsemi MSR, ki so ustrezni za revizijo⁴. Pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov za poseben namen revizor določi, ali v danih okoliščinah posla uporaba MSR zahteva posebne presoje. (Glej odstavke A9–A12.)
10. MSR 315 zahteva, da revizor spozna izbor in uporabo računovodskih usmeritev v organizaciji.⁵ Kadar so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z določili pogodbe, se revizor seznani z vsemi bistvenimi razlagami pogodbe, ki jih je poslovodstvo upoštevalo pri pripravi teh računovodskih izkazov. Neka razlaga je bistvena, če bi uporaba kake druge sprejemljive razlage povzročila pomembno razliko v informacijah, predstavljenih v računovodskih izkazih.

Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem

11. Pri oblikovanju mnenja in poročanju o računovodskih izkazih za poseben namen uporabi revizor zahteve iz MSR 700⁶. (Glej odstavek A13.)

Opis primernega okvira računovodskega poročanja

12. MSR 700 zahteva, da revizor ovrednoti, ali računovodski izkazi primerno navajajo ali opisujejo primeren okvir računovodskega poročanja.⁷ Kadar so bili računovodski izkazi pripravljeni v skladu z določili pogodbe, revizor ovrednoti, ali računovodski izkazi ustrezno izražajo vse bistvene razlage pogodbe, na kateri temeljijo.
13. MSR 700 obravnava obliko in vsebino revizorjevega poročila. V primeru revizorjevega poročila o računovodskih izkazih za poseben namen pa:
 - a) so v revizorjevem poročilu opisani tudi namen, za katerega so bili računovodski izkazi pripravljeni, in predvideni uporabniki, če je to potrebno, ali pa je naveden sklic na

⁴ MSR 200, odstavek 18.

⁵ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 11(c).

⁶ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*.

⁷ MSR 700, odstavek 15.

pojasnilo v računovodskih izkazih za poseben namen, ki vsebuje te informacije, in

- b) se obrazložitev odgovornosti posloводства⁸ za računovodske izkaze sklicuje tudi na njegovo odgovornost za ugotavljanje, da je primeren okvir računovodskega poročanja v danih okoliščinah sprejemljiv, če ima posloводство možnost izbire okvira računovodskega poročanja pri pripravi teh računovodskih izkazov.

Opozorilo bralcem, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen

14. Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih za poseben namen vključuje tudi odstavek o poudarjanju zadeve, ki opozori uporabnike tega poročila, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen in da zaradi tega morda niso primerni za kak drug namen. Revizor vključi ta odstavek z ustreznim podnaslovom. (Glej odstavka A14–A15.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Opredelitev pojma okvir za poseben namen (Glej odstavke 6.)

A1. Primeri okvirov za poseben namen so:

- davčno-računovodska podlaga za računovodske izkaze, ki jih organizacija priloži obračunu davka;
- prejemkovno-izdatkovna podlaga računovodstva za pripravo informacij o denarnih tokovih, ki jih lahko zahtevajo upniki;
- predpisi regulatorja o računovodskem poročanju, ki zagotavljajo izpolnjevanje njegovih zahtev, ali
- določbe o računovodskem poročanju v pogodbi, kot je na primer pogodba o obveznicah, posojilna pogodba ali pogodba o dotaciji za projekt.

A2. V nekaterih okoliščinah lahko temelji okvir za poseben namen na okviru računovodskega poročanja, ki ga je določila pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo ali pa

⁸ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

je bil določen z zakonom ali drugim predpisom, vendar ni skladen z vsemi določili tega okvira. Primer je pogodba, ki zahteva, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z večino, a ne z vsemi standardi računovodskega poročanja zakonodaje X. Tudi kadar je to glede na okoliščine posla sprejemljivo, pa v opisu primernega okvira računovodskega poročanja v računovodskih izkazih za poseben namen ni primerno navajati popolne skladnosti z okvirom računovodskega poročanja, ki ga je določila pooblaščen ali priznana organizacija za standardizacijo ali pa je bil določen z zakonom ali drugim predpisom. V primeru take pogodbe se lahko opis primernega okvira računovodskega poročanja sklicuje na pogodbene določbe o računovodskem poročanju, ne pa na standarde računovodskega poročanja v zakonodaji X.

- A3. V okoliščinah, opisanih v odstavku A2, okvir za poseben namen ni nujno okvir poštene predstavitve, pa čeprav je okvir računovodskega poročanja, na katerem temelji, okvir poštene predstavitve. To pa zato, ker okvir za poseben namen morda ni v skladu z vsemi zahtevami okvira računovodskega poročanja, določenega s strani pooblaščen ali priznane organizacije za standardizacijo ali z zakonom ali drugim predpisom, ki morajo biti izpolnjene za doseganje poštene predstavitve računovodskih izkazov.
- A4. Računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen, utegnejo biti edini računovodski izkazi, ki jih organizacija pripravlja. V takih okoliščinah utegnejo te računovodske izkaze uporabljati še drugi uporabniki poleg tistih, za katere je bil oblikovan okvir računovodskega poročanja. Kljub široki uporabi računovodskih izkazov v takih okoliščinah, veljajo ti računovodski izkazi za namene MSR še vedno za računovodske izkaze za poseben namen. Namen zahtev iz odstavkov 13–14 je, da se preprečijo nesporazumi glede namena, za katerega so računovodski izkazi pripravljeni.

Presoje pri sprejemanju posla

Sprejemljivost okvira računovodskega poročanja (Glej odstavek 8.)

- A5. Pri računovodskih izkazih za poseben namen so potrebe predvidenih uporabnikov po računovodskih informacijah ključen dejavnik za ugotavljanje sprejemljivosti okvira računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov.

- A6. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko obsega standarde računovodskega poročanja, ki jih je določila organizacija, pooblaščen ali priznana za objavljanje standardov za računovodske izkaze za poseben namen. V takem primeru se ti standardi štejejo za sprejemljive za ta namen, če jih organizacija določa po ustaljenem in preglednem postopku, ki vključuje posvetovanje in presojo stališč ustreznih zainteresiranih strank. V nekaterih pravnih ureditvah zakon ali drug predpis lahko za določeno vrsto organizacij predpiše okvir računovodskega poročanja, ki ga mora poslovodstvo uporabiti pri pripravi računovodskih izkazov za poseben namen. Regulator lahko na primer uveljavi predpise o računovodskem poročanju, ki zadovoljujejo njegove zahteve. Če ni znakov o nasprotnem, velja tak okvir računovodskega poročanja kot sprejemljiv za računovodske izkaze za poseben namen, ki jih pripravi taka organizacija.
- A7. Če so standardi računovodskega poročanja iz odstavka A6 dopolnjeni z zakonskimi ali regulativnimi zahtevami, mora revizor v skladu z MSR 210 ugotoviti, ali obstajajo nasprotja med standardi računovodskega poročanja in dodatnimi zahtevami, in če obstajajo, mora ukrepati, kot določa MSR 210.⁹
- A8. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko obsega določbe o računovodskem poročanju iz pogodbe ali iz drugačnih virov, kot so opisani v odstavkih A6 in A7. V takem primeru se sprejemljivost okvira računovodskega poročanja v okoliščinah posla določi na podlagi presoje, ali okvir kaže lastnosti, ki jih običajno imajo sprejemljivi okviri računovodskega poročanja in so opisane v Dodatku 2 k MSR 210. Pri okviru za poseben namen je sorazmerna pomembnost vsake od lastnosti, ki jih običajno kažejo sprejemljivi okviri računovodskega poročanja, za posamezen revizijski posel stvar strokovne presoje. Za določitev vrednosti čistih sredstev organizacije na dan njene prodaje sta se lahko na primer prodajalec in kupec dogovorila, da so za njune potrebe primerne zelo previdne ocene popravkov vrednosti za neizterljive terjatve, čeprav take računovodske informacije niso nepristranske v primerjavi z računovodskimi informacijami, ki so pripravljene v skladu z okvirom za splošen namen.

⁹ MSR 210, odstavek 18.

Presoje pri načrtovanju in izvajanju revizije (Glej odstavke 9.)

- A9. MSR 200 zahteva, da revizor ravna v skladu z (a) ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi glede neodvisnosti, v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov, in (b) vsemi MSR, ki so ustrezni za to revizijo. Zahteva tudi, da revizor ravna v skladu z vsako zahtevo iz posameznega MSR, razen če v okoliščinah revizije celoten MSR ni ustrezen ali pa ni ustrezna posamezna zahteva, ker se nanaša na pogoj, ki ne obstaja. V izjemnih okoliščinah lahko revizor presodi, da je treba odstopiti od ustrezne zahteve v posameznem MSR z izvedbo nadomestnih revizijskih postopkov, ki zagotavljajo doseganje namena take zahteve.¹⁰
- A10. Za uporabo nekaterih zahtev iz MSR pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen utegne biti potrebna revizorjeva posebna presoja. V MSR 320 so na primer presoje o zadevah, ki so pomembne za uporabnike računovodskih izkazov, zasnovane na upoštevanju splošnih potreb v zvezi računovodskimi informacijami uporabnikov kot skupine.¹¹ Pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen pa te presoje temeljijo na upoštevanju potreb v zvezi računovodskimi informacijami predvidenih uporabnikov.
- A11. V primeru računovodskih izkazov za poseben namen, kot so na primer tisti, pripravljeni v skladu z zahtevami pogodbe, se lahko poslovodstvo dogovori s predvidenimi uporabniki o višini praga, pod katerim med revizijo ugotovljene napačne navedbe ne bodo popravljene ali drugače prilagojene. Obstoj takega praga pa revizorja ne razbremeni zahteve, da v skladu z MSR 320 določi pomembnost za namene načrtovanja in izvajanja revizije računovodskih izkazov za poseben namen.
- A12. Obveščanje pristojnih za upravljanje v skladu z MSR temelji na razmerju med pristojnimi za upravljanje in računovodskimi izkazi, ki so predmet revizije, zlasti glede odgovornosti pristojnih za upravljanje, da nadzirajo pripravo teh računovodskih izkazov. V primeru računovodskih izkazov za poseben namen pristojni za upravljanje morda nimajo take odgovornosti, če so na primer računovodske informacije pripravljene samo za potrebe poslovodstva. V takih primerih

¹⁰ MSR 200, odstavki 14, 18 in 22–23.

¹¹ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavek 2.

zahteve iz MSR 260¹² morda niso ustrezne za revizijo računovodskih izkazov za poseben namen, razen če je revizor odgovoren tudi za revizijo računovodskih izkazov organizacije za splošen namen ali če se je na primer dogovoril s pristojnimi za upravljanje organizacije, da jih bo obveščal o pomembnih zadevah, ugotovljenih med revizijo računovodskih izkazov za poseben namen.

Presoje v zvezi z oblikovanjem mnenja in poročanjem (Glej odstavek 11.)

A13. Dodatek k temu MSR vsebuje zglede revizorjevih poročil o računovodskih izkazih za poseben namen.

Opozorilo bralcem, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen (Glej odstavek 14.)

A14. Računovodski izkazi za poseben namen se lahko uporabljajo tudi za druge namene poleg tistih, za katere so bili predvideni. Regulator lahko na primer zahteva, da dajo določene organizacije računovodske izkaze za poseben namen v javne evidence. Da bi se izognili nesporazumom, revizor opozori uporabnike revizorjevega poročila, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom za poseben namen in zato morda niso primerni za kak drug namen.

Omejitev razširjanja ali uporabe (Glej odstavek 14.)

A15. Poleg opozorila iz odstavka 14 lahko revizor oceni, da je primerno navesti, da je revizorjevo poročilo namenjeno samo določenim uporabnikom. Odvisno od zakona ali drugega predpisa v posamezni pravni ureditvi se to lahko doseže z omejitvijo dostopa do ali uporabe revizorjevega poročila. V takih okoliščinah se lahko odstavek poročila, na katerega se sklicuje odstavek 14, razširi tako, da vključuje te druge zadeve in ima ustrezno prilagojen naslov.

¹² MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje.

Dodatek

(Glej odstavek A13.)

Zgledi revizorjevih poročil o računovodskih izkazih za poseben namen

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z določbami o računovodskem poročanju v pogodbi (za namene tega zgleda: okvir skladnosti).
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z davčno-računovodsko podlago pravne ureditve X (za namene tega zgleda: okvir skladnosti).
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo o celoti računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu s predpisi o računovodskem poročanju, ki jih je izdal regulator (za namene tega zgleda: okvir poštene predstavitve).

Zgled 1:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z določbami o računovodskem poročanju v pogodbi (to je z okvirom za poseben namen), da bi izpolnilo določbe te pogodbe; poslovodstvo nima možnosti izbire okvira računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir skladnosti;
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v MSR 210;
- dostop do revizorjevega poročila in uporaba revizorjevega poročila sta omejena.

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. Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo družbe ABC na osnovi določb o računovodskem poročanju v delu Z pogodbe z dne 1. januarja 20X1 med družbo ABC in družbo DEF (odslej »pogodba«).

Odgovornost posloводства¹³ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo teh računovodskih izkazov v skladu z določbami o računovodskem poročanju v delu Z pogodbe 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.

¹³ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

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 računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije. 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 določbami o računovodskem poročanju dela Z pogodbe.

Računovodske podlage ter omejitev dostopa in uporabe

Ne da bi prilagodili naše mnenje, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskim izkazom, ki opisuje računovodske podlage. Računovodski izkazi so pripravljeni tako, da pomagajo družbi ABC pri izpolnitvi določb o računovodskem poročanju navedene pogodbe. Zato računovodski izkazi morda niso primerni za kakšen drug namen. Naše poročilo je namenjeno samo družbi ABC in družbi DEF ter ga ni dovoljeno posredovati ali dajati v uporabo drugim strankam, razen družbi ABC in družbi DEF.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 2:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo družbe v skladu z davčno-računovodskimi podlagami pravne ureditve X (to je z okvirom za poseben namen), da bi pomagalo družbenikom pri pripravi posameznih davčnih napovedi; poslovodstvo nima možnosti izbire okvira računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir skladnosti;
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- dostop do revizorjevega poročila je omejen.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz poslovnega izida za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije. Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo na podlagi davčno-računovodske podlage v pravni ureditvi X.

Odgovornost poslovodstva¹⁴ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo teh računovodskih izkazov v skladu z davčno-računovodsko podlago v pravni ureditvi X 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.

Revizorjeva odgovornost

Náša 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

¹⁴ 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 družbe, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja družbe. 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 [opiši ustrezni zakon o davku od dohodka] pravne ureditve X.

Računovodske podlage in omejitev dostopa

Ne da bi prilagodili naše mnenje, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskim izkazom, ki opisuje računovodske podlage. Računovodski izkazi so pripravljeni tako, da omogočajo družbenikom družbe ABC pripravo njihovih davčnih napovedi. Zato računovodski izkazi morda niso primerni za kakšen drug namen. Naše poročilo je namenjeno samo družbi ABC in njenim družbenikom ter ga ni dovoljeno posredovati drugim strankam, razen družbi ABC ali njenim družbenikom.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Zgled 3:

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu s predpisi o računovodskem poročanju, ki jih je izdal regulator (to je z okvirom za poseben namen), da bi izpolnilo zahteve regulatorja; poslovodstvo nima možnosti izbire okvira računovodskega poročanja;
- primeren okvir računovodskega poročanja je okvir poštene predstavitev;
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- dostop do revizorjevega poročila in uporaba revizorjevega poročila nista omejena;
- odstavek o drugi zadevi se sklicuje na dejstvo, da je revizor izdal tudi revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, ki jih je pripravila družba ABC za isto obdobje v skladu z okvirom za splošen namen.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

[Ustrezen naslovnik]

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaze poslovnega izida, gibanja kapitala in denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije. Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo na podlagi določb o računovodskem poročanju v delu Y predpisa Z.

Odgovornost poslovodstva¹⁵ za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z določbami o računovodskem

¹⁵ Ali drug izraz, ki je primeren v kontekstu pravnega okvira posamezne zakonodaje.

poročanju v delu Y predpisa Z¹⁶ 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 predstavljanjem¹⁷ računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije.¹⁸ Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

¹⁶ 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 določbami o računovodskem poročanju v delu Y predpisa Z, in za tako ...«

¹⁷ V primeru iz opombe 16 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.«

¹⁸ 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 16 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.«

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 (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z določbami o računovodskem poročanju v delu Y predpisa Z.

Računovodske podlage

Ne da bi prilagodili naše mnenje, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskim izkazom, ki opisuje računovodske podlage. Računovodski izkazi so pripravljeni tako, da bi pomagali družbi ABC izpolniti zahteve regulatorja DEF. Zato računovodski izkazi morda niso primerni za kakšen drug namen.

Druga zadeva

Družba ABC je pripravila ločeno celoto računovodskih izkazov za leto, končano 31. decembra 20X1, v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, o katerih smo izdali ločeno revizorjevo poročilo za delničarje družbe ABC z datumom 31. marec 20X2.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]